Om inkuransavdrag vid lagervärdering i samband med inkomsttaxeringen

av Jur. dr Bertil af Klercker

Till en början är det angeläget att framhålla att inkurans i *affärsmässig* betydelse icke är detsamma som inkurans i *skattelagarnas mening*. Här skall jag närmast söka något behandla frågan om inkurans vid värdering av varulager i enlighet med kommunalskattelagens bestämmelser. Enklast, och bättre än av själva författningstexten i anvisningarna till 41 § KL, torde man få en uppfattning om vad som menas med inkurans i kommunalskattelagens mening, om man läser det uttalande, som departementschefen gjorde i propositionen rörande den nya företagsbeskattningen (1955 nr 100). Han säger däri å sid. 257 följande:

"De allmänna principer, som företagsbeskattningskommittén här upptagit, kan jag helt ansluta mig till. I beräkningen av inkurans, d. v. s. den värdenedgång på lagret eller delar av lagret som kan konstateras vara för handen å balansdagen, ligger så mycket av subjektiv bedömning att värdet av en fastställd nedre gräns för tillåtet värde på lagret skulle till stor del kunna gå förlorat, om klara regler för inkuransavdraget inte uppställdes.

Dessa regler bör i princip innebära skyldighet att redovisa lagret till anskaffnings- (tillverknings-) värdet eller återanskaffningsvärdet utan att hänsyn därvid tagits till inkurans. Från det sålunda framkomna värdet får så avdrag för inkurans öppet yrkas, och avdrag skall självfallet medges för all faktiskt föreliggande inkurans. Med det sagda har jag inte velat förorda krav på en så fullständig bevisning, som kanske inte alltid kan iakttagas. Men den som yrkar inkuransavdrag måste likväl kunna förebringa en godtagbar motivering för sitt yrkande. Det bör därvid uppmärksammas att en allenast befarad risk för framtida prisfall inte berättigar till inkuransavdrag. För prisfallsrisken skall nämligen täckning erhållas genom den lagernedskrivning, som medges enligt de tidigare behandlade bestämmelserna."

För att inkurans i skattelagarnas mening skall anses föreligga, är det med andra ord nödvändigt att inkurans redan skall ha konstaterats eller i varje fall redan kan anses ha uppkommit. Befarad inkurans (inkuransrisk) faller med andra ord icke in under begreppet inkurans i kommunalskattelagens mening. Denna risk anses omfattad av den allmänna rätten till nedskrivning av varulagret vid *inkomsttaxeringen.*

Vid beräkningen av det s. k. substansvärdet för fastställandet av vissa icke börsnoterade aktiers värde vid *förmögenhetsbeskattningen,* där det gäller att få fram ett försäljningsvärde å aktierna, synes det däremot vara befogat att även räkna med påtaglig inkuransrisk.

Rätt till inkuransavdrag skall i princip föreligga procentuellt sett med lika mycket, som den ifrågavarande varans utförsäljningspris nedsatts till följd av inkuransen.

Vissa varor i ett lager kunna emellertid vara inkuranta, även om varorna icke försäljas till underpris, nämligen om lagret innehåller onormalt mycket av dessa varor. Redan innebörden av det latinska

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

ordet inkurans (icke löpande) tyder härpå. Reservdelar i en maskinfirma torde utgöra typexempel. Dylika reservdelar säljas i allmänhet icke till nedsatt pris men vissa av dem i mycket liten omfattning, varför lagret ändock måste anses inkurant, om det är onormalt stort. Detta inträffar ofta t. ex. genom att vissa maskintyper försvinna ur marknaden eller moderniseras.

Det är naturligtvis praktiskt taget omöjligt att exakt utreda storleken av inkuransen. Därför har man i lagstiftningen infört en schablonregel, som i princip utan särskild utredning medgiver ett schablonavdrag med 5 % utav hela lagrets anskaffnings- resp. återanskaffningsvärde. Det står emellertid vederbörande fritt att förebringa särskild utredning och med stöd därav yrka större inkuransavdrag än nyssnämnda 5 %. Det är emellertid att observera, att rätten till inkuransavdrag helt naturligt är begränsat till det fall att den s. k. huvudregeln vid varulagervärderingen tillämpas.

För att förenkla taxeringsförfarandet kan Riksskattenämnden för vissa branscher fastställa högre procentsats för inkurans än nyssnämnda 5 %.

Innan jag går in på frågan om vilka branscher som fått eller kunna påräkna att få högre inkuransavdrag än 5 %, anser jag det vara av visst intresse att undersöka, huru mycket en höjning av inkuransavdraget från t. ex. 5 till 10 % innebär rent ekonomiskt sett.

Eftersom lagret, sedan de skärpta bestämmelserna om varulagervärderingen trätt i full kraft, d. v. s. fr. o. m. 1960 års taxering, får nedskrivas till lägst 40 %, innebär en höjning av inkuransavdraget från 5 till 10 % en ytterligare nedskrivning med 2 % (5 % av 40% = 2 %). Lagret får med andra ord fr. o. m. 1960 års taxering nedskrivas till 36 % vid 10 % inkuransavdrag mot 38 % vid 5 % inkuransavdrag. Vid 1957 års taxering, då varulagret som bekant får nedskrivas till 20 %, spelar inkuransavdraget en ännu mindre roll. Vid 1957 års taxering kommer sålunda en höjning med 5 % av inkuransavdraget endast att medföra en ytterligare nedskrivning av 1 % eller i det angivna exemplet från 19 % till 18 %.

Man bör därför enligt mitt förmenande icke överdimensionera den *ekonomiska* betydelsen av inkuransavdraget. Ur rent *principiell* synpunkt synes frågan dock ha stort intresse, eftersom den måhända i framtiden kommer att giva upphov till skatteprocesser.

Såsom nyss antyddes, kan Riksskattenämnden lämna vissa direktiv angående de schablonavdrag, som kunna medgivas för inkurans inom olika branscher. Riksskattenämnden har också för någon tid sedan haft frågan uppe för ett antal olika branscher. I ett flertal fall ha framställningarna från branschorganisationer om högre inkuransavdrag än 5 % icke lett till något resultat. *För textilhandeln* (detaljhandeln), vilken var en av de branscher, som blev föremål för behandling av Riksskattenämenden, fastställdes emellertid schablonavdraget till 20 %. Någon differentiering gjordes därvid icke för olika typer av textilhandeln. Självfallet står det dock ett företag, t. ex. inom dam- eller herrekiperingsbranschen fritt att yrka högre avdrag än nyssnämnda 20%. För trikåfabrikanterna fastställdes avdraget till 10 %. Skohandeln, guldsmederna och urmakarna erhöllo likaledes 10 %. Glas- och porslinshandeln fick 8 %, medan övriga sökanden icke erhöllo

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

någon höjning av schablonprocentsatsen.

I samtliga de av Riksskattenämnden behandlade fallen gick naturligtvis yrkandet från organisationens sida ut på ett högre inkuransavdrag än det som Riksskattenämnden sedermera godtog. Det bör i detta sammanhang vidare uppmärksammas, att Riksskattenämnden sagt ifrån, att nyssnämnda inkuransavdrag icke obetingat gäller för företag, med s. k. brutet räkenskapsår. Beträffande dylika företag gjorde Riksskattenämnden följande uttalande: "Vidare beslöt riksskattenämnden uttala att i sådana fall, där räkenskapsåret icke sammanfölle med kalenderåret utan utlöpte vid sådan tid av året, då den kuranta delen av lagret — enligt vad som för den ifrågavarande branschen vore vanligt — vore betydligt större i förhållande till den inkuranta delen av lagret än vad fallet vore vid kalenderårets slut, schablonmässigt avdrag för inkurans med ovan angivna procenttal i regel finge anses vara uppenbart opåkallat."

Nyss nämnde jag, att det står företagen fritt att — oaktat Riksskattenämnden lämnat anvisning om visst schablonavdrag för branschen — förebringa egen utredning. Inom framför allt detaljhandeln har det varit vanligt, att man tillämpat ett system, vilket går ut på en ökad procentuell inkuransnedskrivning allt efter den tid, som varorna legat i lager. Framför allt för modebetonade varor har detta ansetts vara befogat och åtminstone hittills godtagits av praxis. Det är emellertid att observera, att frågan om inkuransavdrag vid beskattningen ännu icke ställts på sin spets, emedan den nya företagsbeskattningens regler icke vad varulagervärderingen beträffar trätt i kraft förrän fr. o. m. 1957 års taxering. Det kan vidare diskuteras, om man kan anse, att *enbart* en alltefter lagringsårens antal ökad procentuell nedskrivning för inkurans innebär ens någon sannolikhetsbevisning. För att man skall kunna tala om vad finansministern kallat "godtagbar motivering" torde det nog vara nödvändigt att komplettera utredningen om själva lagringstiden med någon statistik el. dyl., som visar *huru mycket* varulagren i modebetonade branscher verkligen förlorar i värde till följd av lagringen. Uppgifter om omsättningshastigheten för det såsom inkurant påstådda varupartiet jämfört med den normala för företaget eller branschen kan därvid tjäna till viss ledning. Att en viss värdenedgång förekommer är ställt utom allt tvivel. Det gäller emellertid att påvisa storleken härav.

Det är vidare att observera, att inom de flesta företag — även dem som handlar med modevaror — en betydande del av varorna måste betecknas såsom mer eller mindre standardvaror, där behovet av ett stort inkuransavdrag icke är lika påtagligt. Om man går på "bevislinjen" och lyckas påvisa faktisk inkurans, överstigande schablonprocenten för vissa varugrupper, följer icke härav, att man för andra grupper utan vidare får tillämpa 5 %-schablonen. Att komma fram till ett inkuransavdrag, som överstiger t. ex. 20 % av *hela* lagret, torde därför för flertalet branscher vara synnerligen svårt.

För att med siffror klarlägga den ovan skisserade metoden med inkuransavdrag efter lagringstidens längd skall jag för enkelhetes skull lämna ett exempel.

Vi antaga, att ett företag har ett lager av 100.000 kronors värde vid utgången av beskattningsåret. Vi antaga vidare för enkelhetens skull, att hälften av varulagret utgöres av modebetonade varor, där inkuransen är påfallande stor. Återstående

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

hälft antages utgöra standardvaror. Vi antaga vidare, att "åldersfördelningen" av den modebetonade delen av varulagret är den, som framgår av nedanstående tabell:

Lagringstid	Lager kvantitet Kronor	Inkuransnedskrivning %	Kronor
Under ett år (årets modeller)	15.000	0	0
Mellan ett och två år ..	10.000	20	2.000
Mellan två och tre år ..	5.000	40	2.000
Mellan tre och fyra år	5.000	60	3.000
Mellan fyra och fem år	5.000	80	4.000
Fem år och äldre	10.000	90	9.000
	Kronor 50.000		20.000

Av ovanstående framgår, att inkuransavskrivningen skulle uppgå till 20.000 kronor, d. v. s. 40 % av de som modebetonade betecknade varorna eller till 20 % av hela varulagret. Man kan nämligen knappast i ett fall som detta räkna med att på standardvarorna få schablonavdraget på 5 % godkänt. Om detta ändock skulle godtagas, ökas inkuransavdraget till 22,5 % av hela varulagret.

Med ovanstående har jag blott velat visa, att den ovan skisserade metoden sannolikt icke kommer att lämna ett mycket bättre resultat, än om vederbörande i stället godtagit ett schablonavdrag å 20 %.

De ovan tillämpade procentsiffrorna äro valda relativt godtyckligt, men man torde blott i ett fåtal branscher kunna genom godtagbara utredningar komma fram till mycket högre procentsatser. Det är klart, att procentsatserna kunna varieras betydligt mer än i exemplet härovan, t. ex. genom att uppdelning göres på säsonger i stället för på år, samt att de ökas, i den mån de starkt utpräglade modevarorna procentuellt sett utgöra en större del av varulagret än i det ovan valda exemplet. Man måste nog i alla fall, bl. a. eftersom Riksskattenämnden icke positivt uttalat sig för nämnda metod, räkna med att det icke räcker med att enbart ställa upp en tabell med år för år ökade procentsiffror. Man måste dessutom kunna visa eller åtminstone kunna göra sannolikt, att prisnedsättningar faktiskt sker i samma proportion som den fallande procentkurvan visar.

För inkuranta varor av typen reservdelar torde det för styrkandet av inkuransen vara nödvändigt att visa, i vilken utsträckning lagret "rör sig". Om t. ex. en viss typ av reservdelar praktiskt taget icke rört på sig under flera år, bör man vara berättigad upptaga dessa reservdelar till skrotvärdet. Alltefter den konstaterade eller genom stickprov påvisade rörligheten synes inkuransnedskrivningen sedan kunna varieras. I de fall, där de inkuranta varorna ligga kvar praktiskt taget orörda år från år representera de närmast ett negativt värde, eftersom de alltid draga en del kostnader, t. ex. lagerhyra. Någon rätt till negativ värdering föreligger emellertid icke.

I de fall, där man icke kan grunda sitt individuella inkuransavdrag på någon slags statistik eller sannolikhetsbevisning, tvingas man troligen acceptera den generella linjen.

I detta sammanhang uppställer sig ännu en fråga och den är enligt min uppfattning ur principiell synpunkt intressantare, nämligen frågan om *definition av återanskaffningsvärdet.*

Som bekant får varulagret, innan inkuransavdrag verkställes, inventeras eller värderas till det lägsta av anskaffnings- eller återanskaffningspriset. Om huru återanskaffningspriset skall beräknas rå-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

der emellertid delade meningar. I huvudsak två olika uppfattningar finnas. Enligt den ena uppfattningen får en vara nedvärderas från anskaffnings- till återanskaffningsvärde, så snart man kan visa, att en vara av den typ det är fråga om faktiskt kan inköpas till ett lägre pris än det ursprungliga anskaffningsvärdet, även om detta inköp sker t. ex. på en konkurrents realisation. Enligt den andra uppfattningen får sådan nedvärdering endast göras vid sådana prisfall på varan, som betingats av förbilligade tillverkningsmetoder, billigare råvara el. dyl. Vilken av dessa båda uppfattningar är då den riktiga?

Enligt mitt förmenande ligger sanningen — såsom så ofta — någonstans mitt emellan. Det säger sig självt, att om den första uppfattningen vore riktig, man överhuvudtaget aldrig skulle behöva kalkylera med några inkuransavdrag. Man skulle nämligen då alltid kunna inkludera inkuransavdraget i den nedskrivning, som göres i samband med att lagret upptages till återanskaffningsvärde i inventariet. Den andra uppfattningen ansluter sig nog mera exakt till vad som varit företagsbeskattningskommitténs uppfattning. Såvitt jag kan finna, behöver man emellertid icke tolka bestämmelsen fullt så strängt. Min uppfattning är sålunda, att återanskaffningsvärdet kan få inkludera inkurans i vissa lägen. Man synes sålunda böra vara berättigad att i inventariet upptaga en vara till ett lägre värde än anskaffningspriset, så snart man ifrån sina ordinarie inköpskällor i icke alltför ringa utsträckning kan inköpa exakt samma vara till ett lägre pris — även om detta lägre pris betingas av varans inkurans. Det säger sig självt, att det icke får vara fråga om alltför ringa kvantiteter och att det heller icke får röra sig om rena skenköp eller fiktiva utbud.

Ett praktiskt exempel torde bäst belysa ovanstående. Om ett tyg, vilket ursprungligen kostat låt oss säga 10 kronor per meter, i dagens läge realiseras för 8 kronor, är det uppenbart, att återanskaffningspriset för detta tyg är 8 kronor, om prisfallet motiveras av rationellare tillverkningsmetoder eller prisfall å t. ex. ullen. Skulle det lägre priset däremot motiveras med att t. ex. färgen på tyget är omodern, synes det vara motiverat att angiva återanskaffningspriset till 8 kronor endast därest de normala inköpskällorna i icke alltför ringa utsträckning erbjuda exakt samma tyg till 8 kronor. Skulle det åter vara så, att en konkurrent i sin tur vidareförsäljer en viss kvantitet av det ifrågavarande omodernt färgade tyget till det lägre priset, synes man icke i skatteförfattningarnas mening kunna tala om ett lägre återanskaffningspris. I dylikt fall torde prisskillnaden få anses ha uppkommit till följd av inkurans. Differensen kan synas hårfin, men frågan har rätt stor praktisk betydelse.

Tidigare torde inkuransavdraget i större utsträckning än för närvarande ha varit ett problem för handeln. Det förefaller mig emellertid som om, t. ex. inom textilbranschen, en förändring härutinnan inträtt, eftersom detaljhandeln numer i allt större utsträckning lever så att säga ur hand i mun. Det blir därvid, om vi taga ett exempel från textilbranschen, bl. a. konfektionsindustrin, som får sitta emellan och taga riskerna för bl. a. inkurans, i och med att denna industri nödgas arbeta på lager. Det är klart, att konfektionsindustrin efter bästa förmåga i sin tur försöker att välta över riskerna på t. ex. ylleindustrien. För sistnämnda industri

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

kan det naturligtvis t. ex. för färgade garner och för färdigfabrikat även bli fråga om inkuransavdrag.

Med största sannolikhet komma taxeringsmyndigheterna redan vid 1957 års taxering att ingripa mot inkuransavdragen. Eftersom man vid 1957 års taxering får nedskriva sitt varulager ändå till 20 %, eller såsom jag nyss påvisat rättare sagt till 19 %, kommer säkerligen ingripande från skattemyndigheternas sida endast att ske i sådana fall, där totala nedskrivningen — alltså inklusive inkurans — uppgår till mera än 81 %.

Slutligen skulle det måhända vara av visst intresse att i denna tidskrift få igång en diskussion om det icke vore värdefullt att lagstiftningsvägen söka få till stånd en annan definition av begreppet inkurans. Man kan t. ex. ifrågasätta, om det icke vore bättre att överhuvudtaget slopa inkuransavdraget i samband med varulagervärderingen och i stället medgiva en längre gående generell lagernedskrivning. Lagar, framför allt skattelagar, gå som bekant att ändra och det skulle vara intressant att höra olika uppfattningar i denna fråga. Själv tror jag att problemet är svårlöst. En radikal lösning vore naturligtvis, om rörelseidkarna tillätes skriva ned sitt varulager till en krona. En ändring av skattelagstiftningen i sådan riktning är naturligtvis i dagens läge otänkbar och vore sannolikt icke heller lycklig. En sådan lagbestämmelse skulle nämligen lätt kunna medföra en även ur rent affärsmässig synpunkt mindre önskvärd överinvestering i varulager.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15