

9 Lager och pågående arbete

Sammanfattning

Lager tas i regel upp till det värde som finns i bokföringen. Den som så önskar får vid beskattningen i stället ta upp lagret till 97 % av dess sammanlagda anskaffningsvärde. För djur i jordbruk och renskötsel finns särskilda regler.

Pågående arbeten behandlas olika om de utförs på löpande räkning eller till fast pris. Arbeten på löpande räkning beskattas normalt i takt med faktureringen. Arbeten till fast pris balanseras och värderas på i princip samma sätt som lager.

9.1 Lager

Anskaffningsvärde och verkligt värde

Genom 1928 års KL infördes bestämmelser att inkomst av rörelse skulle beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. I praxis kom värderingen av lagret att godtas så länge den inte stred mot god köpmannased. Man tillämpade en fri lagervärdering.

I betänkandet Ändrad företagsbeskattning (SOU 1954:19) utarbetades riktlinjer för den lagervärdering som gällde t.o.m. beskattningsåret 1990. Enligt den lagstiftning som följde var lägsta värdets princip vägledande för värderingen. Därutöver tilläts en nedskrivning av lagrets värde.

Reglerna fr.o.m. 1992 års taxering innebär att lagervärderingen i princip följer den värdering som föreskrivs i 4 kap. 9 § ÅRL. Lagret värderas därför numera enligt lägsta värdets princip. De ändringar som har gjorts genom IL torde inte innebära några ändringar i sak.

9.1.1 Allmänt

Vad är lager?

Lager beskrivs i 17 kap. 3 § IL som tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning. Det är således inte tillgångens natur utan avsikten med innehavet som är avgörande för om tillgången är lager eller inte.

Anläggningstillgångar/ omsättningstillgångar

I IL används inte beteckningarna anläggningstillgång och omsättningstillgång. De används däremot i redovisningssammanhang. I 4 kap. 1 § ÅRL definieras anläggningstillgångar som tillgångar

som är avsedda att stadigvarande brukas eller innehas i näringsverksamheten. Övriga tillgångar är omsättningstillgångar. Det innebär att lager alltid är omsättningstillgång, men också att alla omsättningstillgångar inte behöver vara lager.

Av definitionen framgår att det är avsikten med innehavet som är avgörande för tillgångens klassificering. Det har ingen betydelse för vilket ändamål tillgången vanligtvis används om avsikten med användningen i ett visst fall är en annan. En tillgång som i en viss situation utgör anläggningstillgång kan i en annan situation vara omsättningstillgång. Ett exempel på detta är att RR i RÅ 1974 Aa 894 förklarade att när ett bilförsäljningsföretag tog ut bilar ur sitt lager för att i stället stadigvarande hyra ut dem blev bilarna anläggningstillgångar.

Värdepapperslager

Ett företags värdepappersinnehav torde kunna utgöra, utöver anläggningstillgång, antingen lager eller annan omsättningstillgång. Om man handlar yrkesmässigt med värdepapperna utgör de lager medan de utgör annan omsättningstillgång om man, för att få god förräntning, har anskaffat dem för överskottsmedel och avser att ha dem en kortare tid. I det senare fallet ska inte 17 kap. 3 § IL tillämpas utan i stället kapitalvinstreglerna (jfr 25 kap. 3 § IL). Det krävs därför i dessa fall en avyttring för att en eventuell värdenedgång ska få dras av.

Varulager

I förarbetena till 1976 års bokföringslag (prop. 1975:104 s. 219) uttalas att varulagret är vad som över ett räkenskapsårsskifte finns kvar av de produkter som man i rörelsen tillverkar, säljer, tillhandahåller eller gör av med i sin verksamhet. Som exempel på tillgångar som normalt är lagertillgångar kan nämnas företags innehav av råvaror, hjälpmedel, varor under tillverkning samt färdigvaror. Uttalandet torde fortfarande ha giltighet – även vid beskattningen.

För företag som bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handel med fastigheter anses fastigheterna i regel utgöra lagertillgång. Aktier, obligationer och andra värdepapper samt immateriella tillgångar räknas som lagertillgångar om företaget bedriver handel med sådana tillgångar.

Elcertifikat

Regler infördes under 2003 om s.k. elcertifikat (lagen om elcertifikat, SFS 2003:113). Bestämmelserna innebär att staten kan tilldela elproducenter, elcertifikat, om den producerade elen är förnybar. Någon ersättning till staten för elcertifikaten betalas inte. En elanvändare har enligt samma lagstiftning s.k. kvotplikt som kan innebära att han måste anskaffa elcertifikat. Om en producent tilldelas sådana certifikat eller på grund av sin kvotplikt anskaffar elcertifikat blir dessa tillgångar lager i hans näringsverksamhet (17 kap. 22a § IL).

Förnödenheter

S.k. förnödenheter som finns i företaget per balansdagen utgör lagertillgångar. BFN har i BFN U 96:2 behandlat frågan om redovisningen av förnödenheter.

Med förnödenhet avses sådana tillgångar som används i ett företags normala tillverkningsprocess. Som exempel på förnödenheter kan anges bränsle, smörjmedel, slipmaterial, rengöringsmedel, städmaterial och tillsatsmaterial. Till förnödenheter räknas däremot inte utgifter avseende allmän administration eller försäljning. Utgifter av detta slag får kostnadsföras löpande. Till förnödenheter räknas heller inte tillgångar av stadigvarande karaktär (anläggningstillgångar), t.ex. reservmaskiner och specialverktyg. (Se vidare nedan.)

Inneliggande lager

Som lager anses endast tillgångar som finns inneliggande i lagret vid räkenskapsårets utgång. Varor som beställts från leverantör eller varor som levererats till kund ingår därför inte i lagret. Beställda varor utgör i stället rättigheter till leverans av lagertillgångar medan varor som man har levererat anses ha övergått från att vara lager till att vara en fordran.

Tidigare hade fråga om vilka tillgångar som är inneliggande i lagret per balansdagen väsentlig betydelse genom rätten till generell nedskrivning av värdet på lagret. Endast värdet på de i lagret inneliggande tillgångarna fick skrivas ned. Frågan kan dock i vissa fall fortfarande ha betydelse. Här följer därför en kort redogörelse för rättsläget.

Frågan berördes i förarbetena till KL:s bestämmelser om kontraktsnedskrivning (bestämmelserna ändrade fr.o.m. 1992 års taxering). I prop. 1945:377 s. 41 uttalade departementschefen att det inneliggande lagret hos köparen bör anses omfatta varupartier som på balansdagen

- a) omhändertagits av köparen,
- b) omhändertagits av tredje man för köparens räkning och
- c) varupartier som på balansdagen avlämnats för transport till köparen.

Med anledning av ett uttalande av departementschefen i prop. 1978/79:210 har diskuterats vilken betydelse reglerna om separationsrätt i konkurs har för gränsdragningen mellan kontrakterade varor och inneliggande lager.

RR har i målet RÅ 1987 ref. 45 lämnat vägledning för bedömningen. I målet prövades frågan om ett varuparti i utlandet ska anses ingå i en svensk köpares lager. Varorna levererades på säljarens bekostnad men med självständig fraktförare (cif) till svensk hamn. Utgången i målet blev att köparen fick inräkna

varupartiet i sitt varulager från den tidpunkt då varorna avlämnats till fraktföraren. Av domen framgår att bedömningen ska göras i enlighet med departementschefens ovan redovisade uttalande i prop. 1945:377. Denna rättspraxis bekräftas av RÅ 2002 ref. 88.

Mot bakgrund av uttalandet torde den omständigheten att varorna avskiljts för köparens räkning i säljarens lagerlokal inte medföra att varorna kan inräknas i köparens lager. I RÅ 1982 1:41 har en liknande fråga prövats. I målet var fråga om ett parti sågat virke som låg avskilt hos säljaren för köparens räkning och som dessutom var försett med köparens märke enligt lagen (1944:302) om köparens rätt till märkt virke ingick i köparens lager. Märkning enligt virkesmärkningslagen innebär att köparen får separationsrätt i det märkta virket. Köparen hade dock inte omhändertagit virket vid räkenskapsårets utgång. Virket ansågs därmed inte ingå i köparens lager. Om varorna, trots att de ligger kvar hos säljaren, har avskiljts på ett sådant sätt att de anses kommit i köparens besittning, t.ex. i ett låst förvaringsutrymme till vilket endast köparen har nyckel, kan dock varorna anses ingå i köparens lager. Stöd för denna uppfattning finns i RN 1962 nr 3:2.

BFN säger i sin vägledning om värdering av varulager (p. 3.5.2), att frågan om lagret ska anses inneliggande eller ej normalt ska bedömas enligt köprättsliga regler. Detta innebär att den skatterättsliga och den bokföringsmässiga bedömningen inte alltid överensstämmer. Det kan därför i vissa fall finnas skäl att vid taxeringen justera bokfört lagervärde så att det kommer att överensstämma med det skatterättsligt riktiga värdet.

Lagerbevis

En vara eller ett varuparti kan ersättas av ett lagerbevis, dvs. ett bevis över inköpt lager. Den som har lagerbeviset har också förfoganderätten över varorna. När lagerbevis utfärdas avlämnas inte själva varan utan den ligger ofta kvar hos säljaren, avskild för köparens räkning. Om det verkligen är ett lagerbevis som överlämnas får varorna anses ha omhändertagits av köparen (jfr RÅ 1972 ref. 44 I och SOU 1977:86 s. 487). Däremot räcker det inte med s.k. lagringsintyg (RÅ 1979 Aa 66 och RÅ 1981 1:64, se nedan).

I RÅ 1981 1:64 hade en oljetransportör träffat avtal med oljehandlare om köp av viss mängd olja som förvarades i säljarens oljecistern. Eftersom oljepartiet inte hade omhändertagits av köparen före räkenskapsårets utgång ansågs det inte utgöra lager i köparens verksamhet.

Konsignationslager

En kommissionär köper eller säljer varor i eget namn för annan persons räkning (kommittenten). Kommissionären har ofta ett varulager, konsignationslager, som han får från kommittenten. Kommissionären betalar inte varorna till kommittenten förrän han sålt dem. Äganderätten för varorna har aldrig övergått på

	kommissionären, varför konsignationslagret inte kan inräknas i kommissionärens varulager.
Fakturerering	Ett varuparti ska redovisas hos antingen säljaren eller köparen. När varupartiet fysiskt avlämnats till köparen övergår det för säljaren från att vara inneliggande lager till att vara en fordran, om inte betalning skett.
Inventering	För att möjliggöra kontroll av lagervärderingen finns särskilda regler för inventeringen i lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen. Enligt 1 § inventeringslagen ska den skattskyldige upprätta en förteckning som för varje post av tillgångar i lagret anger det högsta värde som är tillåtet enligt 17 kap. IL. Om den skattskyldige yrkar att lagret ska värderas enligt alternativregeln ska anskaffningsvärdet för varje post av tillgångar i lagret redovisas i förteckningen. Inventeringslagen medger att lagret värderas vid skilda tillfällen under beskattningsåret om värdet på ett tillfredställande sätt kan korrigeras med hänsyn till lagerutvecklingen fram till balansdagen. Här kan också nämnas att på förteckningen ska den skattskyldige teckna en försäkran att ingen lagertillgång undantagits vid inventeringen. Har den skattskyldige inte följt inventeringslagens regler ska, enligt 3 § inventeringslagen, de lämnade uppgifterna om lagrets värde inte äga vitsord vid taxeringen. Om det med hänsyn till verksamhetens art inte utan avsevärda svårigheter är möjligt att följa inventeringslagens regler ska den skattskyldiges uppgifter om lagervärdet godtas om det inte framstår som sannolikt att värdet är ett annat.
Värderingen	Lagervärderingen kan göras enligt huvudregeln eller alternativregeln. För värdering av djur i jordbruk och renskötsel finns en särskild regel. Huvudregeln innebär att lagret inte får tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Alternativregeln innebär att lagret tas upp till lägst 97 % av det samlade anskaffningsvärdet. Enligt djurvärderingsregeln får lagret inte tas upp till lägre belopp än 85 % av den genomsnittliga produktionskostnaden. Dock behöver lagret normalt inte tas upp till högre värde än nettoförsäljningsvärdet (se avsnitt 9.1.2).
Huvudregeln	Huvudregeln innebär att lagertillgång inte får tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (17 kap. 3 § IL). Återanskaffningsvärdet får användas i stället för nettoförsäljningsvärdet om det finns särskilda skäl. Hänsyn ska då tas till ev. inkurans. Med anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde och återanskaffningsvärde avses detsamma som i

4 kap. 9 § andra–fjärde styckena ÅRL eller i förekommande fall någon av de övriga årsredovisningslagarna (se nedan).

T.o.m. 2004 års taxering skulle lagret i stället tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. De gamla reglerna gäller fortfarande i fråga om beskattningsår som har påbörjats före den 1 januari 2004 (se förra årets handledning). Förändringen innebär dock enbart en anpassning av terminologin till ÅRL och är inte avsedd att innebära några ändringar i sak (se prop. 2003/04:28 s. 28).

Elcertifikat som utgör lager (se ovan) får vid beskattningen tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Detta gäller även om de tagits upp till ett högre värde i räkenskaperna. Med verkligt värde avses detsamma som i 4 kap. 14 a § andra stycket ÅRL.

För lager av finansiella instrument gäller särskilda regler (se nedan under kantrubriken Värdepapper).

Alternativregeln

För att förebygga praktiska problem som kan uppkomma vid en värdering strikt enligt ÅRL har huvudregeln kompletterats med en regel som medger en schablonmässig värdering av lagret, den s.k. alternativregeln (17 kap. 4 § IL).

Alternativregeln utgår från lagrets totala anskaffningsvärde. Om vissa varor eller varugrupper värderats till anskaffningsvärde och andra till verkligt värde måste en justering av lagervärdet göras när alternativregeln används. Detta innebär att anskaffningsvärdet för alla i lagret inbegripande tillgångar måste fastställas. Det samlade anskaffningsvärdet får därefter skrivas ned med 3 %. Alternativregeln får inte tillämpas vid värderingen av fastigheter, aktier och obligationer e.d. samt elcertifikat.

Om företagets samlade lagertillgångar till viss del består av sådana tillgångar som inte omfattas av alternativregeln måste dessa särskiljas för att regeln ska kunna tillämpas på övriga delar av lagret. En sådan tillämpning av IL:s lagervärderingsregler innebär att aktier och fastigheter e.d. värderas enligt huvudregeln, dvs. enligt lägsta värdets princip, medan övriga lagertillgångar värderas till 97 % av det samlade anskaffningsvärdet.

Lagerreserv

Enligt skattereglerna tillåts inte nedskrivningar av lagret i andra fall än när alternativregeln eller djurvärderingsregeln tillämpas (14 kap. 4 § 2 st. IL).

Man kan som exempel tänka sig fall där varje värde mellan 90 och 100 är förenligt med redovisningsreglerna. Om man i ett sådant fall skulle redovisa lagret i bokföringen brutto till 100 och reducera värdet till 90 genom en bokslutsdisposition får 90 inte läggas till grund för beskattningen trots att detta värde också står

i överensstämmelse med redovisningsreglerna. Lagerreserven på 10 får nämligen inte beaktas.

Post för post

De hänvisningar som finns i 17 kap. 2 § IL till ÅRL om innebörden av begreppen anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde, återanskaffningsvärde och verkligt värde får anses innebära att lagret också ska värderas post för post. (Se även 1 § Inventeringslagen). Grundprincipen är därför att varje enskild tillgång ska värderas för sig. Ett sänkt värde på ett varuslag får vid värderingen därför inte kvittas mot ett höjt värde på en annan varugrupp. Vid värdering av homogena varugrupper som naturligt framstår som en enhet kan det av praktiska skäl vara befogat att göra avsteg från en värdering post för post. Här kan en värdering efter genomsnittspriser eller andra kollektiva principer vara godtagbara (prop. 1975:104 s. 223).

FIFU-metoden

Av 17 kap. 3 § 2 st. IL framgår att det är först-in-först-ut-metoden (FIFU-metoden) som ska tillämpas vid värderingen. Den innebär att vid bestämmandet av anskaffningsvärdet ska de varor som ligger kvar i lagret vid räkenskapsårets utgång anses vara de senast anskaffade eller tillverkade.

Fortlevnadsprincipen

Vidare ska värderingen av lagertillgångarna ske utifrån ett antagande att de kan utnyttjas på planerat sätt. Endast om något inträffat som förändrar tillgångarnas användbarhet i företaget ska värdet korrigeras. Denna princip brukar kallas fortlevnadsprincipen eller going concern. Principen åskådliggörs i RÅ 1983 1:7. Målet gällde frågan om värderingen av ännu ej använt emballage, märkt med företagets och produktens namn. Emballaget ansågs skattemässigt ingå i lagret. Detta gällde även om emballaget saknade försäljningsvärde.

Kompletterande normgivning

Redovisningsrådet har lämnat vägledning för redovisningen av varulager (RR 2:02), liksom Bokföringsnämnden (BFNAR 2000:3 och Vägledning, värdering av varulager).

Anskaffningsvärde

Med en tillgångs anskaffningsvärde förstås detsamma som i 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena ÅRL eller i förekommande fall motsvarande bestämmelser i de övriga årsredovisningslagarna. Anskaffningsvärdet är i princip utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning.

Inköpta lagertillgångar

I anskaffningsvärdet för inköpta varor ska medräknas inköpspris, importavgifter, tull, transport- och andra hanteringskostnader och andra till varan direkt hänförliga kostnader. Vidare får den skattskyldige medräkna en skälig del av indirekta kostnader för inköpsavdelning och allmän administration vid värderingen av de inköpta lagertillgångarna. Avdrag ska göras för återbäring, rabatter, bonus och liknande.

För varor köpta i utländsk valuta ska inköpspriset omräknas med hänsyn till valutakursen vid den tidpunkt då bokföringsskyldighet inträder för posten i fråga. Det torde normalt innebära att omräkning ska ske till valutakursen vid leveranstidpunkten. Vid terminssäkring ska i regel omräkning ske till terminsvalutans kurs (se BFNAR 2000:3).

Egentillverkade lagertillgångar

Anskaffningsvärdet för egentillverkade lagertillgångar består av direkta och indirekta kostnader som lagts ned vid framställningen av tillgången. Med indirekta kostnader avses sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till viss produkt eller order. De indirekta kostnaderna ska på ett rimligt sätt fördelas på de tillverkade produkterna. Fördelningen kan göras med hjälp av olika fördelningsnycklar, såsom direkta kostnader, löner, golvtytor, produktionstid m.m.

Direkta kostnader

De kostnader som är direkt hänförliga till viss produkt eller order är främst

- d) i produkten ingående råmaterial och halvfabrikat samt
- e) löner och andra ersättningar till personal verksam vid framställningen av viss produkt. I lönekostnaderna ska även ingå kostnader för socialavgifter, särskilda löneskatter och förmåner.

Indirekta kostnader

Nedan följer en exemplifiering av sådana indirekta kostnader som ska beaktas vid värderingen av det egentillverkade lagret. Dessa kostnader är främst sådana som är hänförliga till tillverkningen såsom

- a) avskrivningar på anläggningstillgångar som utnyttjas i produktionen,
- b) kostnader för reparation och underhåll av de anläggningstillgångar som avses i ovanstående punkt,
- c) kostnader för lokaler i vilka produktionen bedrivs, antingen utbetald hyra eller kostnader för egna lokaler innefattande avskrivningar, underhåll m.m.,
- d) löner och andra ersättningar inkl. avgifter och löneskatter till personal som indirekt är verksam inom produktionen, t.ex. förmän och vissa tjänstemän, personal för underhåll av maskiner,
- e) kostnader för förnödenheter som förbrukats i produktionen samt
- f) kostnader för kraft, ljus och värme som förbrukats i produktionen.

Allmän administration

Förutom de ovan exemplifierade indirekta tillverkningskostnaderna får även skälig andel av företagets kostnader för allmän administration medräknas i anskaffningsvärdet. Vid ordertillverkning är det möjligt att aktivera även de omkostnader som avser

ordermottagandet. (Se prop. 1995/96:10 del 2 s. 206 och 199.)

Räntekostnader

Vid värderingen av egentillverkade lagertillgångar får räntekostnader som belöper på främmande kapital beaktas. Endast räntekostnader under tillverkningsstiden får medräknas i lagervärdet. Räntekostnaderna bör därvid beräknas med utgångspunkt från verkliga kostnader för räntor under året. Räntor på eget kapital får aldrig medräknas vid värderingen av lagertillgångarna.

Redovisningsrådet

I redovisningsrådets rekommendationer RR 2:02 (p. 11–12) och Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2000:3 (p. 2, 6, 8 och 13) anses att allmänna administrationskostnader och räntekostnader i allmänhet inte ska inräknas i lagervärdet. De ska i stället kostnadsföras omedelbart.

Nettoförsäljningsvärdet

Med nettoförsäljningsvärde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningsomkostnad (4 kap. 9 § ÅRL). Försäljningsvärdet är det pris som erhålls vid normal försäljning i den löpande verksamheten. Utgångspunkten för bedömningen är att företaget fortsätter sin verksamhet. Regleringen i ÅRL innebär att för inkuranta varor får försäljningsvärdet beräknas på grundval av det nedsatta försäljningspris, till vilket de bedöms kunna säljas. Även i andra fall kan förhållandena medföra att försäljningsvärdet får sättas lägre än balansdagens pris, t.ex. då lagret av en vara är så stort att prisnedsättning måste göras för att inom rimlig tid få ned lagret till normal nivå eller för att över huvud taget kunna avyttra del av lagret.

Vid bestämningen av försäljningsvärdet ska avdrag göras för fastställda rabatter, bonus, provisioner etc.

I försäljningsomkostnaderna ska medräknas skälig del av indirekta försäljningskostnader samt skälig del av kostnader för allmän administration.

Begreppet nettoförsäljningsvärdet har också en vidare betydelse än vad som framgår av lagtextens lydelse. Det kan komma i fråga att bestämma nettoförsäljningsvärdet för varor som inte är färdiga att säljas i befintligt skick. Dessa varor kan vara halvfabrikat och varor i arbete. I dessa fall kan det slutliga försäljningsvärdet reduceras med alla återstående kostnader fram till leveransen. Häri ska ingå direkta tillverkningskostnader samt ett skäligt pålägg för indirekta tillverkningskostnader och administrationskostnader.

Återanskaffningsvärde

Återanskaffningsvärdet kan bli aktuellt att använda vid värdering av exempelvis råvaror och halvfabrikat (se RR 2:02 p. 24 och BFN:s Vägledning, redovisning av varulager p. 2 och 3.3.2). I 4 kap. 9 § 4 st. ÅRL definieras återanskaffningsvärdet. Med återanskaffningsvärdet avses det anskaffningsvärde företaget skulle ha haft om balansdagens priser gällt vid anskaffningstill-

fället. Balansdagen är räkenskapsårets sista dag. Samma principer för värderingen ska alltså gälla som för anskaffningsvärdet. Priserna ska dock omräknas till balansdagens nivå. Omräkning av priser i utländsk valuta bör ske till balansdagens kurs.

Inkurans

Med inkurans menas sådan minskning i en varas värde som har tekniska eller ekonomiska orsaker och som har uppkommit fram till balansdagen. Inkurans kan uppkomma genom att varor blir defekta (t.ex. genom rostskador), omoderna (t.ex. modekläder eller reservdelar för bilmodell som gått ur marknaden) eller övertaliga (dvs. lagret är större än vad som är möjligt att sälja inom normal lagringstid). I IL och i ÅRL finns inte några särskilda regler om inkurans. Något schablonavdrag för inkurans får därför inte göras. Inkuransbedömningen ska i stället göras inom ramen för reglerna i 4 kap. 9 § ÅRL.

Enligt dessa bestämmelser, beaktas inkuransen i första hand genom att lägsta värdets princip tillämpas vid värderingen. För färdigvaror, och ofta för halvfabrikat och varor i arbete, bestäms det verkliga värdet vanligtvis till nettoförsäljningsvärdet. Om detta är lägre än anskaffningsvärdet beaktas inkuransen genom värderingen till nettoförsäljningsvärdet. För råvaror, och ibland halvfabrikat och varor i arbete, bestäms det verkliga värdet normalt med utgångspunkt från återanskaffningsvärdet. Då måste också en bedömning av inkuransen göras och inkuranta varor värderas ned med hänsyn till denna.

Inkuransrapport

Det förekommer att det verkliga värdet för lagret bestäms med hjälp av s.k. inkuranstrappor. I inkuranstrappor delar man in lagret i olika grupper och skriver ned för inkurans tillgångarnas anskaffningsvärden efter vissa schabloner. I dessa schabloner brukar man utgå från varornas omsättningshastighet. Ju längre varorna legat i lager desto mer skrivs de ned.

Bokföringsnämnden har i BFNAR 2001:4 uttalat sig om inkuranstrappornas förenlighet med god redovisningssed. Bokföringsnämnden uttalar där att det i princip inte finns något att invända mot att ett företag tillämpar en schabloniserad metod för att fastställa övertalighet. Eftersom denna värderingsmetod är ett undantag från lagens huvudregel om individuell värdering krävs dock för att den ska vara godtagbar;

- att det finns ett tillförlitligt underlag,
- att metoden används konsekvent och
- att en schablonmetod antas ge ungefär samma värde som en motsvarande individuell bedömning.

I RÅ 2003 not 167 prövades om en inkuranstrappa var i enlighet med reglerna för värdering av varulager. Den inkuranstrappa som där användes innebar att reservdelar som hade legat i lager mer än tre år inte togs upp till något värde. Regeringsrätten ansåg, efter att ha tagit in yttrande från BFN, att inkuranstrappan inte var förenlig med god redovisningssed och inkuransavdraget medgavs därför inte.

Förnödenheter

I BFN U 96:2 anges att förnödenheter kan kostnadsföras omedelbart om de är av ringa värde eller om de vid ankomsten till företaget har lämnats för förbrukning (normalt handförråd). Förnödenheterna behöver i dessa fall inte åsättas något värde vid värderingen av lagret. Förnödenheter som i stället är av väsentlig betydelse för företagets resultat och ställning ska redovisas som varulager i bokslutet. I RÅ 1981 1:26 ansågs förnödenheter värderade till 55 000 kr vara av sådan väsentlig betydelse i resultatmätningshänseende att dessa skulle ingå i lagret. Företagets omsättning uppgick till 15,8 mkr. Viss vägledning vid väsentlighetsbedömningen torde kunna erhållas från rättsfallet.

**Näringsbidrag
för lager**

Om näringsbidrag erhållits för lageranskaffning (t.ex. lagerstöd) ska enligt 29 kap. 5 § IL bidraget tas upp som skattepliktig intäkt medan avdrag får göras vid värderingen av lagertillgångarna (29 kap. 7 §). Avdrag får göras på så sätt att den del av lagrets anskaffningsvärde eller verkliga värde som täcks av bidraget inte medräknas vid värderingen av lagret vid beskattningsårets utgång (29 kap. 7 § IL). Är exempelvis lagrets inventerade värde 900 000 kr och näringsbidraget 200 000 kr blir lagrets redovisade värde 700 000 kr. Återbetalas sådant bidrag får det återbetalade beloppet dras av omedelbart. Lagertillgångarna kommer i ett sådant fall att, vid beskattningsårets utgång, värderas som om de anskaffats utan näringsbidrag. Detta sätt att i redovisningen behandla näringsbidrag medför att bidraget beskattas i takt med att avyttring av lagret sker. I de fall lagrets omsättningshastighet är låg och lagret ligger kvar över två bokslut kan det dock vara svårt att hänföra viss del av lagret till lagerstödet. (Se vidare om näringsbidrag avsnitt 17.)

Byggnadsföretag

Värdering av fastigheter som utgör lagertillgångar och pågående arbeten i byggnadsföretag behandlas i del 3 avsnitt 8.11.4.

**Finansiella
instrument**

Under år 2001 antogs inom EU ett direktiv om värdering och redovisning av finansiella instrument, det s.k. ändringsdirektivet. Direktivet innebär bl.a. att medlemsstaterna blir skyldiga att i sin lagstiftning tillåta eller kräva värdering till verkligt värde av finansiella instrument. I enlighet med direktivet har riksdagen beslutat att införa nya bestämmelser om redovisning och värdering av finansiella instrument. Bestämmelserna innebär att icke-

finansiella företag som är skyldiga att upprätta en årsredovisning ska ha rätt – men inte skyldighet – att tillämpa de värderingsprinciper som anges i ändringsdirektivet i både års- och koncernredovisningen. Kreditinstitut och värdepappersbolag ska vara skyldiga att tillämpa direktivets värderingsprinciper både i års- och koncernredovisningen. De nya bestämmelserna har trätt i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmaste efter den 31 december 2003. Kreditinstitut och värdepappersbolag, liksom försäkringsföretag, får dock tillämpa de äldre redovisningsreglerna till och med det räkenskapsår som avslutas senast den 31 december 2005.

Som en följd av de nya bestämmelserna om värdering och redovisning av finansiella instrument har införts nya skatteregler om värdering av lager av finansiella instrument.

Uttrycket ”finansiellt instrument” används normalt inte i IL. Av 17 kap. 19 § IL framgår att i de nya reglerna om värdering av lager av finansiella instrument avses med finansiellt instrument detsamma som i 4 kap. 14 a och 14 c §§ ÅRL.

Bestämmelserna om hur lagret ska värderas finns i 17 kap. 20 § IL. Andra företag än försäkringsföretag ska ta upp lager av finansiella instrument till det verkliga värdet. Alternativt får lager i stället tas upp till det samlade anskaffningsvärdet. I sådant fall ska dock samtliga företag som ingår i samma intressegemenskap ta upp sina respektive lager av finansiella instrument till det samlade anskaffningsvärdet.

Skattereglerna är frikopplade från värderingsreglerna i ÅRL. Det innebär att oavsett hur den skattskyldige har värderat lagret i årsredovisningen ska det tas upp till det verkliga värdet eller det samlade anskaffningsvärdet vid beskattningen.

Med företag i intressegemenskap avses i de nya reglerna

- företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra, och
- i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i ett handelsbolag, företaget och handelsbolaget (17 kap. 19 a § IL).

För företag i intressegemenskap finns ytterligare några bestämmelser. Om lagret värderas till det samlade anskaffningsvärdet ska det bestämmas utan hänsyn till överlåtelser som har gjorts mellan företag i intressegemenskap (17 kap. 20 b § IL). Om ett finansiellt instrument som ingår i lagret överlåts med förlust till ett företag i samma intressegemenskap och instrumentet inte är lager hos den nye ägaren skjuts avdragsrätten för förlusten upp till dess att förlusten är definitiv för intressegemenskapen som

helhet, eller när instrumentet återigen blir lagertillgång hos något företag i intressegemenskapen (17 kap. 20 c § IL).

Det förekommer ofta att ett företag skyddar sig mot värdeförändringar på bl.a. tillgångar och skulder som beror på ändrade valutakurser, räntor m.m. genom att ta en motsatt position i ett finansiellt instrument (säkringsinstrument). Tanken är att en värdeförändring på den tillgång, skuld eller kassaflöde som ska skyddas (den säkrade posten) ska motsvaras av en lika stor motsatt värdeförändring på säkringsinstrumentet.

I de nya reglerna om lager av finansiella instrument har en situation beträffande säkringsredovisning lagreglerats. I 17 kap. 20 a § IL anges att med säkringsinstrument avses i paragrafen ett finansiellt instrument som säkrar andra poster i företaget än sådana som är lager och som i räkenskaperna får redovisas enligt principerna för säkringsredovisning. I paragrafen anges att om det i ett lager av finansiella instrument ingår sådana säkringsinstrument ska de tas upp till anskaffningsvärdet.

Den tidigare justeringsregeln för företag som vid beskattningen övergår från en kollektiv värdering till en post-för-post-värdering har slopats. Däremot finns den skattemässiga utdelningssparren kvar (17 kap. 21 § IL). Den regeln innebär att det skattemässiga lagervärdet ska höjas till den del företaget har delat ut medel eller på något annat sätt förfogat över vinst på ett sätt som inte lagligen hade kunnat ske om tillgångarna tagits upp till samma värde i räkenskaperna som vid beskattningen.

Frågor om värderingar av lager av värdepapper behandlas också i avsnitt 27.3.

9.1.2 Djur

Djur i jordbruk och renskötsel anses alltid som lagertillgångar. Djurlager får inte tas upp till lägre värde än 85 procent av den genomsnittliga produktionsutgiften för djur av det slag och den ålderssammansättning som det är fråga om. Djuren behöver dock inte i något fall tas upp till ett högre värde än som motsvarar djurens sammanlagda verkliga värde.

Om den genomsnittliga produktionsutgiften uppenbarligen inte motsvarar anskaffningsvärdet, t.ex. för särskilt dyrbara avelsdjur, ska djuret tas upp till lägst 85 procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. (Se vidare avsnitt 15.1.5.)

Djur kan i vissa fall behandlas som anläggningstillgångar i redovisningen. Frågor som i sådana fall kan uppkomma vid beskattningen behandlas i Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2004 s. 116 ff.

9.1.3 Aktier som förvärvats genom vissa utdelningar (lex Asea) och utskiftningar

Särskilda regler finns i 24 kap. 3 § och 42 kap. 16 § IL för att underlätta omstruktureringar inom aktiebolagssektorn när en koncerns verksamhet ska delas upp på mindre enheter. Reglerna brukar betecknas lex Asea och innebär att sådana ändringar under vissa förutsättningar kan göras utan omedelbara skattekonsekvenser. Om aktierna eller andelarna i det utdelande bolaget blir lagertillgångar hos mottagaren ska enligt 24 kap. 3 § IL det lägsta av andelarnas anskaffningsvärde och deras verkliga värde tas upp som intäkt av mottagaren. I 17 kap. 6 och 7 §§ IL finns bestämmelser om hur anskaffningsvärdet i sådana fall ska bestämmas (se del 3 avsnitt 20.7).

Av dessa bestämmelser framgår att för andelar som förvärvas genom utdelning av andelar i dotterbolag ska som anskaffningsvärde anses så stor del av anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som motsvarar den förändring i marknadsvärdet som utdelningen inneburit för dessa aktier. Anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget ska minskas i motsvarande mån.

Om den som förvärvar aktier genom utdelning utan att äga aktier i det utdelande bolaget har lämnat ersättning för rätten till utdelning, anses ersättningen som anskaffningsvärde. Om någon ersättning inte har lämnats, är anskaffningsvärdet noll.

För aktier som förvärvas genom sådan utskiftning från en ekonomisk förening som avses i 42 kap. 20 § IL ska som anskaffningsvärde anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som skiftat ut aktierna.

9.1.4 Vissa aktieförvärv

I 17 kap. 8 § IL finns en bestämmelse som gäller sådana fall när någon förvärvar aktier i ett svenskt aktiebolag och det inte är uppenbart att han genom förvärvet får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till hans näringsverksamhet. Då gäller följande (17 kap. 9–11 §§ IL).

Aktierna får inte på grund av en nedgång i deras värde tas upp till lägre värde än anskaffningsvärdet, om nedgången beror på utdelning till förvärvaren av medel som fanns hos det utdelande bolaget vid förvärvet och inte motsvarar tillskjutet belopp. Om aktierna, innan sådana medel delas ut, har tagits upp till ett lägre värde än anskaffningsvärdet, får de vid utgången av det beskattningsår då utdelningen sker inte tas upp till ett lägre värde än det skattemässiga värdet vid ingången av samma år, med tillägg av ett belopp som motsvarar skillnaden mellan anskaffningsvärdet

och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet.

Om sådan utdelning som avses ovan sker utan att det skattemässiga värdet på aktierna påverkas och detta medför att den skattskyldige efter överlåtelse av aktierna eller upplösning av bolaget redovisar en förlust, ska förlusten minskas med ett belopp som motsvarar utdelningen.

Vad som sägs ovan gäller även andelar i svenska ekonomiska föreningar. Med tillskjutet belopp avses då inbetald insats. Bestämmelserna gäller också vid förvärv av andelar i utländska juridiska personer och tillämpas i detta fall även om förvärvaren får en tillgång av verkligt och särskilt värde.

9.1.5 Aktiebyten

I 17 kap. 16 § IL hänvisas till bestämmelserna i 49 kap. Där finns bestämmelser om beskattningen vid andelsbyten. Dessa bestämmelser gäller också för andelar som är lagertillgångar (se del 1 avsnitt 31).

9.1.6 Fusioner och fissioner

I 17 kap. 13 § IL finns en hänvisning till 37 kap. 29 §. Där finns bestämmelser om vad som gäller vid kvalificerade fusioner och fissioner, om andelarna i det överlåtande företaget är lagertillgångar hos det övertagande företaget. Dessa bestämmelser innebär att andelarna anses ha avyttrats vid fusionen eller fissionen mot en ersättning som motsvarar deras skattemässiga värde. (Se vidare del 3 avsnitt 6).

9.1.7 Sammanläggning och delning av värdepappersfonder

I 17 kap. 15 § IL finns bestämmelser om beskattningen vid sammanläggning eller delning av värdepappersfonder enligt 33 a § lagen (1990:1114) om värdepappersfonder. Detta ska inte leda till att delägarna ska ta upp en intäkt.

Efter en sådan ombildning anses som anskaffningsvärde för de nya andelarna det anskaffningsvärde som sammanlagt gällde för de äldre andelarna. Om en fond delas och den skattskyldige får andelar i mer än en nybildad fond, ska det anskaffningsvärde som gällde för de äldre andelarna fördelas på de nya andelarna i förhållande till dessa nybildade fonders värde vid delningen.

9.1.8 Delägar rätt i före detta investmentföretag

I 17 kap. 14 § IL finns en hänvisning eller upplysning om bestämmelser i 39 kap. 18 §, som avser beräkningen av anskaffningsvärdet för andelarna i ett svenskt f.d. investmentföretag.

9.1.9 Försäkringsföretag m.m.

Försäkringsföretag

Nya regler har, som ovan nämnts, införts för värdering av lager av finansiella instrument. För försäkringsföretag innebär förändringarna följande. Fortfarande gäller att placeringstillgångar enligt ÅRLF ska behandlas som lagertillgångar. Andra placeringstillgångar än finansiella instrument får vid beskattningen tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Nettoförsäljningsvärdet får i stället för det verkliga värdet övergångsvis användas t.o.m. det beskattningsår som avslutas senast den 31 december 2005. Samma värdering ska göras även om tillgångarna tagits upp till ett högre värde i räkenskaperna (17 kap. 17 § IL). Finansiella instrument värderas till nettoförsäljningsvärdet. Försäkringsföretag får, precis som alla andra företag, i stället ta upp dem till det samlade anskaffningsvärdet. Även i övrigt gäller för värderingen av finansiella instrument samma regler för försäkringsföretag som för andra företag (se ovan).

I ett förhandsbeskedsärende, RÅ 2004 ref. 71, prövades frågan om vilket anskaffningsvärde som ett försäkringsföretag skulle använda på placeringstillgångar som övergick från att vara kapitaltillgångar till att vara lager. Skatterättsnämnden ansåg, med instämmande av Regeringsrätten, att anskaffningsvärdet skulle anses utgöras av ett belopp som motsvarade omkostnadsbeloppet vid tidpunkten för karaktärsbytet.

Kreditinstitut och värdepappersbolag

För kreditinstitut och värdepappersbolag gäller numera samma regler som för vanliga företag, dvs. den reglering som tidigare fanns i 17 kap. 19 § IL har tagits bort. Emellertid får sådana företag vid sin lagervärdering använda nettoförsäljningsvärdet i stället för det verkliga värdet t.o.m. det beskattningsår som avslutas senast den 31 december 2005.

Ikraftträdande

De nya bestämmelserna tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2003.

Anskaffningsvärde vid beskattningsinträde

I samband med att nya regler om skattefrihet för näringsbetingade andelar infördes under 2003 infördes också regler om vilket värde som ska utgöra anskaffningsvärde för lagertillgångar i de fall svenska skatteregler blir tillämpliga till följd av ändrade förhållanden (beskattningsinträdet). En hänvisning finns i 17 kap. 33 § IL till 20 a kap. IL, där den egentliga regleringen finns. Dessa bestämmelser behandlas närmare i del 3 avsnitt 22.

9.2 Kontraktsnedskrivning

Avdrag får enligt 17 kap. 22 § IL göras för nedskrivning av värdet på rätten till leverans av lagertillgångar som köpts men ännu inte levererats (kontraktsnedskrivning). Avdrag får göras bara om

inköpspriset för tillgångar av samma slag vid beskattningsårets utgång understiger det avtalade priset och högst med ett belopp som motsvarar skillnaden.

Om den skattskyldige vid taxeringen yrkar att värdet på ett kontrakt ska skrivas ned måste denne genom utredning visa att inköpspriset, på balansdagen, faktiskt understiger det överenskomna priset. Vid värdering av kontrakt om leverans av rå- eller stapelvaror torde ett fullgörande av bevisskyldigheten inte vara alltför betungande.

9.3 Pågående arbeten

Bestämmelserna om beskattning av pågående arbeten finns i 17 kap. 23–32 §§. Nedan följer en redogörelse för dessa bestämmelser. I del 3 avsnitt 8 finns en mer detaljerad genomgång, särskilt med avseende på pågående arbeten i byggbranschen.

Den redovisning som gjorts i räkenskaperna av pågående arbeten i byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse ska normalt följas vid beskattningen. Dock ska beaktas att inkomsten av de pågående arbetena ska beräknas för;

- arbeten på löpande räkning och för
- arbeten till fast pris.

En enskild näringsidkare får tillämpa bestämmelserna om arbeten som utförs på löpande räkning även på arbeten som utförs till fast pris, om den årliga bruttoomsättningen i näringsverksamheten normalt understiger 20 gånger det prisbasbelopp som gäller vid beskattningsårets utgång.

9.3.1 Löpande räkning eller fast pris

Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.

9.3.2 Löpande räkning

Värdet av pågående arbeten som utförs på löpande räkning behöver inte tas upp som tillgång. I stället ska de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerar för arbetena tas upp som intäkt.

9.3.3 Fast pris

Pågående arbeten som utförs till fast pris och som inte har slutredovisats får inte tas upp till ett lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. För byggnads-, anlägg-

nings- och hantverksrörelse får de pågående arbetena trots bestämmelserna i första stycket tas upp till lägst 97 procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet. Om den skattskyldige får ersättning för arbeten till fast pris ska beloppet inte tas upp som intäkt utan som en skuld till den för vars räkning arbetet utförs.

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för pågående arbeten ska värdet av sådan arbetsinsats som utförts av den skattskyldige, dennes make eller barn under 16 år inte beaktas.

Om uppdragstagaren är ett svenskt handelsbolag, ska värdet av den arbetsinsats som utförts av delägare i handelsbolaget inte beaktas.

Om den skattskyldige utför ett arbete till fast pris för någon annans räkning, ska värdet av arbetet beräknas efter vad som är skäligt, om det finns intressegemenskap mellan den skattskyldige och uppdragsgivaren och det finns anledning att anta att bestämmelserna utnyttjats för att den skattskyldige eller uppdragsgivaren ska få en obehörig skatteförmån.

9.3.4 Underlåtenhet att slutredovisa eller fakturera

Om den skattskyldige i betydande omfattning har låtit bli att slutredovisa eller fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat slutredovisas eller faktureras, ska de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas eller faktureras tas upp som intäkt.

9.3.5 Justering

Om den skattskyldige gör sannolikt att det belopp som enligt bestämmelserna om pågående arbeten ska tas upp som intäkt överstiger vad som kan anses förenligt med god redovisningssed, ska intäkten i skälig utsträckning justeras nedåt.

Anskaffningsvärde vid beskattnings- inträde

Liksom det i fråga om lagervärderingen finns regler om skattefrihet för näringsbetingade andelar finns också regler om vilket värde som ska utgöra anskaffningsvärde för pågående arbeten i de fall svenska skatteregler blir tillämpliga till följd av ändrade förhållanden (beskattningsinträdet). En hänvisning finns i 17 kap. 33 § IL till 20 a kap. IL, där den egentliga regleringen finns. Dessa bestämmelser behandlas närmare i del 3 avsnitt 22.