

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 synes 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. Uttryckssättet innebär att lager alltid är omsättningstillgångar, men torde också innebära att alla omsättningstillgångar inte behöver vara lager (se 4 kap. 1 § ÅRL). Således torde ett företags värdepappersinnehav 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.

I skatterätten finns ingen särskild regel för bestämning av gränsen mellan omsättnings- och anläggningstillgångar. Den skatterättsliga gränsdragningen följer den allmänna principen att bedömningen ska göras efter bokföringsmässiga grunder. Gränsdragningen mellan anläggnings- och omsättningstillgångar har i regel betydelse dels för värderingen, dels för rubriceringen i balansräkningen.

I 4 kap. 1 § ÅRL, anges att med anläggningstillgång förstås tillgång, som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i rörelsen. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång. De tillgångar som inte är anläggningstillgångar är således att betrakta som omsättningstillgångar.

Gränsdragning

Av definitionen i 4 kap. 1 § ÅRL framgår att det inte är tillgångens natur utan 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 typiskt sett brukar vara en anläggningstillgång kan i en annan situation vara en 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.

Varulager

I förarbetena till gamla BFL (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.

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 elproducenter kan av staten tilldelas, utan ersättning, elcertifikat om den producerade elen är förnybar. En elanvändare har enligt samma lag-

stiftning 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). De nya bestämmelserna i IL gäller från och med 2004 års taxering.

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.

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 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 köparens 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.

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 RÅ82 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.

Redovisningsrådet rekommenderar i RR 2, liksom BFN i BFNAR 2000:3, att frågan om lagret ska anses ineliggande 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 (RÅ79 Aa 66 och RÅ81 1:64, se nedan).

I RÅ81 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 därför 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 4 kap. 9 § ÅRL eller, i förekommande fall, motsvarande bestämmelser i någon av de övriga årsredovisningslagarna. 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.
Sammanfattning	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 det verkliga värdet. 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.

Huvudregeln

Huvudregeln innebär att lagertillgång inte får tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet (17 kap. 3 § IL). Med anskaffningsvärde och verkligt värde avses detsamma som i 4 kap. 9 § andra – fjärde styckena ÅRL eller i förekommande fall någon av de övriga årsredovisningslagarna (se nedan). 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.

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 KL: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 § IL).

Man kan som exempel tänka sig fall där varje värde mellan 90 och 100 är förenligt med värderingsreglerna i BFL. 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 BFL:s regler. 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 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 RÅ83 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.

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

Anskaffningsvärde

Med en tillgångs anskaffningsvärde förstås utgiften för dess förvärv eller tillverkning (13 § 2 st. BFL resp. 4 kap. 9 § ÅRL).

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 omräkning ske till terminsvalutans kurs.

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 indi-

rekta kostnaderna ska på ett rimligt sätt fördelas på de tillverkade produkterna. Fördelningen kan göras med hjälp av olika fördelningsnycklar, såsom direkta kostnader, löner, golvytor, produktionstid m.m.

Direkta kostnader

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

- a) i produkten ingående råmaterial och halvfabrikat samt
- b) 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 verksamma 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. Detta framgår bl.a. av specialmotiveringen i propositionen till 14 § i 1976 års bokföringslag (prop. 1975:104 s. 220) vari sägs, att det enligt fast praxis medges att skälig andel av allmänna förvaltningskostnader inkluderas. Vid ordertillverkning är det möjligt att aktivera även de omkostnader som avser ordermottagandet.

Räntekostnader

Vid värderingen av egentillverkade lagertillgångar får räntekostnader som belöper på främmande kapital beaktas. Endast räntekostnader under tillverkningstiden 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 (p. 20 - 21) 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 (RR 2 p. 20 - 21). De ska i stället kostnadsföras omedelbart.

Verkliga värdet

Lagret ska enligt 17 kap. 3 § IL värderas enligt lägsta värdets princip. Värderingen ska alltså ske med utgångspunkt från det lägsta av anskaffningsvärdet eller verkliga värdet. Dessa värden ska enligt 17 kap. 2 § IL bestämmas i enlighet med 4 kap. 9 § ÅRL. Det verkliga värdet ska enligt ÅRL:s huvudregel anses som nettoförsäljningsvärdet. Om det finns särskilda skäl, får det verkliga värdet bestämmas till återanskaffningsvärdet.

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 ske 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 då 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 p. 22 och 28). I 4 kap. 9 § 4 st. ÅRL definieras återanskaffningsvärdet. Med återanskaffningsvärdet avses det anskaffningsvärde företaget skulle ha haft om balansdagens priser gällt vid anskaffningstillfället. 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 (d.v.s. 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.

Inkuransrappor

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 Regeringsrättens dom den 16 oktober 2003, mål nr 6439-2000, 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, som torde gälla även efter den nya BFL, 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 RÅ81 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.

Värdepapper

Frågor om värderingar av lager av värdepapper behandlas 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.)

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. 13 § 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, kreditinstitut och värdepappersbolag

I 17 kap. 16 – 21 §§ IL finns bestämmelser med följande innehåll. Ett försäkringsföretags placeringstillgångar enligt lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag ska behandlas som lagertillgångar. Placeringstillgångarna får vid beskattningen tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet även om de tagits upp till ett högre värde i räkenskaperna. Detta gäller inte för kontorsfastigheter som huvudsakligen är avsedda för försäkringsrörelsen och inte heller för andelar i dotterföretag och intresseföretag.

Kreditinstitut och värdepappersbolag får vid beskattningen ta upp lager av överlåtbara värdepapper till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet även om värdepapperen tagits upp till ett högre värde i räkenskaperna.

Om ett företag övergår från en kollektiv värderingsmetod till en post-för-post-metod, ska det värde som tillgångarna tas upp till höjas med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan kollektiv värdering och post-för-post-värdering av tillgångarna det föregående beskattningsåret.

Det värde som tillgångarna har tagits upp till enligt ovan 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

**Anskaffningsvärde
vid beskatt-
ningsinträde**

ske om tillgångarna tagits upp till samma värde i räkenskaperna som vid beskattningen

9.1.10 Anskaffningsvärde vid beskattningsinträde

I samband med att nya regler om skattefrihet för näringsbetingade andelar har införts under 2003 har också regler införts 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 är i IL oförändrade i förhållande till tidigare. De 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-, anläggnings- 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 skäligen utsträckning justeras nedåt.

Anskaffningsvärde vid beskattnings- inträde

Liksom i fråga om lagervärderingen har i samband med att det under 2003 införts nya regler om skattefrihet för näringsbetingade andelar också införts 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.