

HFD 2020 ref. 48

Fordringar som utgör lagertillgångar får värderas till upplupet anskaffningsvärde vid tillämpningen av 17 kap. 3 § inkomstskattelagen. Förhandsbesked om inkomstskatt.

17 kap. 2 och 3 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 13 oktober 2020 följande dom (mål nr 1852-20).

Bakgrund

1. En lagertillgång är en tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning. Vid beskattningen får ett företag som huvudregel inte ta upp en sådan tillgång till ett lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Dessa begrepp definieras inte i skattelagstiftningen utan i stället hänvisas till de definitioner som gäller i redovisningslagstiftningen.

2. ██████████ ██████████ ██████████ förvärvar portföljer av förfallna konsumentfordringar. I redovisningen klassificeras fordringarna som finansiella anläggningstillgångar och värderas till upplupet anskaffningsvärde. Detta värde motsvarar nuvärdet av förväntade kassaflöden beräknat med ledning av en effektivränta som fastställs vid förvärvet av fordringarna. Skattemässigt behandlas fordringarna som lagertillgångar och bolaget tog vid inkomstbeskattningen 2016 upp dem till samma värde som i redovisningen.

3. Skatteverket beslutade att inte godta bolagets värdering eftersom upplupet anskaffningsvärde enligt verket inte är ett värde som godtas som lagervärde vid beskattningen.

4. Allmänna ombudet ansökte om förhandsbesked och ställde frågan om fordringarna vid beskattningen ska värderas utan hänsyn till att beräknade betalningar ska göras i framtiden eller om de ska tas upp till nuvärdet beräknat med ledning av en effektivränta. Vad allmänna ombudet särskilt ville veta var om upplupet anskaffningsvärde är ett värde som omfattas av de skattemässiga reglerna om lagervärdering.

5. Skatterättsnämnden beslutade, efter att ha inhämtat yttrande från Bokföringsnämnden, att fordringarna fick tas upp till upplupet anskaffningsvärde.

Yrkanden m.m.

6. *Allmänna ombudet hos Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet.

7. [REDACTED] har inget att invända mot allmänna ombudets yrkande och yrkar ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 14 321 kr.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

8. Frågan i målet är om fordringar som är lagertillgångar får tas upp till upplupet anskaffningsvärde vid beskattningen.

Rättslig reglering m.m.

9. Enligt 17 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, får som huvudregel en lagertillgång inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Med anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde avses enligt 2 § detsamma som i 4 kap. 9 § andra och tredje styckena årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL.

10. Med anskaffningsvärde förstås enligt 4 kap. 9 § andra stycket ÅRL utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska enligt 3 § andra stycket, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in. Med nettoförsäljningsvärde avses enligt 9 § tredje stycket försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

11. Av bestämmelserna i inkomstskattelagen följer, såvitt nu är av intresse, att en lagertillgång inte får värderas till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet och att dessa värden ska beräknas enligt värderingsreglerna i årsredovisningslagen. Det betyder att ett värde som är förenligt med de reglerna också ska godtas vid beskattningen.

12. Skatterättsnämnden inhämtade yttrande från Bokföringsnämnden som redovisade sin syn i frågan om ett upplupet anskaffningsvärde utgör ett sådant anskaffningsvärde som avses i 4 kap. 9 § andra stycket ÅRL.

13. Bokföringsnämnden konstaterar att upplupet anskaffningsvärde inte är ett begrepp som förekommer i årsredovisningslagen men däremot i nämndens kompletterande normgivning BFNAR 2012:1, Årsredovisning och koncernredovisning (K3). I kapitel 11

behandlas finansiella instrument som värderas utifrån anskaffningsvärdet och i punkt 11.10 definieras upplupet anskaffningsvärde som instrumentets förväntade kassaflöden diskonterade med den effektivränta som beräknades vid anskaffningstillfället. Enligt Bokföringsnämnden är upplupet anskaffningsvärde en metod för att bestämma anskaffningsvärdet för finansiella tillgångar och det är i så måtto ett anskaffningsvärde enligt 4 kap. 9 § andra stycket ÅRL.

14. Högsta förvaltningsdomstolen gör ingen annan bedömning än den Bokföringsnämnden har gjort och som innebär att upplupet anskaffningsvärde omfattas av definitionen av anskaffningsvärde i 4 kap. 9 § andra stycket ÅRL. Upplupet anskaffningsvärde får därmed användas vid tillämpningen av 17 kap. 3 § IL. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska alltså fastställas.

15. Bolaget bör beviljas ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med yrkade 14 321 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar [REDACTED] ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 14 321 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Bull* och *Baran*. Föredragande var justitiesekreteraren Camilla Wernkvist.

Skatterättsnämnden (2020-03-23, Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Hellenius, Rubenson, Sundin och Werkell):

Förhandsbesked

Portföljerna av förvärvade kreditförsämrade fordringar får tas upp till upplupet anskaffningsvärde.

Skatterättsnämndens bedömning

[REDACTED] (bolaget) redovisar sina portföljer av förvärvade kreditförsämrade fordringar till upplupet anskaffningsvärde med tillämpning av effektivräntemetoden. I metoden ingår att bolaget gör nedskrivningar av värdet på portföljerna. Frågan i ärendet gäller om bolaget får ta upp fordringsportföljerna till upplupet anskaffningsvärde även vid beskattningen.

Det är ostridigt att bolagets redovisning är i enlighet med god redovisningssed. Vidare gäller enligt uppgifterna i ärendet att fordringsportföljerna skattemässigt är lagertillgångar, även om de redovisningsmässigt utgör anläggningstillgångar, samt att de särskilda reglerna om

värdering av lager av finansiella instrument till verkligt värde inte är tillämpliga.

Inledningsvis ska bedömas om 17 kap. 3 § IL ska tillämpas i aktuellt fall. Som Skatterättsnämnden uppfattar parterna anser de att det i vart fall inte ska ske någon direkt tillämpning av bestämmelsen, eftersom bolagets redovisning är i enlighet med god redovisningssed.

Enligt 17 kap. 3 § får en lagertillgång inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Om det finns särskilda skäl får återanskaffningsvärdet, eller under vissa förutsättningar något annat värde, användas i stället för nettoförsäljningsvärdet.

I paragrafen finns en särskild skatteregel om värdering av lagertillgångar. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning ger lagtextens ordalydelse och förarbetena till bestämmelsen stöd för att bestämmelsen utgör en skatterättslig minimivärderingsregel (se prop. 1991/92:86 s. 11 och jfr RÅ 2003 ref. 11). Det innebär att värderingen av en lagertillgång i redovisningen bör godtas vid beskattningen om värdet inte är lägre än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.

Det räcker därför inte att konstatera att bolagets redovisning är i enlighet med god redovisningssed, utan det måste också göras en prövning enligt 17 kap. 3 § av om bolagets värdering av fordringsportföljerna understiger det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.

Frågan är då om upplupet anskaffningsvärde kan anses utgöra ett sådant anskaffningsvärde eller nettoförsäljningsvärde som avses i den nämnda bestämmelsen. Av 17 kap. 2 § framgår att med dessa begrepp avses detsamma som i 4 kap. 9 § andra–tredje styckena ÅRL.

Bokföringsnämnden har i sitt yttrande gjort bedömningen att upplupet anskaffningsvärde utgör ett anskaffningsvärde enligt 4 kap. 9 § andra stycket ÅRL. Det har inte framkommit något skäl för Skatterättsnämnden att göra någon annan bedömning.

Upplupet anskaffningsvärde får därmed också anses utgöra ett sådant anskaffningsvärde som avses i 17 kap. 3 § IL. Det betyder att bolagets värdering av fordringsportföljerna inte understiger det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.

Bolaget får således ta upp portföljerna av förvärvade kreditförsämrade fordringar till upplupet anskaffningsvärde även vid beskattningen.