

Målnummer:	4200-09	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2010-12-06		
Rubrik:	Vid värdering av ett bokförlags lager har varje bokexemplar ansetts utgöra en post. Inkomsttaxering 2004.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 9: 17 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229)• 2 kap. 4 § första stycket 5 och 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554)• 1 § första stycket lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen		
Rättsfall:			

REFERAT

Skatteverket beslutade den 20 december 2005 att höja Alfabeta Bokförlag AB:s (bolaget) inkomst av näringsverksamhet med 4 430 843 kr avseende varulagervärdering och att påföra skattetillägg med 10 procent av den skatt som belöpte på beloppet.

Bolaget överklagade Skatteverkets beslut hos länsrätten och yrkade att beslutet skulle undanröjas och att bolaget taxerades i enlighet med avlämnad deklaration för taxeringsåret 2004. Vidare yrkade bolaget ersättning för kostnader i målet med 34 476 kr avseende bl.a. kostnader för framtagande av underlag till stöd för att den av bolaget tillämpade redovisningsprincipen var god redovisningssed. Till stöd för sin talan uppgav bolaget bl.a. följande. Bolaget har värderat sitt lager av böcker enligt lägsta värdets princip, post för post. Vid bedömningen av lägsta värdet har bolaget jämfört anskaffningsvärdet och verkligt värde för varje bok, som därmed utgjort en post. - Enligt bolagets mening har Skatteverket dragit felaktiga slutsatser när det gäller innebörden av den s.k. FIFU-metoden. FIFU-metoden avser bestämmandet av anskaffningsvärdet och innebär att den vara som först köpts in först går ut, dvs. de äldsta varorna säljs först. FIFU-metoden har ingenting med lägsta värdets princip att göra och utgör därmed inte heller grund för bedömningen av vad som utgör en "post" i ett lager. Den tar inte hänsyn till vare sig förekomst av inkuranta varor eller verkligt värde. - När det gäller frågan om inkuransbedömning hänvisar Skatteverket till ett ställningstagande år 2000. Bokföringsnämnden har senare uttalat sig i samma fråga (BFNAR 2001:4). Av detta uttalande, som enligt bolagets mening utgör god redovisningssed, framgår att huvudregeln är att värdering sker för varje vara, post för post, även om vissa kollektiva värderingar accepteras enligt lag. Bestämmelserna i årsredovisningslagen ska alltså inte tolkas så att en grupp av varor måste värderas kollektivt. Av Bokföringsnämndens vägledning (2000:3) om redovisning av varulager framgår att en värdering enligt lägsta värdets princip som huvudregel ska ske post för post. Kollektiv värdering är dock tillåten för homogena varugrupper eller då en individuell värdering av kostnadsskäl är svår att motivera. En kollektiv värdering, t.ex. värdering av samtliga böcker med samma titel är under vissa omständigheter tillåten, men inte obligatorisk. En sådan tillämpning av begreppet post för post som Skatteverket anser är god redovisningssed leder i förevarande fall till att inkuranta böcker, vilka inte kan säljas, tas upp till anskaffningsvärdet trots att detta är högre än verkligt värde. Mot bakgrund av att tvingande regler om kollektiv värdering saknas finns det inte skäl att frångå den värdering som bolaget gjort. Värdering har gjorts bok för bok enligt värderingsprincipens huvudregel. Varje bok har värderats till det lägsta av anskaffningsvärde och verkligt värde. - Någon oriktig uppgift har inte

lämnats. Bolaget har redovisat lagret i enlighet med god redovisningssed. Det förhållandet att Skatteverket tolkar god redovisningssed på ett annat sätt än bolaget medför inte att grund för skattetillägg föreligger. För det fall grund för beskattning anses föreligga finns det i vart fall skäl att befria bolaget från skattetillägg eller sätta ner tillägget, eftersom det är fråga om en tidigare inte prövad fråga av komplicerad natur.

Skatteverket beslutade efter obligatorisk omprövning att inte ändra sitt tidigare beslut. Som motivering anförde Skatteverket bl.a. följande. Bolaget har värderat varje enskilt bokexemplar som en post. Vissa exemplar av en titel har värderats till verkligt värde och andra exemplar av samma titel till anskaffningsvärde. Detta innebär enligt Skatteverkets mening en sammanblandning av olika värderingsmetoder eftersom bolaget, inom samma post, använt olika värderingsmetoder. Metoden som använts innebär att bolaget erhåller avdrag i förväg, vilket i sin tur inte ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning. Vid en försäljning av de böcker som skrivits ner till 0 kr kommer intäkten att påverka nettoresultatet med 100 procent medan kostnaden är tagen för tidigt. Detta strider mot matchningsprincipen och kravet på rättvisande bild. Enligt Skatteverkets uppfattning utgör varje boktitel, alternativt varje utgåva av en boktitel, en post. Detta värderingssätt utgör enligt Skatteverkets mening inte s.k. kollektiv värdering. I ett på Skatteverkets webbplats publicerat ställningstagande har angetts att värderingsprincipen post för post ska tolkas på nu angivet sätt. - Det har inte av bolagets inlämnade deklaration eller i annat skriftligt meddelande till ledning för taxeringen framgått att lagret värderats felaktigt. Genom att ange lagrets anskaffningsvärde till för lågt belopp har bolaget lämnat oriktig uppgift vid inkomsttaxeringen. Förutsättningar för att påföra skattetillägg föreligger därför.

Länsrätten i Stockholms (2008-03-26, ordförande Kullman) yttrade, efter att ha redogjort för tillämpliga bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, och inkomstskattelagen (1999:1229), IL, följande: Länsrättens bedömning - Bolagets lager består av böcker. I målet är bolagets uppdelning av lagret på inkuranta och säljbara böcker ostridig. Frågan för länsrättens bedömning är om bolagets metod att värdera sitt lager är i överensstämmelse med god redovisningssed. Metoden som bolaget använt innebär att varje enskilt bokexemplar hänförs till en särskild post. Posterna har därefter värderats var för sig enligt lägsta värdets princip varvid säljbara poster har tagits upp till anskaffningsvärdet och osäljbara poster har tagits upp till nettoförsäljningsvärdet. - De skatterättsliga bestämmelserna om lagervärdering är kopplade till reglerna i ÅRL och ska tolkas mot bakgrund av god redovisningssed såsom den bl.a. uttrycks av ledande redovisningsorgan. I prop. 1991/92:86 om ändring i reglerna för lagervärdering uttalas att det av ett företag åsatta lagervärdet ska godtas vid beskattningen, under förutsättning att företaget har beräknat värdet på sitt lager i enlighet med bokföringslagens bestämmelser och med beaktande av god redovisningssed (s. 14). Värderingen av lagertillgångar vid beskattning följer således redovisningen, med undantag för den alternativa värdering som ska ske enligt den s.k. 97-procentsregeln enligt 17 kap. 4 § IL. Huvudregeln är den i 17 kap. 3 § IL angivna s.k. lägsta värdets princip som innebär att lager inte får tas upp till ett lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. De skattemässiga reglerna ska hindra företag från att ange ett alltför lågt lagervärde som skulle kunna sänka företagets resultat och skatt. De civilrättsliga reglerna syftar till att hindra företag från att ange ett alltför högt lagervärde som skulle kunna ge en felaktig bild av företagets resultat och soliditet. - God redovisningssed på det i målet aktuella området framgår bl.a. av Redovisningsrådets rekommendation (RR 2:02) "Redovisning av varulager" och av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2000:3) om redovisning av varulager. Till och med utgången av år 2002 gällde rekommendationen RR 2 som ersattes av RR 2:02. Bokföringsnämnden hänvisar i sina allmänna råd om redovisning av varulager, som fortfarande gäller, till RR 2. På området finns också internationell normgivning i form av International Accounting Standard (IAS 2) "Inventories".

I BFNAR 2000:3 p. 3.1. andra stycket och RR 2, p. 31 anges följande.

"Som huvudregel gäller att värdering enligt lägsta värdets princip skall ske post för post. Kollektiv värdering är dock tillåten för homogena varugrupper eller då en individuell värdering av kostnadsskäl är svår att motivera. Typexempel på homogen varugrupp utgörs av rå- och stapelvaror. Även inköpskontrakt på homogena varor får värderas kollektivt. Däremot får inte olika varugrupper föras ihop vid värderingen. Ett sänkt värde på en varugrupp får således ej kvittas mot ett höjt värde på en annan varugrupp."

När det gäller värdering av varulager till nettoförsäljningsvärde anges i IAS 2 p. 25 - i svensk översättning - följande.

"Det redovisade värdet för varor i lager kanske inte kan återvinnas om varorna utsatts för skada, om de helt eller delvis blivit för gamla eller om försäljningspriset har sjunkit. Det redovisade värdet för varor i lager kanske inte heller kan återvinnas om de uppskattade kostnaderna för färdigställande eller de uppskattade kostnaderna för att sälja enheterna har ökat. En justering till nettoförsäljningsvärdet är i linje med synsättet att tillgångar inte skall tas upp till ett värde som är högre än vad som kan beräknas inflyta vid försäljningen eller värdet av framtida utnyttjande."

Av de tillämpliga bestämmelserna om lagervärdering och av vad som har framkommit om god redovisningssed på området framgår enligt länsrättens mening att det kan anses lämpligt att slå samman likartade eller sammanhängande varor för värdering i en gemensam post. Något hinder mot att, på så sätt som bolaget har gjort, hänföra enskilda exemplar av varor till skilda poster finns emellertid inte uppställt. Den värdering av varje post individuellt, "post för post", som bolaget därefter genomfört, följer huvudregeln för lagervärdering. Att därvid värdera osäljbara poster till nettoförsäljningsvärdet ligger i linje med huvudprincipen att värdering ska ske till lägsta värdet. Att säljbara poster värderas till anskaffningsvärdet kan inte anses stå i strid med de bestämmelser och den redovisningssed som gäller på området. Länsrätten anser, mot bakgrund av vad som nu konstaterats, att Skatteverket saknat fog för sitt beslut att höja bolagets inkomst av näringsverksamhet. Vid det förhållandet har något skattetillägg inte heller bort utgå. Överklagandet ska således bifallas på så sätt att Skatteverkets beslut upphävs. - Ersättning för kostnader i målet - Bolaget yrkar ersättning med 34 476 kr. Skatteverket vitsordar ersättning med 5 000 kr som skäligt i och för sig. - Bolaget har vunnit bifall till sin talan och ska därför medges ersättning för de kostnader som skäligen behövts för att ta till vara bolagets rätt. Några närmare uppgifter om kostnaderna för biträde har inte lämnats. Länsrätten finner att ersättning bör medges med skäliga 20 000 kr. - Länsrätten bifaller överklagandet och upphäver det överklagade beslutet. Länsrätten beviljar bolaget ersättning för kostnader i målet med 20 000 kr.

Skatteverket överklagade länsrättens dom och yrkade att kammarrätten, med ändring av domen, skulle fastställa verkets beslut den 20 december 2005 samt att den av länsrätten medgivna ersättningen om 20 000 kr inte skulle medges. Till stöd för sin talan hänvisade Skatteverket till vad som anförts i verkets tidigare beslut samt gjorde bl.a. följande tillägg. Innebörden av post för post-metoden är att alla exemplar av samma artiklar, inköpta vid samma tillfälle, utgör en post. Försiktigheten ska vara rimlig, dvs. lagen tillåter inte medveten undervärdering och uppbyggnad av dolda reserver. En alltför långt gående försiktighet kan komma i konflikt med kravet på att redovisningen ska ge en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. - Enligt Skatteverkets uppfattning utgör varje boktitel/utgåva av en bok en post, dvs. alla exemplar av en viss artikel tillsammans bildar en post. Detta synsätt framgår bl.a. av punkt 13 i Redovisningsrådets rekommendation RR 2. Där sägs att för kunna bestämma anskaffningsvärdet för artiklar av samma slag ska FIFU-metoden tillämpas. Vidare framgår det av punkt 31 RR 2, att innebörden av begreppet post för post kan uppfattas som att artiklar av samma slag bildar en post. Av

Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2000:3 följer att punkterna 13 och 31 i RR 2 är tillämpliga under det räkenskapsår som avses. - I aktuellt fall är det inte fråga om "likartade eller sammanhängande varor". Det är i stället fråga om exakt samma varor inköpta/tryckta vid ett och samma tillfälle. Vid en post för postvärdering utgör därför varje boktitel alternativt utgåva av en bok en post. Skatteverket har därför inte gjort en kollektiv värdering av böcker till en post. - Bolaget har vid sin värdering blandat de olika värderingsmetoderna och därigenom skapat en dold reserv som inte ger en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat. Värderingen har därför inte gjorts enligt god redovisningssed. Det finns inte något säkerställt underlag hos bolaget som visar försäljningspriset för samtliga olika boktitlar/bokutgåvor. Det värde som är säkerställt i bolagets lagerlistor är lagrets anskaffningsvärde. Skatteverket anser därför att det är anskaffningsvärdet som ska användas och har vid sin beräkning tillämpat alternativregeln i 17 kap. 4 § IL, dvs. 97 procent av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och yrkade ytterligare ersättning för kostnader. Som grund för sin inställning till överklagandet anförde bolaget, utöver vad som tidigare åberopats, bl.a. följande. Den i Skatteverkets överklagande redovisade innebörden i huvudregeln post för post, att alla exemplar av samma artiklar inköpta vid samma tillfälle utgör en post, saknar grund. Skatteverket har inte ifrågasatt den av bolaget gjorda inkuransbedömningen vad gäller övertaligheten, utan det är endast fråga om hur värdering ska ske i redovisningen. De i bokslutet till noll kr upptagna böckerna är övertaliga och kommer således aldrig att bli föremål för försäljning. Några intäkter kan inte bli aktuella avseende dessa böcker. Förhållandet att trots vetskapen om att försäljning inte kommer att ske, ändå ta upp osäljbara böcker till ett värde i redovisningen, så som Skatteverket yrkat, skulle medföra att bolagets redovisning inte skulle ge en rättvisande bild och att försiktighetsprincipen inte beaktas. Redovisningen skulle ge en förskönad bild av bolagets resultat utan beaktande av inkuransen. - Skulle kammarrätten ändå finna skäl för att bifalla Skatteverkets yrkande avseende lagervärderingen bör överklagandet i vart fall inte bifallas när det gäller påförande av skattetillägg. Frågan om tolkningen av värderingsprincipen post för post måste anses så svår ur skatterättslig synpunkt att skattetillägg inte ska påföras.

Kammarrätten i Stockholm (2009-04-28, Nylund, Wahling Bexhed, referent, Almerheim) yttrade: Fråga i målet är om bolagets varulagervärdering av egenproducerade böcker, varigenom varje bok som ansetts osäljbar inom en treårsperiod skrivits ner till noll kr (nettoförsäljningsvärdet) samtidigt som säljbara böcker inom samma titel tagits upp till anskaffningsvärdet, är förenlig med god redovisningssed och ger en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Utgångspunkten vid varulagervärdering är att varje enskild tillgång ska värderas för sig. Vid inkurans i sådant varulager som nu är ifråga, i form av att vissa varor är övertaliga, går det emellertid i regel inte att särskilja enskilda tillgångar av visst slag som kommer att kunna säljas från tillgångar av samma slag som inte kommer att kunna säljas. Det är bl.a. av denna anledning som kollektiva inslag och schablonmetoder vid bedömning av inkurans i varulager är förenligt med god redovisningssed (jfr Bokföringsnämndens yttrande den 17 juni 2003; värdering av reservdelslager, i huvudsak återgett i RÅ 2003 not. 167). Bolagets värderingsmetod innehåller sådana inslag genom att inkuransen har beaktats för varje titel utifrån en förväntad försäljning under den närmaste treårsperioden. Mot bolagets metod för beräkning av antalet övertaliga böcker har inte riktats några invändningar, varför bolagets bedömning av antalet böcker inom varje titel som inte kommer att säljas inom en treårsperiod får tas för god. - Bolaget gör gällande att det gjort en individuell värdering, varvid varje enskilt bokexemplar bedömts som en post och värderats till antingen anskaffnings- eller nettoförsäljningsvärdet. En sådan värdering skulle emellertid enligt kammarrättens mening förutsätta att det kan fastställas om tillgången i fråga kan försäljas eller inte. Av vad som ovan anförts framgår att det normalt sett inte är möjligt att särskilja säljbara bokexemplar från osäljbara på det sätt

som bolaget anser sig ha gjort. Något annat sätt att särskilja bolagets böcker från varandra än genom angivande av titel och utgåva/upplaga har inte påvisats. På grund härav finner kammarrätten, till skillnad från länsrätten, att varje upplaga/utgåva av en boktitel ska utgöra en post vid varulagervärderingen. Bolaget har således sammanblandat olika värderingsmetoder inom posterna. Bolagets värdering av varulagret har därför inte skett i enlighet med god redovisningssed. - Vad gäller valet av värderingsmetod inom respektive post konstaterar kammarrätten att bolaget inte inkommit med uppgifter om nettoförsäljningsvärdet för lagerförda böcker. Vid ett sådant förhållande har Skatteverket haft fog för att ta upp varulagret till anskaffningsvärdet med ett schablonmässigt beaktande av inkuransen genom alternativregeln i 17 kap. 4 § IL. Såvitt kammarrätten kan bedöma av bolagets försäljningspriser i lagerlistor och av i kammarrätten uppgivna försäljningskostnader om ca 20 procent synes för övrigt detta värde vara lägre än lagrets nettoförsäljningsvärde, och detta även med beaktande av bolagets beräkningar av individuell inkurans inom respektive titel. Mot denna bakgrund kan kammarrätten inte finna annat än att Skatteverkets värdering även ger en rättvisande bild av företagens ställning och resultat. - Vad gäller påförande av skattetillägg finner kammarrätten i likhet med Skatteverket att bolaget har lämnat oriktig uppgift. Grund för påförande av skattetillägg föreligger därmed. Skäl för befrielse från skattetillägget har inte framkommit. - Det saknas vid denna utgång förutsättningar att på den av länsrätten angivna grunden medge bolaget ersättning för kostnader i länsrätten. Någon annan grund för att tillerkänna bolaget ersättning för kostnader i länsrätten eller i kammarrätten föreligger inte. - Skatteverkets överklagande ska därför bifallas i dess helhet och bolagets yrkande om ersättning för kostnader i kammarrätten avslås. - Kammarrätten förklarar, med bifall till Skatteverkets överklagande och med ändring av länsrättens dom, att Skatteverkets beslut den 20 december 2005 angående varulagervärdering och påförande av skattetillägg ska fastställas och att av länsrätten beviljad ersättning med 20 000 kr inte ska medges. - Kammarrätten avslår bolagets yrkande om ersättning för kostnader i målet i kammarrätten.

Bolaget överklagade kammarrättens dom och yrkade att Regeringsrätten med ändring av domen skulle fastställa länsrättens dom och den där godtagna värderingen av varulagret samt undanröja skattetillägget. Bolaget yrkade vidare ersättning för kostnader i kammarrätten och Regeringsrätten med sammanlagt 47 980 kr. Bolaget anförde bl.a. följande. Frågan om hur böcker, som bedöms osäljbara men som på grund av författaravtal ändå inte kan makuleras, ska värderas för att ge en rättvisande bild av förlagens ställning, är viktig för hela förlagsbranschen. Den principiellt viktigaste frågan är hur principen "post-för-post" ska tolkas och tillämpas när det gäller värdering av ett bokförlags lager, samt om det är tillåtet att värdera varje bok för sig och hur inkuranta böcker ska behandlas. Enligt bolagets uppfattning bör, eller i vart fall får, böckerna värderas var för sig efter en noggrann bedömning och inte nödvändigtvis schablonmässigt som ett kollektiv. - Bolagets rutiner kan enkelt beskrivas som följer. I samband med bokslut går inneliggande böcker igenom och man kontrollerar hur varje bok har sålts under det gångna året. I förekommande fall görs en jämförelse med hur boken har sålts tidigare år. Dessutom värderas ytterligare kända fakta gällande boken, såsom eventuell order som inkommit efter bokslutsdatum. Om andra fakta inte finns att tillägga och boken inte sålts i mer än tio exemplar bedöms den inte kunna säljas i mer än tio exemplar per år de kommande tre åren heller. Bedömningen bygger på mångåriga erfarenheter av hur förlagsbranschen fungerar. Böcker är något av en "färsvara" som snabbt förlorar sitt attraktionsvärde. - Bolagets värdering innebär att böcker som bedömts säljbara har tagits upp till anskaffningspriset för respektive bok. De böcker som inte kommer att säljas och som således är övertaliga, har tagits upp till nettoförsäljningsvärdet eller noll kr. Den av bolaget redovisade övertaligheten tycks ha godtagits av samtliga beslutande organ. Varken Skatteverket eller kammarrätten har emellertid tagit någon som helst hänsyn till övertaligheten. I själva verket har den värdering dessa instanser tillämpat inneburit att man höjt anskaffningsvärdet på de böcker som

bedöms kunna säljas med anskaffningskostnaden för de övertaliga exemplaren, så att varje framtida försäljning av de i lagret ingående böckerna kommer att innebära en kraftig förlust. Detta kan enkelt beskrivas med följande exempel. Ett bolag har 1 000 exemplar av en vara vilka anskaffats för 5 kr/st, totalt 5 000 kr. Bolaget bedömer att endast 700 exemplar kan säljas och 300 exemplar bedöms osäljbara, dvs. inkuranta/övertaliga. Om lagervärdet skulle beräknas för 700 exemplar till en anskaffningskostnad på 5 000 kr innebär det att den verkliga anskaffningskostnaden per exemplar blir drygt 7 kr. - Det är svårt att förstå hur man å ena sidan kan påstå sig godta övertaligheten, när man sedan för över anskaffningsvärdet för de övertaliga bokexemplaren till andra böcker. Härigenom blir lagret högt övervärderat och redovisningen ger således inte en riktig bild av bolagets ställning.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet. Verket hade inte några synpunkter på bolagets ersättningsyrkande.

Bokföringsnämnden (BFN), som på Regeringsrättens begäran yttrade sig i målet, anförde bl.a. följande. Begreppet post har i ÅRL olika innebörd beroende på i vilket sammanhang det nämns. En post i balansräkningen utgörs av en viss tillgång eller skuld i balansräkningsschemat men vid lagervärdering är det lagrets beståndsdelar som utgör posterna. Ett bokförlags lager av böcker är, enligt BFAR 2000:3, lager av färdiga varor. Beståndsdelarna i ett sådant lager utgörs av de enskilda varor som företaget avser att sälja i den ordinarie verksamheten. En post för post-värdering innebär att varje vara som ska säljas ska värderas för sig enligt lägsta värdets princip. För varje vara ska anskaffningsvärdet jämföras med det nettoförsäljningsvärde som varan bedöms kunna säljas för, efter att hänsyn tagits till inkurans. Detta gäller även om inkuransen beror på övertalighet. Enligt BFAR 2001:4 kan antalet övertaliga varor beräknas enligt en schablon. Även om ett företag inte kan identifiera varje enskild övertalig vara är en post för post-värdering möjlig eftersom anskaffningsvärdet per vara är känt och nettoförsäljningsvärdet på de övertaliga varorna är noll. - En värdering av övertaliga varor till anskaffningsvärde med motiveringen att exakt likadana varor kan säljas till ett värde som totalt för alla varor i gruppen ger ett högre nettoförsäljningsvärde än det totala anskaffningsvärdet står i strid med försiktighetsprincipen och att värdering ska ske post för post. - Enligt BFN var det vid bokslutet år 2003, och är det fortfarande, god redovisningssed att betrakta varje enskilt bokexemplar som en post vid värdering av böcker i ett varulager hos ett bokförlag som säljer böckerna styckvis. Skulle böckerna endast säljas i partier som omfattar ett visst antal böcker är varje parti en vara och därmed en post.

Regeringsrätten (2010-12-06, Almgren, Dexe, Hamberg, Lundin, Saldén Enérus) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Bolaget har vid värdering av böckerna i sitt lager betraktat varje enskilt bokexemplar som en post. Varje bok som bolaget bedömt kunna säljas har värderats till anskaffningsvärdet. Anskaffningsvärdet har bestämts till totalt anskaffningsvärde för bokytteln fördelat på antal böcker. Böcker som bedömts vara övertaliga har värderats till det verkliga värdet, dvs. noll kr.

En tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning (lagertillgång) får vid beskattningen som huvudregel inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Med anskaffningsvärde och verkligt värde avses detsamma som i 4 kap. 9 § ÅRL (17 kap. 2 och 3 §§ IL, i den i målet aktuella lydelsen). Uttrycket "verkligt värde" i ÅRL och IL är vad gäller annat än finansiella instrument numera utbytt mot termen "nettoförsäljningsvärde" utan att någon ändring i sak är avsedd (prop. 2002/03:121 s. 69 och prop. 2003/04:28 s. 28). Vid värdering av lager tillämpas post för post-principen (2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL och 1 § första stycket lagen [1955:257] om inventering av varulager för inkomsttaxeringen).

Frågan i målet är om det är förenligt med god redovisningssed att på det sätt bolaget gjort värdera varje enskilt bokexemplar som en post.

BFN har funnit att det är i enlighet med god redovisningssed att betrakta varje enskilt bokexemplar som en post vid värdering av böcker i ett varulager hos ett bokförlag som säljer böckerna styckvis. Regeringsrätten gör samma bedömning.

Det har inte framkommit annat än att bolaget sålt böcker styckvis. Varje enskilt bokexemplar ska därför anses utgöra en post. Bolagets värdering av boklagret i övrigt har inte ifrågasatts. Överklagandet ska därför bifallas.

Bolagets överklagande har bifallits och målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget bör därför beviljas ersättning för kostnader även i kammarrätten och Regeringsrätten enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Ersättningen bör bestämmas till skäliga 40 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom och fastställer länsrättens domslut.

Regeringsrätten beviljar Alfabeta Bokförlag AB ersättning för kostnader i Regeringsrätten och kammarrätten med 40 000 kr.

Föredraget 2010-11-17, föredragande Idarsson, målnummer 4200-09

Sökord: Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2000:3 Redovisning av varulager
