

| | | | |
|------------------------|--|-------------------|---|
| Målnummer: | 5853-05 | Avdelning: | 2 |
| Avgörandedatum: | 2006-05-26 | | |
| Rubrik: | Tillämpning av kompletteringsregeln efter uppskrivning av inventarier. Förhandsbesked angående inkomstskatt. | | |
| Lagrum: | 2 kap. 33 §, 18 kap. 7 §, 17 § och 22 § inkomstskattelagen (1999:1229) | | |
| Rättsfall: | <ul style="list-style-type: none">• RÅ 2001 ref. 8• RÅ 2004 ref. 136 | | |

REFERAT

Bakgrund

A AB (bolaget) hade tidigare ansökt om förhandsbesked i anledning av att bolaget hade förvärvat inkråmet i ett systerbolag. Förvärvet skedde till ett värde som motsvarade systerbolagets skattemässiga värden, vilka väsentligt understeg de planmässiga restvärdena. Koncernen redovisade därför ett koncernjusteringsvärde för att koncernens värde för de aktuella inventarierna skulle motsvara de planmässiga värden som de skulle ha haft om de fortfarande hade ägts av systerbolaget. Bolaget önskade anknyta till de planmässiga värdena i systerbolagets bokföring och avsåg till följd därav att skriva upp värdet på inventarierna med ett belopp som motsvarade koncernjusteringsvärdet. Eftersom de bokförda värdena därefter inte skulle komma att överensstämma med de skattemässiga värdena kunde bolaget komma att tvingas att övergå till restvärdesavskrivning och hemställde därför i ansökan om förhandsbesked om svar på bl.a. huruvida bolaget hade rätt att återgå till räkenskapsenlig avskrivning efter uppskrivning genom tillämpning av 18 kap. 22 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. - Bolaget önskade även svar på frågan huruvida uppskrivningen skulle ingå i anskaffningsvärdet vid tillämpningen av kompletteringsregeln i 18 kap. 17 § IL. Skatterättsnämnden beslutade att bolaget hade rätt att återgå till räkenskapsenlig avskrivning med stöd av den tidigare nämnda bestämmelsen och fastslog att en uppskrivning i bokföringen inte påverkade anskaffningsvärdet med hänsyn till att inventariernas anskaffningsvärden enligt kompletteringsregeln utgjorde avskrivningsunderlag. Regeringsrätten fastställde förhandsbeskedet, se RÅ 2004 ref. 136.

I en ny ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked hemställde bolaget därefter om vissa förtydligande svar beträffande beräkningen av avskrivningen vid tillämpningen av kompletteringsregeln i 18 kap. 17 § IL och ställde följande frågor. - Fråga 1. Skall inventariernas bokförda värde överensstämma med deras skattemässiga värde för att räkenskapsenlig avskrivning skall få tillämpas? - Fråga 2. Ökar inventariernas skattemässiga värde med ett belopp motsvarande skillnaden mellan inventariernas bokförda värde och skattemässiga värde vid återgång till räkenskapsenlig avskrivning enligt 18 kap. 22 § IL? - Fråga 3. Får det värde, från vilket avdrag görs vid tillämpning av kompletteringsregeln i 18 kap. 17 § IL efter återgång till räkenskapsenlig avskrivning, inkludera uppskrivningsbeloppet?

Skatterättsnämnden (2005-09-27, André, ordförande, Wingren, Silfverberg, Sjökvist, Ståhl, Werkell) yttrade: Förhandsbesked. - Vid räkenskapsenlig avskrivning kan värdeminskningensavdraget beräknas till det högsta beloppet av 30 procent av avskrivningsunderlaget och skillnaden mellan

avskrivningsunderlaget och det skattemässiga värde som kan beräknas enligt 18 kap. 17 § IL. - Beslut. - Ansökan avvisas i den mån den inte besvarats. - Motivering. - I RÅ 2004 ref. 136 (förhandsbesked), förklarade Regeringsrätten att en återgång till räkenskapsenlig avskrivning med tillämpning av 18 kap. 22 § IL kan ske i ett fall där det skattemässiga värdet är lägre än värdet i balansräkningen på grund av en uppskrivning. En förutsättning är enligt nämnda bestämmelse att skillnaden tas upp som intäkt det första beskattningsåret då räkenskapsenlig avskrivning tillämpas, eller om den skattskyldige begär det, fördelas med lika belopp på det beskattningsåret och de två följande beskattningsåren. I rättsfallet slogs vidare fast att inventariernas anskaffningsvärde vid tillämpning av kompletteringsregeln i 18 kap. 17 § IL inte förändras till följd av en tillämpning av 18 kap. 22 § IL. - Bolaget, som var sökande i nämnda rättsfall, har i förevarande ansökan ställt ytterligare frågor som tar sikte på beräkningen av värdeminskingsavdraget om kompletteringsregeln skall tillämpas och en konsekvens av en uppskrivning är att värdet enligt balansräkningen överstiger inventariernas anskaffningsvärde. - Nämnden gör följande bedömning. - Enligt 18 kap. 13 § andra stycket IL består avskrivningsunderlaget vid räkenskapsenlig avskrivning, såvitt nu är ifråga, av värdet på inventarierna enligt balansräkningen vid det föregående beskattningsårets utgång. Värdeminskingsavdrag får vid tillämpning av denna avskrivningsmetod göras enligt paragrafens första stycke med högst 30 procent av avskrivningsunderlaget (huvudregeln) alternativt enligt kapitlets 17 § med ett så högt belopp att det skattemässiga värdet (anskaffningsvärdet minskat med gjorda värdeminskingsavdrag, jfr 2 kap. 33 § IL) inte överstiger anskaffningsvärdet av inventarierna minskat med en beräknad årlig avskrivning med 20 procent (kompletteringsregeln). - Kompletteringsregeln utgör alltså en metod att bestämma inventariernas lägsta godtagbara värde. - Det sagda innebär att största möjliga värdeminskingsavdrag ett visst år utgörs av skillnaden mellan å ena sidan avskrivningsunderlaget och å andra sidan det lägsta värdet av 70 procent av avskrivningsunderlaget och anskaffningsvärdet av inventarierna minskat med en beräknad årlig avskrivning med 20 procent. Detta gäller oberoende av om en uppskrivning av inventarierna lett till att avskrivningsunderlaget kommit att överstiga anskaffningsvärdet av inventarierna eller ej. Av det anförda följer vidare att möjligheterna att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning inte i sig är beroende av om avdraget beräknas med stöd av huvudregeln eller kompletteringsregeln. - Nämnden anser att ansökan inte bör besvaras i vidare mån än som skett.

Skatteverket överklagade och yrkade att fråga 1 skulle besvaras med "ja", att fråga två skulle besvaras med "nej" och att fråga 3 skulle besvaras så att vid tillämpning av kompletteringsregeln värdeminskingsavdrag inte kunde göras om inventariernas värde enligt balansräkningen översteg anskaffningsvärdet. Verket anförde bl.a. följande. Fråga 3 gäller hur kompletteringsregeln vid räkenskapsenlig avskrivning skall uppfattas. I huvudregeln för räkenskapsenlig avskrivning används uttrycket "avskrivningsunderlaget" och det anges att värdeminskingsavdrag får göras med högst 30 procent av avskrivningsunderlaget. Uttrycket "avskrivningsunderlaget" förekommer däremot inte i kompletteringsregeln. I stället används uttrycken "det skattemässiga värdet" och "anskaffningsvärdet". Utformningen av kompletteringsregeln leder till slutsatsen att värdeminskingsavdraget enligt denna regel utgörs av skillnaden mellan å ena sidan anskaffningsvärdet av inventarierna och å andra sidan anskaffningsvärdet minskat med en beräknad årlig avskrivning med 20 procent. Det finns däremot inte något stöd i lagtexten för att, som Skatterättsnämnden gjort, beräkna värdeminskingsavdraget till skillnaden mellan å ena sidan avskrivningsunderlaget och å andra sidan anskaffningsvärdet minskat med en beräknad årlig avskrivning med 20 procent. Om värdet enligt balansräkningen uppgår till högst anskaffningsvärdet av inventarierna uppkommer inga problem vid beräkningen av värdeminskingsavdrag. Situationen blir annorlunda om värdet enligt balansräkningen överstiger anskaffningsvärdet. Med hänsyn till att värdet i balansräkningen i det nu aktuella fallet överstiger inventariernas

anskaffningsvärde kan värdeminskingsavdrag enligt kompletteringsregeln inte göras.

Bolaget bestred överklagandet och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet med den motivering som Skatterättsnämnden hade lämnat. I andra hand yrkade bolaget att Regeringsrätten skulle besvara samtliga frågor med "ja". Bolaget anförde bl.a. följande. Reglerna i 18 kap. 20-22 §§ IL anger vilka korrigeringar som skall ske vid en övergång till räkenskapsenlig avskrivning. Dessa korrigeringar syftar till att inventariernas skattemässiga och bokförda värde skall överensstämma. Detta framgår tydligt av 18 kap. 20 § andra stycket, där det sägs att korrigeringarna skall ske om värdena inte överensstämmer. I bolagets fall innebär det att skillnadsbeloppet tas upp som intäkt. Genom denna åtgärd har inventariernas skattemässiga värde höjts och värdet överensstämmer med inventariernas bokförda värde. Det grundläggande kravet för att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning är därmed uppfyllt. De nämnda bestämmelserna innebär en utvidgning av definitionen av begreppet skattemässigt värde i förhållande till den definition som finns i 2 kap. 33 §. Det värde från vilket avdrag görs vid tillämpningen av kompletteringsregeln efter återgång till räkenskapsenlig avskrivning får inkludera uppskrivningsbeloppet. Bolaget delar Skatterättsnämndens synsätt att det inte har någon betydelse om uppskrivningen lett till att avskrivningsunderlaget kommit att överstiga inventariernas anskaffningsvärde eller ej. Kompletteringsregeln är en metod att bestämma inventariernas lägsta godtagbara värde. Skatteverkets felaktiga tolkning av kompletteringsregeln beror på att verket inte erkänner att regeln har denna innebörd. Den tolkning som Skatteverket gör av kompletteringsregeln gäller enligt verket inte beträffande huvudregeln. Om sistnämnda regel skall användas har det således enligt verkets uppfattning inte någon betydelse att värdet enligt balansräkningen överstiger inventariernas anskaffningsvärde. Syftet med kompletteringsregeln är som namnet antyder att den skall vara ett komplement till huvudregeln. Det är anmärkningsvärt att en tillämpning av kompletteringsregeln kan medföra att rätten till räkenskapsenlig avskrivning går förlorad när huvudregeln går att tillämpa utan begränsning.

Regeringsrätten (2006-05-26, Billum, Sandström, Kindlund, Lundin, Brickman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt bestämmelserna i 18 kap. IL kan avdrag för värdeminskning på inventarier göras i form av räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning. Vid räkenskapsenlig avskrivning tillämpas antingen huvudregeln i 13 § eller kompletteringsregeln i 17 §.

Huvudregeln innebär att avdrag får göras med högst 30 procent av ett avskrivningsunderlag som utgörs av inventariernas värde enligt balansräkningen för föregående år med justeringar för årets nyanskaffningar och avyttringar. Enligt kompletteringsregeln får dras av ett så högt belopp att det skattemässiga värdet inte överstiger anskaffningsvärdet av inventarierna minskat med en beräknad årlig avskrivning med 20 procent.

Kompletteringsregeln är alltså en metod att bestämma ett lägsta godtagbart värde på inventarierna. När väl detta värde har fastställts framkommer det högsta tillåtna värdeminskingsavdraget som en restpost. Av rättsfallet RÅ 2004 ref. 136 framgår att beräkningen av lägsta godtagbara värde skall utgå från anskaffningsvärdet som detta definieras i 18 kap. 7 § IL och med bortseende från eventuell intäkt enligt 18 kap. 22 §.

Vid övergången till räkenskapsenlig avskrivning skall enligt 18 kap. 22 § IL, om högre värdeminskingsavdrag gjorts vid beskattningen än i räkenskaperna, som intäkt tas upp skillnaden mellan värdet enligt balansräkningen och inventariernas skattemässiga värde. Härmed avses värdet enligt balansräkningen respektive det skattemässiga värde som gällde vid utgången av det föregående beskattningsåret (jfr 18 kap. 20 §). När det i 18 kap. 17 § talas om det skattemässiga värdet avses däremot det lägsta värde som kan godtas ett senare beskattningsår då räkenskapsenlig avskrivning tillämpas.

Skatteverket har, utan att utveckla saken, anfört att det av lagtexten i 18 kap. 17 § IL följer att avdrag enligt kompletteringsregeln inte kan göras så länge värdet enligt balansräkningen överstiger inventariernas anskaffningsvärde.

Som nämnts bestämmer kompletteringsregeln primärt inte avdragets storlek utan det lägsta godtagbara värdet på inventarierna. Att utgångspunkten vid beräkningen av detta värde är inventariernas anskaffningsvärde innebär inte att möjligheten till avdrag är beroende av relationen mellan anskaffningsvärdet och värdet enligt balansräkningen. Frågan är om regelns konstruktion i övrigt - och särskilt hänvisningen i 18 kap. 17 § IL till det skattemässiga värdet - ger stöd för Skatteverkets synsätt.

Med skattemässigt värde på inventarier avses enligt 2 kap. 33 § IL anskaffningsvärdet minskat med gjorda värdeminskingsavdrag och liknande avdrag. Det skattemässiga värdet är det vid taxeringen godtagna värdet. När det i 18 kap. 17 § anges att det får dras av ett så högt belopp att det skattemässiga värdet inte överstiger ett med utgångspunkt i anskaffningsvärdet beräknat värde innebär detta bara att ett lägre värde inte godtas som skattemässigt värde. Hänvisningen till skattemässigt värde innefattar därför inte någon sådan begränsning som Skatteverket hävdar.

Av det anförda följer att förhandsbeskedet skall fastställas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Regeringsråden Sandström och Kindlund tillade för egen del: Definitionen i 2 kap. 33 § IL tar inte sikte på det speciella fallet att den skattskyldige - i syfte att skapa samstämmighet med de vid räkenskaperna och beskattningen gällande värdena och därmed få möjlighet att använda räkenskapsenlig avskrivning - tillämpat intäktsregeln i 18 kap. 22 §. Reglerna om räkenskapsenlig avskrivning förutsätter uppenbarligen att det skattemässiga värdet höjs vid en tillämpning av intäktsregeln (jfr bl.a. 18 kap. 20 § andra stycket). I sammanhanget kan nämnas att en strikt tillämpning av 2 kap. 33 § skulle - om 18 kap. 22 § tillämpats - kunna leda till negativa skattemässiga värden.

Föredraget 2006-02-22, föredragande Björnsson, målnummer 5853-05

Samma dag avgjordes mål nr 5854-05 med motsvarande utgång.

Sökord: Förhandsbesked inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: Prop. 1989/90:110 s. 535 f.; prop. 1999/2000:2 del 2 s. 237, 241; SOU 1977:86 s. 234-237; SOU 2005:53 s. 42-44; Andersson m.fl., Inkomstskattelagen, del 1, 2005 s. 535 f., 541, 548; Geijer-Rosenqvist-Sterner: Skattehandbok, del 1, 7 u. s. 308; GRS Skattehandbok, 1990 års skattereform, del I s. 23:48-54 KL; Linder, Skattenytt 2001 s. 435-440; Wiberg i Svensk Skattetidning 2002 s. 146-155; Pålsson i Skattenytt 2005 s. 290-291
