

Målnummer: 3638-99 **Avdelning:** 1

Avgörandedatum: 2003-10-16

Rubrik: Lastpallar ingående i en för flera företag gemensam pool har ansetts utgöra inventarier. Inkomsttaxering 1994.

Lagrum:

- 13 § första stycket bokföringslagen (1976:125)
- 23 § anvisningarna punkt 12 första stycket kommunalskattelagen (1928:370)

Rättsfall:

REFERAT

ICA Handlarna Väst AB (bolaget) var föremål för revision. Vid denna framkom att bolaget inte inräknat värdet av lastpallar i det redovisade varulagret. Skattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län fann i beslut om eftertaxering den 26 augusti 1996 att lastpallarna omsattes i bolagets verksamhet och därför skulle ingå i bolagets varulager. Skattemyndigheten bestämde värdet på det utgående lagret till ett 381 900 kr högre belopp än vad bolaget gjort.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att lastpallarna skulle betraktas som anläggningstillgångar samt att direktavdrag för anskaffningsutgiften skulle medges. Bolaget anförde bl.a. följande. Leverantörerna av varorna tillhör ett poolsystem för lastpallar. Poolens förhållande till bolaget avseende lastpallar regleras över ett konto, där det löpande noteras om bolaget har en skuld till poolen eller ett överskott av pallar gentemot poolen. Principen är att erhållen pall kvittas mot återlämnad pall så att överskott och underskott med tiden jämnas ut. Någon försäljning i egentlig mening av pallarna äger aldrig rum. Kundens betalning för pallen i samband med leverans är snarast att se som en depositionsavgift. Bolaget gör inte någon vinst på pallarna.

Länsrätten i Göteborgs och Bohus län (1997-12-19, ordförande Irgens Setterberg) yttrade: Med lager avses enligt punkt 2 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, tillgångar avsedda för omsättning och förbrukning. I 13 § bokföringslagen (1976:125) anges att med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i rörelsen. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång. Avgörande för tillgångens klassificering enligt lagrummet är avsikten med innehavet. I förarbetena till bokföringslagen uttalas att varulagret är vad som över ett räkenskapsskifte finns kvar av de produkter som man i rörelsen tillverkar, säljer, tillhandahåller eller gör av med i verksamheten. - Bolaget ingår i ett s.k. pallöverföringssystem (pool) tillsammans med andra företag. Pallarna omsätts normalt inom poolen genom ett avräkningssystem som beaktar mottagna och avlämnade pallar. Vid varuleverans debiterar bolaget kunden för pallen. Länsrätten delar skattemyndighetens bedömning att lastpallarna, oavsett om kunden faktureras för pallen eller om avräkning sker genom den s.k. pallpoolen, är att betrakta som varulager i bolagets verksamhet. - Länsrätten avslår överklagandet.

I överklagande vidhöll bolaget sin talan och anförde bl.a. följande. Pallarna är verktyg i varuhanteringen. Antalet pallar som innehas är över tiden relativt konstant, däremot är det inte hela tiden samma pallar som disponeras. Avsikten med förvärvet av pallarna är att ständigt disponera ett sådant antal pallar som krävs för att varuhanteringen skall fungera. Enligt god

redovisningssed utgör pallarna anläggningstillgångar. Pallarnas livslängd är kortare än tre år varför de måste skrivas av direkt.

Skattemyndigheten bestred bifall till bolagets talan.

Kammarrätten i Göteborg (1999-05-07, Edlund, Stenberg, referent, Österlin) yttrade: Av utredningen framgår att lastpallarna används i bolagets varuhantering och att erhållna lastpallar kvittas mot återlämnade pallar så att över- och underskott med tiden går jämnt ut. Bolaget gör inte någon vinst genom försäljning av lastpallar. Eftersom lastpallarna inte omsätts i bolagets rörelse i egentlig mening utan istället är avsedda att återanvändas i bolagets varuhantering och inom den pallpool som bolaget tillhör finner kammarrätten att dessa måste anses utgöra anläggningstillgångar i bolagets rörelse. Bolaget har anfört att lastpallarna är utsatta för snabbt slitage och att livslängden är kortare än tre år, vilket skattemyndigheten inte bestritt. Kammarrätten finner därför inte skäl för annat ställningstagande än att lastpallarnas livslängd skall beräknas till högst tre år, och att de alltså skall anses utgöra s.k. korttidsinventarier. Utgiften för lastpallarnas anskaffande får därmed dras av direkt under anskaffningsåret. - Kammarrätten bifaller överklagandet och förklarar att lastpallarna i fråga utgör sådan anläggningstillgång i bolagets rörelse för vilken direktavskrivning skall medges.

Riksskatteverket (RSV) yrkade i överklagande att bolaget skulle taxeras i enlighet med länsrättens dom och anförde bl.a. följande. Bolaget har betraktat de lastpallar som ingår i varudistributionen som korttidsinventarier och därför kostnadsbokfört dessa direkt. Lastpallarna bör i stället anses utgöra omsättningstillgångar/lager i bolagets verksamhet. Bolaget ingår i ett s.k. pallöverföringssystem (pool) tillsammans med andra företag. Pallarna omsätts normalt inom poolen genom avräkningssystem som beaktar mottagna och avlämnade pallar. Vid varuleverans fakturerar bolaget kunden för pallen. Om pallen inte lämnas tillbaka förblir den köparens egendom. Det finns med andra ord ingen garanti för att utelöpande lastpallar kommer tillbaka och det saknas skyldighet för kunden att återlämna lastpallen efter det att fakturering skett. Pallarna är att betrakta som en form av förpackning. Avskrivningsrätt förutsätter i vart fall en obligationsrättslig äganderätt.

Bokföringsnämnden (BFN), som på Regeringsrättens begäran avgav yttrande i målet, anförde bl.a. följande.

Förutsättningarna i målet är inte i alla delar klarlagda. Inte minst är det oklart hur den s.k. poolen fungerar. Nämndens yttrande utgår därför från vissa antagna förutsättningar och förändringar i dessa kan få stor betydelse för vilka slutsatser som skall dras. De förutsättningar nämnden utgår från är följande. Bolaget ingår i ett pallöverföringssystem tillsammans med andra företag. Inom poolen omsätts lastpallarna och registrering av pallbytena sker genom ett avräkningssystem som beaktar hur många pallar ett företag mottagit och avlämnat. Pallarna i poolen ägs av det företag som köpt in dem men äganderätten avser ett antal lastpallar utan närmare bestämning. När leverans sker till en kund utanför poolen utfärdar bolaget en faktura och kunden får betala för pallen. Normalt kommer kunden att sälja tillbaka pallen och han erhåller då ett belopp som motsvarar vad han betalat. Den köpta pallen återförs till poolen. - För det i målet aktuella räkenskapsåret gäller 1976 års bokföringslag. Avgörande för om en tillgång skall redovisas som en anläggnings- eller omsättningstillgång är, som framgår av 13 § första stycket nämnda lag och förarbetena till bestämmelsen (prop. 1975:104 s. 219), vilken avsikt ett företag har när det anskaffar tillgången. Är avsikten att stadigvarande bruka eller inneha tillgången skall den redovisas som en anläggningstillgång. Om syftet är ett annat skall den redovisas som en omsättningstillgång. Under de ovan angivna förutsättningarna får bolaget anses använda det antal lastpallar som det äger på ett stadigvarande sätt i verksamheten. Pallarna utgör därför materiella anläggningstillgångar. Det förhållandet att pallar även säljs till och återköps från kunder ändrar inte

bedömningen. Detsamma gäller den omständigheten att en mindre del av de pallar som köps in försvinner ur systemet när de säljs till kunder. Syftet med anskaffningen av pallarna har nämligen varit att de ska ingå i poolen. I redovisningen får utgifter för att anskaffa lastpallar ofta kostnadsföras vid anskaffningstillfället om pallarna kan antas ha en ekonomisk livslängd om högst tre år och skattemässigt utgör s.k. korttidsinventarier. Om det är fråga om väsentliga belopp måste dock anskaffningsvärdet tas upp som en tillgång och skrivas av systematiskt.

Prövningstillstånd meddelades.

ICA Handlarnas AB, som efter fusion övertagit bolagets ställning som motpart, förelades att svara men hördes inte av.

Regeringsrätten (2003-10-16, Sandström, Hulgaard, Almgren, Melin, Nord) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Som framgår av BFN:s yttrande är förutsättningarna i målet inte helt klarlagda. Inte minst gäller detta för pallöverföringssystemet (poolen).

BFN har utgått från att varje i poolen ingående företag äger ett antal pallar som relateras till det antal pallar som företaget köpt in. Äganderätten skulle alltså inte avse identifierade pallar. Regeringsrätten utgår i det följande från att bolaget i någon form har del i pallbeståndet och från de övriga förutsättningar som BFN ställt upp.

BFN:s slutsats är att lastpallarna inte skall redovisas som omsättningstillgångar utan som materiella anläggningstillgångar. BFN har fäst avgörande vikt vid vad avsikten med förvärven av pallar varit. Enligt Regeringsrättens mening saknas anledning att anlägga ett annat synsätt vid beskattningen. Lastpallarna bör skattemässigt behandlas som inventarier och inte som lagertillgångar eftersom avsikten med förvärven får anses ha varit att pallarna skall komma till stadigvarande användning i poolen. Bolaget använder i sin tur stadigvarande pallarna i poolen i sin verksamhet.

Enligt punkt 12 första stycket av anvisningarna till 23 § KL i den i målet aktuella lydelsen får hela utgiften för anskaffande av inventarier dras av under anskaffningsåret om inventariernas ekonomiska livslängd kan antas uppgå till högst tre år. Bolagets uppgift om att pallarnas ekonomiska livslängd uppgår till högst tre år har inte ifrågasatts av RSV.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Föredraget 2003-09-17, föredragande M. Lindvall, målnummer 3638-1999

Samma dag avgjorde Regeringsrätten ett mål, nr 5783-1999, där förhållandena var likartade och utgången densamma.

Sökord: Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: Prop. 1975:104 s. 219; Föreningen auktoriserade revisorer FARs rekommendationer i redovisningsfrågor, Nr 3. Redovisning av materiella anläggningstillgångar p. 1
