

Målnummer:	4834-00	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2001-01-24		
Rubrik:	Att ett aktiebolag upplöser ackumulerade överavskrivningar och redovisar motsvarande belopp som intäkt i räkenskaperna har inte ansetts medföra att skattepliktig intäkt uppkommer. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	23 § anvisningarna punkt 13 och 14 kommunalskattelagen (1928:370)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1962 Fi 1066• RÅ 1979 1:67		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde sökanden bl.a. följande: Posten Sverige AB (Posten) är ett helägt dotterbolag till Posten AB, moderbolag i Postenkongcernen. En stor del av verksamheten inom Postenkongcernen bedrivs i Posten. I detta kongcernbolag återfinns i huvudsak hela postkontorsnätet samt brevdistributionsverksamheten. Bolaget omsätter i storleksordningen 17 miljarder kr. - Av bolagets senast fastställda årsredovisning framgår att bolaget har ca 700 milj. kr bokfört som överavskrivningar på maskiner och inventarier. Denna överavskrivning har uppkommit genom att Posten med stöd av gällande skatteregler erhållit större avdrag för värdeminskning av maskiner och inventarier än vad som varit nödvändigt för att uppfylla god redovisningssed i enlighet med av bolaget tillämpade avskrivningsplaner. - Posten har nu för avsikt att lösa upp samtliga överavskrivningar och således redovisa dessa som intäkt i 1999 års bokslut. Fråga uppkommer härvid huruvida denna upplösning är en skattepliktig intäkt eller ej.

Posten anhöll om besked i nedanstående frågor:

Fråga 1 - Om posten upplöser samtliga sina ackumulerade överavskrivningar avseende maskiner och inventarier (ca 700 milj. kr) är den intäkt som då uppstår i sin helhet att betrakta som en ej skattepliktig intäkt? - Nämnden kan utgå från att den upplösning av överavskrivningar som bokförts som en intäkt överstiger årets i bokföringen kostnadsförda planavskrivningar.

Fråga 2 - För det fall nämnden anser att den intäktsförda upplösningen fullt ut utgör en ej skattepliktig intäkt önskas svar på följande fråga. - Effekten av att upplösningen av den obeskattade reserven enligt fråga 1 är en ej skattepliktig intäkt är att Posten förlorar rätten till räkenskapsenlig avskrivning. Kan Posten valfritt välja att för att misstämning inte skall föreligga frivilligt ta upp upplösningen som en skattepliktig intäkt?

Fråga 3 - För det fall nämnden skulle anse att upplösningen till någon del utgör skattepliktig intäkt önskas svar på i vilken omfattning beskattning skall ske.

Fråga 4 - För det fallet Posten i sin deklaration för taxeringsåret 2000 kommer att yrka på skattemässigt värdeminskningssavdrag i enlighet med bestämmelserna i anvisningspunkt 14 till 23 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, om s.k. restvärdeavskrivning önskas svar på nedanstående. - Posten kommer därvid i enlighet med lagrummets lydelse att beräkna sitt yrkade värdeminskningssavdrag med grund i inventariernas skattemässiga

restvärde vid utgången av det närmast föregående beskattningsåret. Den faktiskt i redovisningen bokförda avskrivningen innehåller en intäkt uppgående till ca 700 milj. kr vilket belopp i deklarationen redovisas som en ej skattepliktig intäkt. - a) Posten anhåller om besked om på vilken grund bolagets yrkande om restvärdeavskrivning med maximalt 25 procent av inventariernas skattemässiga restvärde per sista december 1998 skulle kunna ifrågasättas? - b) Posten anhåller om besked om på vilken grund beskattning av den redovisningsmässiga upplösningen skulle beskattas när bolaget yrkar på tillämpning av reglerna om restvärdeavskrivning?

Fråga 5 - För det fallet Skatterättsnämndens besked på fråga 1 är nekande anhåller Posten om besked om hur bolaget skall erhålla avdrag för den beskattade upplösningen av överavskrivningen när bolaget valt att tillämpa restvärdemetoden?

Skatterättsnämnden (2000-06-26, Ersson, ordförande, Brydolf, Johansson, Ståhl, Svensson, Tollerz, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Om Posten upplöser ackumulerade överavskrivningar och redovisar beloppet som en intäkt medför detta inte att någon skattepliktig intäkt uppkommer för bolaget, fråga 1. - Motivering. - Enligt vad som framgår av ansökningen har Posten bokfört ca 700 milj. kr som ackumulerade överavskrivningar på maskiner och inventarier. Posten har nu för avsikt att lösa upp överavskrivningarna och redovisa dessa som intäkt i 1999 års bokslut.

Fråga 1 - Fråga är om den intäkt som redovisas till följd av upplösningen utgör en ej skattepliktig intäkt. - Den skattemässiga avskrivningsrätten avseende inventarier finns reglerad - vid den taxering varom fråga är - i punkterna 12-14 av anvisningarna till 23 § KL. - Posten har tillämpat räkenskapsenlig avskrivning (anvisningspunkten 13). För att få tillämpa den avskrivningsmetoden krävs bl.a. överensstämmelse mellan det skattemässiga avdraget och avskrivningen i räkenskaperna. Den skattemässigt tillåtna avskrivningen kan emellertid överstiga vad som är erforderligt för att uppnå en företagsekonomiskt riktig avskrivning. Det är den skillnaden som betecknas som överavskrivning. För att uppnå den överensstämmelse som skattereglerna kräver redovisas överavskrivningarna som en bokslutsdisposition och tas in i balansräkningen som en obeskattad reserv (ackumulerade överavskrivningar). - Posten gör gällande att i 4 kap. årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, definieras bokfört värde utan beaktande av ackumulerade överavskrivningar vilket är en skillnad mot tidigare. Den uppfattningen styrks av vad som anges i Redovisningsrådets rekommendation RR 12, se särskilt Bilaga 3 under rubriken Ändrad syn på överavskrivningar. Jfr även FAR:s rekommendation nr 3 punkt 5 sista stycket. I dessa rekommendationer anges också att detta synsätt innebär att det enligt ÅRL inte föreligger någon begränsning beträffande möjligheterna att upplösa ackumulerade överavskrivningar. En upplösning av ackumulerade överavskrivningar behöver således numera inte följa de regler som gäller i fråga om uppskrivning av bokfört värde eftersom detta värde inte påverkas av upplösningen. Nämnden utgår från att det redovisningsmässigt kan accepteras att Posten i stället intäktsför upplösningen. - Upplösningen av de ackumulerade överavskrivningarna innebär redovisningsmässigt i princip att de av skatteskal i räkenskaperna gjorda avskrivningarna tas tillbaka och även den obeskattade reserv överavskrivningarna gett upphov till. Värdet på inventarierna enligt balansräkningen kommer därmed inte längre att överensstämma med det skattemässiga värdet utan i stället att överstiga detta värde. Detta betyder i sig att Posten förlorar rätten till fortsatt räkenskapsenlig avskrivning. - Den uttryckliga regleringen i KL av rätten till avdrag för avskrivning medför att huvudregeln i 24 § KL om att inkomstberäkningen skall ske enligt bokföringsmässiga grunder i detta avseende blir av underordnad betydelse. Den redovisningsmässiga hanteringen saknar därmed i princip annan betydelse för beskattningen än för den överensstämmelse som måste föreligga för att den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden skall få tillämpas. - Skattereglerna ger dock inte något utrymme för att i anledning av den bokföringsmässiga upplösningen av överavskrivningarna åstadkomma en motsvarande korrigerig

av det skattemässiga värdet. Oavsett att den på balansräkningen upptagna obeskattade reserven avseende ackumulerade överskrivningar nollställs förändras således inte det skattemässiga värdet vilket också medför att den obeskattade reserven kvarstår skattemässigt. Det nu sagda medför enligt nämndens mening att Posten genom att upplösa de ackumulerade överavskrivningarna och att intäktsföra dessa inte i skattehänseende kan anses ha realiserat en inkomst. Nämndens slutsats är således att förfarandet inte ger upphov till någon skattepliktig intäkt för Posten.

Fråga 2 - Nämndens uppfattning under fråga 1 är att skattereglerna inte ger något utrymme för att i anledning av det ändrade värdet på balansräkningen åstadkomma en motsvarande ändring av det skattemässiga värdet. Något särskilt svar på denna fråga behövs därmed inte.

Frågorna 3-5 - Med hänsyn till svaret på fråga 1 får dessa frågor anses förfalla.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle besvara de ställda frågorna i enlighet med verkets yttrande till Skatterättsnämnden, vilket fick anses innebära att återföring av överavskrivningen skulle leda till att en i sin helhet skattepliktig intäkt skulle uppkomma (frågorna 1, 3 och 4 b), att Posten vid 2000 års taxering kunde få avdrag enligt bestämmelserna om restvärdeavskrivning grundad på inventariernas skattemässiga restvärde vid utgången av år 1998 (fråga 4 a) samt att det återförda beloppet skulle öka avskrivningsunderlaget avseende inventarierna och att Posten kunde erhålla avdrag för den beskattade upplösningen av överavskrivningen genom ökade avskrivningar (fråga 5).

RSV anförde till stöd för sin talan bl.a. följande. Med den definition av begreppet bokfört värde som Skatterättsnämnden har tillämpat kan överavskrivningar inte ske via beskattad reserv om ett företag önskar bibehålla rätten till räkenskapsenlig avskrivning. Bokfört och skattemässigt restvärde kommer ju då inte att överensstämma. I så fall är avsättningen till den obeskattade reserven inte avdragsgill och då bör inte heller återföringen vara skattepliktig inkomst. Det skälet för skattefrihet har dock inte åberopats. RSV har utgått från att det bokförda värdet är värdet efter beaktande av den obeskattade reserven avseende skattemässiga överavskrivningar. Så har både företag och skattemyndigheterna i vart fall hittills sett på den obeskattade reserven. - Återföringen av reserven och dess koppling till det bokförda och skattemässiga restvärdet har inte direkt behandlats i lagtexten. Mot bakgrund av det generella sambandet mellan redovisning och beskattning föreligger dock inget lagligt hinder för beskattning av återföringen, som bokförs som en intäkt. Inte heller materiella eller hanteringsmässiga skäl talar emot detta.

Posten bestred bifall till RSV:s yrkanden och anförde bl.a. följande. Hur bokfört värde definieras enligt ÅRL torde sakna betydelse för den skattemässiga rätten till räkenskapsenlig avskrivning. I punkt 13 av anvisningarna till 23 § KL anföras enbart att avdraget skall motsvara avskrivningen i räkenskaperna samt att det skall finnas en tillfredsställande utredning om skattemässigt restvärde. Dessa kriterier uppfylls givetvis oberoende av hur bokfört värde definieras i ÅRL. Det var en helt annan sak att, vid upplösningen av den obeskattade reserven, avdraget för värdeminskning i räkenskaperna inte längre motsvarar det skattemässiga avdraget varför bestämmelserna i den nämnda anvisningspunkten inte kan tillämpas.

Posten hemställde vidare att Regeringsrätten som svar på fråga 2 skulle fastslå att det är möjligt att frivilligt ta upp den redovisade intäkten till beskattning så att det framgent skall vara tillåtet att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning.

Regeringsrätten (2001-01-24, Ragnemalm, Lindstam, Rundqvist, Hulgaard, Nilsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Posten har inte framställt sitt yrkande avseende fråga 2 inom tiden för överklagande av Skatterättsnämndens beslut. Yrkandet kan därför inte tas upp till prövning.

Såvitt avser RSV:s överklagande gör Regeringsrätten samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avvisar Postens yrkande.

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2001-01-10, föredragande Ocklind, målnummer 4834-2000.

Sökord: Inkomst av näringsverksamhet; Förhandsbesked

Litteratur: SOU 1994:17 s. 230-231; prop. 1995/96:10 Del I s. 169-171, Del II s. 51, 53-66; GRS 23:55; Åke Hellner, Bolagsbildning ur skatterättslig synvinkel, s. 114-115; FAR:s rekommendation nr 3; Redovisningsrådets rekommendation nr 12 bilaga 3.
