

HFD 2015 ref 68

En tillämpning av värderingsregeln för djur i jordbruk i inkomstskattelagen förutsätter att skillnaden mellan värdet i redovisningen och ett lägre skattemässigt värde tas upp som en reserv i balansräkningen om djuren redovisas som omsättningstillgångar men inte om djuren redovisas som anläggningstillgångar. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum:

14 kap. 4 § och 17 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked angående inkomstskatt framgick bl.a. följande. Änggården Lantbruk AB (*bolaget*) bedriver jordbruksverksamhet med huvudsaklig inriktning mot mjölkproduktion och växtodling. Bolaget äger bl.a. mjölkkor, kalvar och ungdjur. I räkenskaperna klassificeras mjölkorna som anläggningstillgångar medan kalvar och ungdjur hänförs till omsättningstillgångar. De senare kan komma att klassificeras om till anläggningstillgångar när de är dräktiga. – I 17 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns en bestämmelse om värdering av bl.a. djur i jordbruk. Bestämmelsen är generell och gäller för samtliga djur oberoende av om de klassificeras som anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar i balansräkningen. – Den skatterättsliga värderingsregeln som utgår från att den genomsnittliga produktionsutgiften läggs till grund för värderingen kan ge ett lägre möjligt värde än det lägsta värde som djuren kan tas upp till i balansräkningen. Skillnaden kan redovisas som en lagerreserv. – En ökning av lagerreserven innebär en motsvarande negativ påverkan på såväl årets resultat som eget kapital. Bolaget vill undvika denna negativa effekt genom att inte redovisa någon lagerreserv utan istället hantera den årliga skillnaden mellan djurens redovisade och skattemässiga värden som en skattemässig justeringspost i inkomstdeklarationen.

Bolaget ville veta om bolaget med stöd av 17 kap. 5 § IL vid beskattningen kan ta upp djuren till ett lägre värde än värdet i balansräkningen (fråga 1). – Bolaget ville också veta om det blir samma svar på fråga 1 oavsett om djuren är att anse som omsättningstillgångar eller anläggningstillgångar i balansräkningen (fråga 2).

Bolaget ansåg att 17 kap. 5 § är en särskild skatterättslig regel utan koppling till redovisningen. *Skatteverket* ansåg inte att det går att värdera djuren till ett lägre värde skattemässigt än värdet i redovisningen utan att en lagerreserv redovisas. Svaret blir detsamma oavsett om djuren klassificeras som omsättningstillgångar eller anläggningstillgångar i balansräkningen. *Skatterättsnämnden* (2015-04-20, *André, ordförande, Bengtsson, Dahlberg, Gäverth, Lundström, Werkell*) yttrade: *Förhandsbesked* – Frågorna 1 och 2 – Bolaget får vid inkomstbeskattningen ta upp djurlager till ett lägre värde än värdet i bolagets räkenskaper bara om bolaget 2

redovisar skillnaden som en lagerreserv. Detta gäller oavsett om djuren klassificeras som omsättningstillgångar eller anläggningstillgångar i redovisningen. *Motivering* – – – Skälen för avgörandet – Rättsliga regler – Enligt 14 kap. 2 § IL ska resultatet av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vid beräkningen ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. – Av kapitlets 4 § första stycket framgår att om räkenskaper förs för näringsverksamheten, ska dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten. – Enligt andra stycket ska reserv i lager och liknande beaktas bara vid tillämpning av 17 kap. 4 och 5 §§ samt 27 § andra stycket. – Vid inkomstbeskattningen får en lagertillgång enligt 17 kap. 3 § som huvudregel inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Att anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde har samma innebörd som i regeln för värdering av omsättningstillgångar i 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554) sägs i 2 §. – I 3 § första stycket görs vissa undantag från nämnda huvudregel. Enligt den s.k. alternativregeln i 4 § får annat än lager av bl.a. fastigheter, aktier och obligationer tas upp till lägst 97 procent av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde. – Vidare finns i 5 §, som aktualiseras i ärendet, särskilda bestämmelser om djur i jordbruk och renskötsel. – Enligt första stycket ska sådana djur alltid anses som lagertillgångar. Djurlager får inte tas upp till lägre värde än 85 procent av den genomsnittliga produktionsutgiften för djur av det slag och den ålderssammansättning som det är fråga om. Djuren behöver dock inte i något fall tas upp till ett högre värde än som motsvarar djurens sammanlagda nettoförsäljningsvärde. – Andra stycket är enligt ansökan inte tillämpligt. – Skatterättsnämndens bedömning – Vid inkomstbeskattningen får enligt 17 kap. 3 § lagertillgångar i allmänhet inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Från denna huvudregel finns avvikelser i bl.a. alternativregeln i kapitlets 4 § och i bestämmelsen om lager av djur i 5 §. – Motsvarigheten till bestämmelsen i 3 § infördes 1991 i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370), KL. – Samtidigt infördes motsvarigheten till 14 kap. 4 § andra stycket IL i punkten 1 första stycket av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelsen tillkom för att klargöra att man vid beskattningen inte ska ta hänsyn till en lagerreserv i redovisningen vid tillämpning av huvudregeln, medan lagerreserven ska beaktas vid tillämpning av alternativregeln och bestämmelsen om lager av djur, bestämmelser som då fanns i anvisningspunkten 2 tredje och fjärde styckena (se prop. 1991/92:86 s. 10–13 och 20–22). – Av det anförda följer att i ett fall som detta kan ett lägre värde på lagret än en värdering enligt huvudregeln i 17 kap. 3 § IL godtas vid beskattningen endast under förutsättning att skillnaden tas upp i redovisningen som en lagerreserv (jfr även SOU 1995:43 s. 74–75 samt Peter Kindlund m.fl., Skatte- och deklarationshandboken 2015 s. 273–275). – Eftersom djur i jordbruk vid inkomstbeskattningen alltid anses som lagertillgångar gäller det sagda oavsett om djuren ska klassificeras som omsättningstillgångar eller anläggningstillgångar i redovisningen. Förhandsbeskedet har utformats i enlighet härmed. 3

Ledamoten *Påhlsson* var skiljaktig och anförde följande.

Av 14 kap. 4 § IL följer inget annat än att reserv i lager ska beaktas vid tillämpning av 17 kap. 5 § IL, om lagerreserv redovisas av den skattskyldige. Bestämmelsen utgör däremot inget stöd för ett krav på redovisning i deklARATIONEN av sådan reserv. – Av 17 kap. 5 § IL framgår att djur i jordbruk alltid utgör lagertillgångar skatterättsligt, samt att dessa värderas i viss ordning. Bestämmelsen utgör således en frikoppling gentemot redovisningen. – Förhandsbeskedet borde ha utformats i enlighet härmed.

Föredraganden *Gustafsson* var av avvikande mening och anförde följande.

Enligt min mening är bestämmelsen i 17 kap. 5 § IL att betrakta som en särskild skatterättslig värderingsregel. En skattemässig värdering enligt denna regel är alltså inte direkt villkorad av att motsvarande värde används i den skattskyldiges räkenskaper (jfr HFD 2011 ref. 64). – Med hänsyn till stadgandet i 14 kap. 4 § andra stycket åstadkoms ändå en överensstämmelse mellan det skattemässiga värdet och värdet i räkenskaperna genom att en lagerreserv ska beaktas. – Kravet på att beakta en lagerreserv kan dock enligt min mening enbart gälla i den utsträckning de aktuella djuren är anse som omsättningstillgångar i redovisningen. – Frågorna borde därför ha besvarats med att de djur som redovisningsmässigt är att anse som anläggningstillgångar kan tas upp till ett lägre värde skattemässigt än värdet i balansräkningen utan att en lagerreserv behöver beaktas. – För djur som redovisningsmässigt är anse som omsättningstillgångar måste däremot värdena i räkenskaperna och beskattningen stämma överens.

Skatteverket överklagade och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Även *bolaget* överklagade förhandsbeskedet och yrkade att frågorna skulle besvaras med att bolaget får ta upp djuren till ett lägre värde vid beskattningen än i balansräkningen utan att redovisa en lagerreserv.

Högsta förvaltningsdomstolen (2015-11-24, Jermsten, Knutsson, Ståhl, Nymansson, Classon) yttrade:

Skälen för avgörandet

Bolaget redovisar djur i jordbruk som dels anläggningstillgångar och dels omsättningstillgångar. Värderingen av djuren sker enligt bestämmelserna i 4 kap. 3, 4 och 9 §§ årsredovisningslagen samt med tillämpning av Bokföringsnämndens s.k. K2- eller K3-regler. Omsättningstillgångarna tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (lägsta värdets princip). Anläggningstillgångarna tas inledningsvis upp till anskaffningsvärdet och skrivs av systematiskt över nyttjandeperioden. 4

Av 17 kap. 5 § IL framgår att djur i jordbruk alltid anses som lagertillgångar vid beskattningen och att djuren, såvitt nu är av intresse, inte får tas upp till lägre värde än 85 procent av den genomsnittliga produktionsutgiften, den s.k. 85-procentsregeln.

Enligt 14 kap. 4 § första stycket IL ska den skattskyldiges räkenskaper ligga till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten. Vidare framgår av paragrafens andra stycke att reserv i lager och liknande ska beaktas bara vid tillämpningen av 85-procentsregeln och den s.k. 97-procentsregeln som förutom lagertillgångar även omfattar vissa pågående arbeten till fast pris (17 kap. 4 § och 27 § andra stycket).

Målet gäller om 85-procentsregeln för sin tillämpning förutsätter att bolaget tar upp skillnaden mellan värdet i redovisningen och ett lägre skattemässigt värde som en reserv i balansräkningen och vidare om svaret på den frågan påverkas av att vissa djur redovisas som anläggningstillgångar.

Högsta förvaltningsdomstolen gör följande bedömning.

Regleringen i 14 kap. 4 § andra stycket IL grundas på en bestämmelse som infördes i kommunalskattelagen genom lagstiftning 1992 (se prop. 1991/92:86 s. 10 ff. och 20 ff.).

Avsikten med bestämmelsen i kommunalskattelagen var att tydliggöra att huvudregeln är att det på tillgångssidan i balansräkningen redovisade värdet på lagret, beräknat enligt lägsta värdets princip, ska ligga till grund för beskattningen och att avdrag inte ska medges för lagerreserver. Enligt 14 och 18 §§ i den då gällande bokföringslagen (1976:125) fick varulager tas upp till ett lägre värde än det som följde av lägsta värdets princip förutsatt att skillnadsbeloppet togs upp som en lagerreserv under obeskattade reserver i balansräkningen.

I 1992 års lagstiftningsärende diskuterades vidare om 85-procentsregeln och 97-procentsregeln borde utformas som särskilda skattemässiga värderingsregler. Övervägande skäl ansågs dock tala för att även i fråga om dessa bestämmelser upprätthålla en överensstämmelse mellan redovisningen och beskattningen, men med den skillnaden att hänsyn ska tas till lagerreserver. Mot bakgrund av de överväganden som föregick 1992 års lagstiftning finner Högsta förvaltningsdomstolen att en tillämpning av 85-procentsregeln på djur som redovisas som omsättningstillgångar förutsätter att skillnaden mellan värdet i redovisningen och ett lägre skattemässigt värde tas upp som lagerreserv.

Vad gäller djur som redovisas som anläggningstillgångar gör Högsta förvaltningsdomstolen följande bedömning. 5

Bestämmelsen i IL om att reserv i lager och liknande ska beaktas bara vid tillämpningen av 85-procentsregeln och 97-procentsregeln är placerad i den paragraf som föreskriver att den skattskyldiges räkenskaper ska ligga till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten. Härav följer att de reserver som avses är reserver som anknyter till tillgångar som tas upp som lager eller pågående arbeten i redovisningen.

De djur som redovisas som anläggningstillgångar ingår inte i det redovisade lagret och värderingen av dem kan således inte ge upphov till någon lagerreserv. Någon grund för att som förutsättning för en tillämpning av 85-procentsregeln ställa krav på redovisning av en obeskattad reserv av annat slag finns inte.

Sammanfattningsvis finner Högsta förvaltningsdomstolen att en tillämpning av 85-procentsregeln förutsätter att skillnaden mellan värdet i redovisningen och ett lägre skattemässigt värde tas upp som en reserv i balansräkningen om djuren redovisas som omsättningstillgångar men att något sådant krav inte gäller om djuren redovisas som anläggningstillgångar.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att om djur tas upp till ett lägre värde vid beskattningen än i redovisningen ska skillnaden redovisas som en reserv bara om djuren klassificeras som omsättningstillgångar i redovisningen.

Mål nr 2753-15, föredragande Camilla Wernkvist