

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
2753-15

meddelad i Stockholm den 24 november 2015

KLAGANDE OCH MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART OCH KLAGANDE

Ängagården Lantbruk AB, 556886-7443

Ombud: jur. dr Peter Nilsson
LRF Konsult AB, Skattebyrå
Box 565
201 25 Malmö

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 20 april 2015 i ärende dnr 94-14/D, se bilaga (här borttagen)

SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

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.

Dok.Id 166183

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

YRKANDEN

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Ängagården Lantbruk AB yrkar att frågorna ska besvaras med att bolaget får ta upp djuren till ett lägre värde vid beskattningen än i balansräkningen utan att redovisa en lagerreserv.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Ängagården Lantbruk AB redovisar djur i jordbruk som dels anläggningstillgångar och dels omsättningstillgångar. Värderingen av djuren sker enligt bestämmelserna i 4 kap. 3, 4 och 9 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) 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.

Av 17 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229), 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).

Mål nr
2753-15

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 (1928:370) 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.

Bestämmelsen i inkomstskattelagen 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.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Kristina Ståhl, Erik Nymansson och Per Classon.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Camilla Wernkvist.