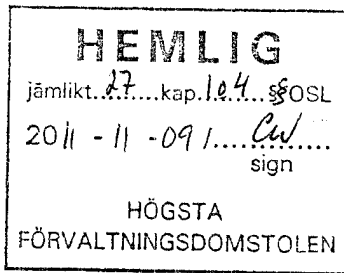


# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM



Mål nr  
1610-11

meddelad i Stockholm den 9 november 2011

## KLAGANDE OCH MOTPART

Skatteverket  
171 94 Solna

## MOTPARTER OCH KLAGANDE

1. Fastighetsbolaget X (under bildande), genom



2. Fastighetsbolaget Y (under bildande), genom



## ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 10 mars 2011 i ärende dnr 17-10/D, se bilaga

## SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

---

## HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att de förvärvande aktiebolagen inte som intäkt ska ta upp skillnaden mellan lagertillgångarnas skattemässiga värde och det värde som tillgångarna tas upp till i räkenskaperna.

Postadress  
Box 2293  
103 17 Stockholm

Besöksadress  
Wallingatan 2

Telefon  
08-561 676 00  
E-post:  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax  
08-561 678 20

Expeditionstid  
måndag – fredag  
08:00-12:00  
13:00-16:30

Mål nr  
1610-11

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i denna dom utom i fråga om vad som står under rubrikerna Högsta förvaltningsdomstolens avgörande, Yrkanden och Skälen för avgörandet.

## YRKANDEN

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Fastighetsbolaget X och Fastighetsbolaget Y (bolagen) yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av Skatterättsnämndens beslut, besvarar fråga 2 i ansökningen om förhandsbesked med nej.

## SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

De planerade transaktionerna innebär att två aktiebolag förvärvar ett antal hyresfastigheter. Fastigheterna utgör lagertillgångar såväl hos överlåtarna som hos de förvärvande bolagen. Frågan som bolagen ställer är om den omständigheten att fastigheterna tas upp till ett högre värde i bolagens räkenskaper än det skattemässiga värde som de hade hos överlåtarna innebär att bolagen ska beskattas för skillnaden.

Bestämmelser om värdering av lager finns i 17 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. I 3 § anges att lagertillgångar inte får tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Med anskaffningsvärde avses enligt 2 § som huvudregel detsamma som i 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena årsredovisningslagen (1995:1554). Från denna huvudregel finns ett antal undantag såväl i 17 kap. som i andra kapitel i IL (se hänvisningar i 17 kap. 33 §).

När anskaffningsvärdet bestäms enligt någon av undantagsreglerna kommer det skattemässiga värdet på lagret i regel att avvika från det värde som används i den

Mål nr  
1610-11

skattskyldiges räkenskaper. Varken i lag eller praxis ges något tydligt besked i frågan om denna skillnad leder till några särskilda skattekonsekvenser.

Frågan berördes däremot i den proposition som ledde fram till att stora delar av den nuvarande regleringen av beskattningen vid omstruktureringar ursprungligen infördes (prop. 1998/99:15). Den togs där upp i samband med att fusioner och verksamhetsavyttringar behandlades. Vid dessa ombildningar kommer det skattemässiga värdet på lagret hos det övertagande/köpande företaget att vara detsamma som hos det överlåtande/säljande företaget (se numera 37 kap. 18 § och 38 kap. 14 § IL). I propositionen konstaterades att om ett högre värde användes i det övertagande/köpande företags redovisning så följer av allmänna regler att detta företag ska ta upp mellanskillnaden som intäkt (se a. prop. s. 224 f. och 234). Något stöd för denna ståndpunkt angavs dock inte. Lagrådet hade i samma lagstiftningsärende anfört att det syntes vara ovisst hur en skillnad mellan skattemässiga och bokföringsmässiga värden på lagertillgångar ska hanteras vid beskattningen (a. prop. s. 405).

Frågan togs åter upp av 2002 års företagsskatteutredning (se SOU 2005:99 s. 123–128). Utredningen drog slutsatsen att bestämmelserna i 17 kap. IL om beräkning av lägsta tillåtna lagervärden får uppfattas som särskilda skattemässiga lagerredovisningsbestämmelser. I beräkningen kan antingen värden från redovisningen eller särskilda skattemässiga anskaffningsvärden användas. Någon särskild skatteregel för att hantera en eventuell skillnad mellan skattemässigt och bokföringsmässigt värde ansågs inte behövas. Utredningens uppfattning var således att en sådan skillnad inte är beskattningspåverkande.

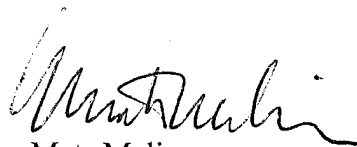
Högsta förvaltningsdomstolen gör följande bedömning.

De lagreglerade undantagen från huvudregeln om hur anskaffningsvärdet på lager ska bestämmas vid beskattningen har inte villkorats av att motsvarande värde används i den skattskyldiges räkenskaper. En skyldighet eller rättighet att göra en skattemässig upp- eller nedskrivning i de fall en tillämpning av undantagsreglerna

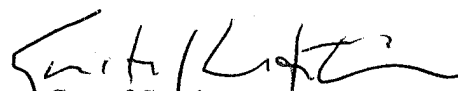
Mål nr  
1610-11

leder till att det skattemässiga anskaffningsvärdet avviker från värdet i räkenskaperna är vidare svår att förena med det allmänna syftet med dessa regler.

I det nu aktuella fallet är inget av de lagreglerade undantagen från huvudregeln tillämpligt. Av praxis följer dock att anskaffningsvärdet i ett fall som detta ska bestämmas genom att de förvärvande bolagen träder in i respektive överlåtares skattemässiga situation (se RÅ 2004 ref. 42). Genom praxis har således skapats ett ytterligare undantag från huvudregeln som kan leda till att det skattemässiga värdet på lagertillgångarna skiljer sig från det som används i räkenskaperna. Skillnaden är en direkt konsekvens av att det skattemässiga anskaffningsvärdet bestäms på annat sätt än genom tillämpning av huvudregeln. Den bör därmed inte påverka det skattemässiga resultatet. Överklagandet ska därför bifallas.




Mats Melin



Gustaf Sandström



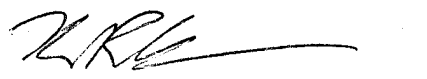
Annika Brickman



Kristina Ståhl



Helena Jäderblom



Johan Rubenson  
Föredragande justitiesekreterare

Avd. I

Föredraget 2011-09-21