

Målnummer: 6803-01 **Avdelning:** 1
Avgörandedatum: 2002-10-28
Rubrik: Engångsersättning för upplåtelse under 25 år av mark för vindkraftverk har ansetts kunna periodiseras över avtalets löptid. Förhandsbesked angående inkomstskatt.
Lagrum: 14 kap. 2 § och 4 § inkomstskattelagen (1999:1229)
Rättsfall:

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X i huvudsak följande. Jag innehar ett antal lantbruksfastigheter. Ett anläggningsavtal kommer nu att träffas mellan mig och ett vindkraftsbolag om upplåtelse av mark för uppförande av ett vindkraftverk. Arrendatorn avser att uppföra ett vindkraftverk som ger 4 000 000 kWh per år. I upplåtelsen ingår även att arrendatorn ges möjlighet att anlägga tillfartsvägar, elledningar o.d. - Arrendetiden uppgår till 25 år. Jag har i princip ingen möjlighet att säga upp arrendeavtalet under denna period. Uppsäges inte arrendeavtalet till upphörande eller villkorsändring senast ett år före arrendetidens utgång, förlängs arrendeavtalet med fem år. Vidare har arrendatorn rätt att överlåta och upplåta arrendeavtalet till annan nyttjanderättshavare. - Den årliga arrendeavgiften under arrendetiden uppgår till 6,25 procent av värdet av den av vindkraftverket producerade elenergin inklusive miljöbonus. I detta fall skall avgiften betalas årligen i efterskott. Detta innebär att utifrån dagens strömersättning på 41 öre/kWh blir den årliga arrendeavgiften 102 500 kr vid fullt kapacitetsutnyttjande. - Jag har förhandlat fram en möjlighet att omvandla den årliga arrendeavgiften till ett engångsbelopp gällande hela arrendetiden (25 år). Om en sådan begäran görs kommer detta att ske innan vindkraftverket byggs. Omvandlingen baseras på maximal produktion i vindkraftverket och ersättningen kan beräknas till 1 000 000 kr. Denna betalas ut i princip när vindkraftverket är under byggnation. - Jag kan nu notera att det råder osäkerhet om vid vilken tidpunkt engångsersättningen skall beskattas. Min fråga till nämnden är därför, när ersättning skall redovisas i det fall jag erhåller ett engångsbelopp avseende hela upplåtelseperioden? Skall engångsersättningen intäktsföras omedelbart när avtal sluts alternativt vid betalningen eller skall den periodiseras under upplåtelseperioden (25 år)?

Skatterättsnämnden (2001-11-13, Brydolf, Silfverberg, Ståhl, Tollerz, Virin) yttrade: Förhandsbesked - En periodisering av engångsbeloppet över arrendeavtalets löptid skall godtas vid inkomstbeskattningen. - Motivering - Sökanden, som äger ett antal lantbruksfastigheter, avser att träffa ett avtal om upplåtelse av mark till ett kraftbolag för uppförande och drift av ett vindkraftverk. Avtalet ger kraftbolaget även möjlighet att på sökandens mark anlägga tillfartsvägar till vindkraftverket, bygga transformatorstationer och dra elledningar. Arrendetiden uppgår till 25 år. - Arrendeavgiften motsvarar viss del av värdet av den i vindkraftverket producerade elenergin. Avgiften kan antingen utgå årligen eller omvandlas till ett engångsbelopp gällande för hela arrendetiden. - Sökanden avser att välja ett engångsbelopp som kan beräknas uppgå till 1 mkr. Enligt villkoren skall ett engångsbelopp betalas senast tre månader efter det vindkraftverket tagits i drift. - Frågan i ärendet är om engångsersättningen skall intäktsföras omedelbart när avtalet sluts, alternativt vid betalningen, eller om den skall periodiseras under upplåtelseperioden (25 år). -

Ett engångsbelopp för markupplåtelsen hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet och enligt 14 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, skall resultatet i näringsverksamheten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. I det lagrummet anges vidare att vid beräkningen av resultatet skall 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. - I 14 kap. 4 § IL stadgas att räkenskaperna skall följas vid den skattemässiga beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten, förutsatt att den periodisering som skett i räkenskaperna är förenlig med god redovisningssed och inte heller strider mot särskilda skatterättsliga bestämmelser. - Huvudregeln är således att inkomster beräknas i beskattningshänseende på samma sätt som i redovisningen vilket betyder att en periodisering som sker i överensstämmelse med god redovisningssed är styrande även vid beskattningen, om inte annat finns särskilt reglerat i skattelagstiftningen. - Först kan slås fast att det inte finns någon sådan särskild skattemässig reglering av den föreliggande situationen som en periodisering av engångsbeloppet skulle kunna strida mot. - I fråga om intäktsredovisningen har nämnden inhämtat ett yttrande från Bokföringsnämnden (BFN). I yttrandet konstaterar BFN att avtalet är ett nyttjanderättsavtal som löper över flera år i vilket fastighetsägaren förbinder sig att löpande under avtalsperioden upplåta nyttjanderätt till marken. Först vid avtalsperiodens slut har fastighetsägaren fullgjort alla sina avtalsenliga prestationer. Det avgörande är enligt BFN att avtalet innebär att fullgörelsen sker successivt och att det ekonomiska utfallet av avtalet kan beräknas med tillräcklig grad av säkerhet. Enligt BFN:s uppfattning (majoriteten) skall engångsbeloppet därför periodiseras och intäktsredovisas linjärt under avtalets löptid. - BFN:s ståndpunkt är således att det är god redovisningssed att intäktsföra engångsbeloppet över arrendeavtalets löptid. Nämnden ansluter sig till denna bedömning. Det leder till att en vald ersättning i form av ett engångsbelopp för det fullgörande över tiden som markupplåtelsen innebär inte behöver tas upp till beskattning på en gång utan kan fördelas i lika delar över avtalets löptid.

Ordföranden André och ledamoten Wingren var skiljaktiga och anförde: Ersättningen avser en upplåtelse av nyttjanderätt i form av anläggningsarrende för att uppföra ett vindkraftverk med transformatoranläggning, att dra el- och teleledningar som nedläggs i marken samt att anlägga väg fram till vindkraftverket. Avtalet ger även sökanden rätt att utnyttja vägen. Alla med verksamheten förenade kostnader, såsom tillstånd från miljömyndighet och bygglov svarar nyttjanderättshavaren ensam för. Eventuell framtida avgift, skatt eller annan pålaga hänförlig till vindkraftverket som kan komma att påföras sökanden skall nyttjanderättshavaren bekosta. Det åligger vidare denne att vid avtalets upphörande bl.a. nedmontera vindkraftverket och återställa marken så att den går att bruka på sätt som tidigare. Sökanden förbinder sig att ej uppföra byggnad eller annan anläggning, som kan påverka vindkraftverkets kapacitet eller vidta åtgärder som sprängning eller schaktning som kan skada vindkraftverket eller fördyra eller försvåra underhållet av det. Upplåtelsen är på 25 år med möjlighet till förlängning. - Vi är ense med majoriteten om kopplingen mellan redovisning och beskattning för att ta ställning till frågan i ärendet. Det gäller alltså att avgöra om det är god redovisningssed att periodisera engångsbeloppet över avtalsperioden eller ej. - Enligt 4 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) skall bokföringsskyldigheten fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed (jfr 2 kap. 2 § årsredovisningslagen, 1995:1554). I förarbetena till den nya bokföringslagen utvecklar regeringen vad den avser med god redovisningssed (prop. 1998/99:130 s. 185 f.). Utgångspunkten är att begreppet måste så långt möjligt bestämmas genom traditionell tolkning av lag och andra författningar på området. Om en utfyllande tolkning behövs, menar regeringen, bör den lämpligen ha en förankring i faktiskt förekommande bokföring och redovisning men även metoder som innebär en vidareutveckling av redovisningsprinciper, utan att ännu fått genomslag i praxis, bör tillmätas stor betydelse. Enligt regeringen bör en sådan tolkning för att kunna användas dock uppfylla vissa

allmänna kvalitetskrav. Om den gör det bör bedömas mot bakgrund av de ändamål som bär upp lagstiftningen. Då bör inte bara bokförings- och redovisningsaspekter vägas in utan också exempelvis civilrättsliga och skatterättsliga aspekter bör beaktas. - I svensk rätt finns inga särskilda lagbestämmelser om redovisning av nyttjanderättsavtal. Intäktsredovisning skall ske enligt den s.k. realisationsprincipen, dvs. att en intäkt skall redovisas när den part som skall prestera något i huvudsak har fullgjort sin prestation (se RÅ 1999 ref. 32). - För att godta en inkomstperiodisering synes skatterättslig praxis kräva att inkomsten omfattar också påtagliga förpliktelser e.d. som kvarstår efter beskattningsårets utgång (SOU 1983:47, s. 71, jfr RÅ 1999 ref. 32). En periodisering skall syfta till att få fram ett resultat varje år som framstår som rimligt (RÅ 1997 ref. 52). - Följande fall illustrerar den gränsdragning som aktualiseras. Engångsersättning för hyra av en byggnad under 15 år ansågs vara ett förskott som fick intäktföras med 1/15 per år (RN 1960 1:4). I ett annat fall där ett engångsbidrag skulle utgå som ersättning för att den skattskyldige under 15 år avstod från nyplantering av äppleträd på sin mark fann Regeringsrätten att det var i enlighet med god redovisningssed att intäktsföra bidraget omedelbart. En annan del av ersättningen utgick för att i ett första skede röja den befintliga äppleträdsodlingen (RÅ 1997 not. 51). - Enligt vår uppfattning kommer sökanden att i allt väsentligt ha fullgjort sin prestation genom att underteckna nyttjanderättsavtalet, ett intryck som accentueras av avtalets långa löptid. Sökanden kommer inte att ha några löpande kostnader för den upplåtta marken, inte vidkännas någon fortlöpande värdenedgång av marken och inte heller ha några kostnader för att återställa marken när avtalet upphör. Med hänsyn härtill och mot bakgrund av de anförda anser vi att hela ersättningen skall intäktföras när avtalet ingås.

Riksskatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, skulle förklara att ersättningen skulle beskattas omedelbart.

X bestred ändring av förhandsbeskedet.

Regeringsrätten (2002-10-28, Ragnemalm, Hulgaard, Wennerström, Dexe, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2002-10-02, föredragande Heinefors, målnummer 6803-2001

Sökord: Förhandsbesked; Inkomst av näringsverksamhet; Beskattningsår

Litteratur:
