

Målnummer:	4470-92	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	1994-03-15		
Rubrik:	Ett energibolag hade i sin bokföring reducerat avskrivningsunderlaget avseende anläggningstillgångar med ett belopp motsvarande under året influtna anslutningsavgifter, vilka inte särskilt intäktsförts. Metoden har inte ansetts förenlig med god redovisningssed. Eftersom anslutningsavgifterna utgjort endast en liten del (0,4 procent) av bolagets totala intäkter av försäljning av elkraft har inte heller en periodisering av anslutningsavgifterna godtagits. Inkomsttaxering 1988.		
Lagrum:	41 § första stycket första meningen kommunalskattelagen (1928:370) och punkt 1 första stycket första meningen av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen		
Rättsfall:			

REFERAT

Arvika Energi AB (i fortsättningen benämnt bolaget) taxerades i enlighet med sin deklaration.

I besvär hos länsrätten yrkade länsskattemyndigheten att taxeringen skulle höjas med 199 000 kr och anförde bl.a. följande. Taxeringsrevision hade ägt rum hos bolaget. En promemoria över vad som därvid framkommit hade upprättats. Av promemorian framgick att bolaget inte hade intäktsredovisat erhållna anslutningsavgifter om 199 000 kr utan i stället minskat avskrivningsunderlaget för inventarier med beloppet. Enligt länsskattemyndighetens uppfattning var en sådan redovisningsmetod inte förenlig med god redovisningssed och kunde inte godtas. Myndigheten hänvisade till uttalanden i prop. 1975:48 s. 150 och SkU 1975:22 s. 32. Bolagets redovisning av anslutningsavgifterna saknade således lagligt stöd.

Bolaget motsatte sig ändring och anförde bl.a. följande. Bolaget hade avräknat från abonnenter erhållna anslutningsavgifter mot anskaffningskostnaden för eldistributionsnätet, varefter återstående belopp fått ligga till underlag för gjorda värdeminskningsskattavdrag på maskiner och inventarier. Sammantaget gällde att bolagets kostnader för ledningsnätet till abonnenterna alltid översteg intäkterna. I sak innebar detta att abonnenterna genom konsumtionsavgifterna betalade överskjutande del av anläggningsskostnaden. För abonnenten innebar uppgörelsen att han genom att betala den anslutningsavgift som kommunen och bolaget fastställde för resp. fastighet för all framtid garanterades leverans av elström. De kostnader bolaget åsamkades för ledningsnätet skulle ostridigt behandlas enligt de regler som gällde för maskiner och inventarier. Det innebar i princip en femårig avskrivningstid. Till någon del kunde naturligtvis huvudanläggningar också vara att hänföra till byggnad resp. markanläggning, men dessa kostnader var i normalfallet sådana som inte var avsedda att täckas genom anslutningsavgifter. Principiellt skedde alltså avdrag för de mot anslutningsavgifterna svarande kostnaderna under en tid av fem år. Abonnenten erlade å sin sida betalning vid ett enda tillfälle men avseende allt framtida nyttjande av ledningsnätet. Det var bolagets uppfattning att en direkt intäktsföring av anslutningsavgiften, mot den redovisade bakgrunden, vore direkt felaktig. Detta skulle nämligen innebära att medan intäkterna redovisades vid ett enda tillfälle, så skulle kostnaderna fördelas över en femårsperiod. Detta överensstämde inte med god redovisningssed, bl.a.

reglerna om matchning av intäkter och kostnader, och inte heller med grundtanken i kommunalskattelagens regler om redovisning av intäkter och kostnader enligt god redovisningssed.

Länsrätten i Värmlands län (1990-04-25, Johansson, ordförande) yttrade: Inkomst av rörelse skall enligt 41 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte står i strid med särskilda bestämmelser i KL. Något stöd för att särbehandla intäkter i form av anslutningsavgifter jämfört med andra rörelseintäkter finns inte. Erhållna anslutningsavgifter om 199 000 kr skall därför tas upp som intäkter vid taxeringen. - Med bifall till besvären höjer länsrätten taxeringen i enlighet med bilaga 1. (Här utesluten.)

I besvär yrkade bolaget att taxeringen skulle sättas ned med 199 000 kr.

Skattemyndigheten tillstyrkte överklagandet endast på så sätt att taxeringen ansågs böra sättas ned med 42 109 kr. Skattemyndigheten åberopade utöver vad som anförts tidigare bl.a. följande. Genom att bolaget hade reducerat anskaffningskostnaden med anslutningsavgifterna hade en överavskrivning skett. Denna borde tilläggas nettointäkten av rörelsen. Tillägget hade i skattemyndighetens yrkande och i länsrättens dom emellertid kommit att bli för högt. Överavskrivningen uppgick inte till samma belopp som den felaktiga reduceringen av anskaffningskostnaden. Överavskrivningen utgjorde skillnaden mellan å ena sidan det lägsta tillåtna utgående värdet av inventarierna och å andra sidan inventariernas utgående värde enligt balansräkningen. Lägsta tillåtna utgående värde uppkom vid tillämpning av avskrivningsmetoden enligt alternativ 2 och uppgick till 10 034 058 kr sedan tillägg gjorts med 80 procent av direktavskrivningen 199 000 kr. Utgående värde enligt balansräkningen utgjorde 9 877 167 kr. (Ett belopp om 11 662 167 kr som angetts på deklaraionsblanketten syntes vara felskrivet.) Skillnaden 156 891 kr utgjorde överavskrivningen. Nettointäkten av rörelsen borde ha höjts endast med detta belopp.

Kammarrätten i Göteborg (1992-06-29, Jarnevall, Ståhlgren, Brusin, referent), som höll muntlig förhandling, yttrade: Anslutningsavgifterna utgör skattepliktig intäkt för bolaget vilken skall tas upp till beskattning. Något lagstöd för att dessa skall behandlas annorlunda än andra rörelseintäkter finns, såsom länsrätten angivit, inte. Bolagets sätt att reducera kostnaden för under året anskaffade anläggningstillgångar med av nyttillkomna abonnenter erlagda anslutningsavgifter har inneburit att viss del av anskaffningskostnaden direktavskrivits. Enligt punkt 3 av anvisningarna till 29 § KL framgår att avdrag för utgift för anskaffande av sådana anläggningstillgångar varom i målet är fråga, får ske endast genom årliga värdeminskningssavdrag. Av vad ovan anförts framgår att bolagets redovisning i denna del står i strid mot bestämmelser i KL. Bolaget skall därför taxeras för anslutningsavgifterna på det sätt som har skett. Därigenom ökar avskrivningsunderlaget för anläggningstillgångar med motsvarande belopp. Avskrivning skall därför medges med ett 42 109 kr högre belopp i enlighet med vad skattemyndigheten tillstyrkt i kammarrätten. Inkomsten av rörelse uppgår därefter till 1 732 668 kr. Med delvis bifall till överklagandet sätter kammarrätten ned taxeringen till statlig inkomstskatt till följande belopp (beloppen här uteslutna).

Bolaget överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle nedsätta bolagets taxerade inkomst vid 1988 års taxering med det belopp varmed denna inkomst genom kammarrättens dom höjts i förhållande till vad bolaget uppgivit i sin deklaration eller 156 891 kr.

Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Bolagets uppfattning var alltså att bolagets sätt att redovisa abonnenternas anslutningsavgifter var att betrakta som god redovisningssed. Anslutningsavgiften var i princip en avgift som gav en nyttjanderätt för all framtid. Det låg således i sakens natur att anslutningsavgifterna utgjorde ersättning för tjänster som bolaget skulle komma att tillhandahålla abonnenten. Själva anslutningen och kostnaden

härför var i sammanhanget försumbar. Eftersom anslutningsavgiften i allt väsentligt utgjorde ersättning för ett framtida utnyttjande kunde det inte anses råda någon tvekan om att en intäktsperiodisering skulle äga rum. Den av bolaget valda metoden var en praktisk och användbar metod och hade inte lett till några otillbörliga skattefördelar. Anslutningsavgifterna blev i princip beskattade inom en femårsperiod.

Riksskatteverket hemställde om avslag på besvären och anförde bl.a. följande. Det hade inte visats att anslutningsavgifterna innefattade ersättning för elkraft och andra tjänster som bolaget i framtiden skulle komma att tillhandahålla abonnenten. Inkomsterna var dessutom definitiva för bolaget. Av de totala intäkterna räkenskapsåret 1987 utgjorde endast 0,4 procent ersättning för anslutningsavgifter. Väsentlighetsrekvisitet hade därför inte uppnåtts även om anslutningsavgifterna i deras helhet skulle ses som ersättning för framtida tjänster.

Prövningstillstånd meddelades.

I ett inhämtat yttrande daterat den 9 juni 1993 (BFN U 93:2) anförde Bokföringsnämnden bl.a. följande. Någon enhetlig praxis beträffande redovisningen av anslutningsavgifter föreligger inte. Det finns heller inte några direkt tillämpbara redovisningsrekommendationer e.d. Den av Svenska Elverksföreningen utarbetade kontoplanen för energiverk (Energibas) ger endast till en del vägledning i frågan. Frågan bör därför bedömas med utgångspunkt i allmänna redovisningsmässiga principer. - Förekomsten av anslutningsavgifter medför inte att någon annan än energibolaget blir ägare till de investeringar som utförs. Ledningsnät och liknande anläggningar skall därför redovisas som tillgångar hos bolaget. Även om abonnenterna genom anslutningsavgifterna bidrar till energibolagets finansiering av en investering saknas anledning att som anskaffningsvärde för investeringen ta upp annat belopp än hela utgiften. Av detta följer att anslutningsavgifterna skall intäktsföras i bolaget. - Beträffande tidpunkt för intäktsföring gäller som allmän princip att fakturerade belopp intäktsförs omedelbart. Endast om det uppenbart är fråga om fakturering för prestationer som inte fullgjorts i sin helhet finns anledning att skjuta på tidpunkten för intäktsföringen eller intäktsföra successivt under en viss period. Oväsentliga belopp behöver normalt inte periodiseras. - En avgörande faktor vid bedömningen av när en anslutningsavgift skall intäktsföras är mot denna bakgrund om avgiften inte enbart utgör ersättning för själva anslutningen utan också kan ses som en ersättning för elkraft och andra tjänster som bolaget i framtiden kommer att tillhandahålla abonnenten. Den del av en fakturerad anslutningsavgift som kan anses hänförlig till annat än själva anslutningen skall i princip redovisas som en förutbetalad intäkt. Vid fastställandet av det belopp som skall intäktsföras omedelbart kan hänsyn tas till storleken av de direkta kostnader som belöper på anslutningen. Det överskjutande beloppet periodiseras efter vad som med hänsyn till omständigheterna framstår som skäligt. Är den del av anslutningsavgiften som är att betrakta som ersättning för framtida tjänster oväsentlig i förhållande till energibolagets totala intäkter för elkraft bör dock någon periodisering inte komma till stånd. - Som anskaffningsvärde för en elanläggning av nu aktuellt slag skall anses bolagets utgifter för investeringen utan reduktion för mottagna anslutningsavgifter. Det är alltså detta värde som skall bli föremål för avskrivning enligt reglerna i 15 § bokföringslagen. Avskrivningarna skall göras linjärt eller enligt någon annan plan som bättre beaktar förbrukningen av det ekonomiska värde anläggningen har för företaget.

Regeringsrätten (1994-03-15, Wahlgren, Voss, Wadell, B. Sjöberg, Ragnemalm) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. För bolagets inkomsttaxering taxeringsåret 1988 gällde för de frågor som är av intresse i detta mål följande bestämmelser i 41 § KL, jämte anvisningarna till nämnda paragraf.

Inkomst av rörelse skulle beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa inte stod i strid med särskilda bestämmelser i KL (41 § första stycket första meningen och punkt 1 första stycket första meningen av anvisningarna). För skattskyldig som haft ordnad bokföring skulle beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i anvisningspunkten (punkt 1 första stycket andra meningen av anvisningarna). Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skulle iakttas, att en inkomst skulle anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed borde tas upp som intäkt i räkenskaperna (punkt 1 fjärde stycket första meningen av anvisningarna).

Det är ostridigt att bolaget för det räkenskapsår som är i fråga inte har redovisat influtna anslutningsavgifter på annat sätt än genom en reducering av avskrivningsunderlaget för anläggningstillgångar med ett belopp motsvarande vad som sålunda influtit av avgifterna. Detta redovisningssätt kan inte anses förenligt med god redovisningssed och kan därför inte heller ligga till grund för bolagets taxering.

Härefter uppkommer frågan om bolaget ägt att i sin bokföring redovisa viss del av influtna avgifter som förutbetalda intäkter eller om avgifterna i sin helhet bort intäktsföras under det aktuella räkenskapsåret. Vid denna bedömning bör beaktas att anslutningsavgifterna under räkenskapsåret enligt en inte tvistig uppgift uppgått till endast omkring 0,4 procent av bolagets intäkter för elkraft under året. En periodisering av en oväsentlig del av intäkterna bör i ett fall som det förevarande enligt Regeringsrättens mening inte göras (jfr Bokföringsnämndens i det föregående återgivna yttrande).

Av det anförda följer att bolaget i sina räkenskaper bort ta upp samtliga anslutningsavgifter som intäkt under räkenskapsåret. Anledning att vid taxeringen avvika från detta synsätt föreligger inte. Bolagets yrkande skall därför lämnas utan bifall.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer det domslut som kammarrättens dom innehåller.

Föredraget 1994-02-22, föredragande Bäckvall, målnummer 4470-1992

Sökord: Inkomst av rörelse

Litteratur: prop. 1975:48 om förslag till ändrade regler för beskattning av samfälligheter, s. 148-150; SkU 1975:22, s. 32; SOU 1983:47, s. 33-34, 69-70; Thorell, Affärssed och skattelag, s. 110, 120 ff., 189 ff.; Skattenytt 1989, Per Thorell, Skatterättens periodiseringsregler, s. 577-596.
