

Målnummer:	537-93	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	1994-03-15		
Rubrik:	Förhöjd första avgift för leasing av bil har ansetts skola periodiseras proportionellt över avtalstiden. Inkomsttaxering 1988.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 41 § första stycket första meningen kommunalskattelagen (1928:370)• Punkt 1 första stycket första och andra meningen samt fjärde stycket första och andra meningen av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370)		
Rättsfall:	RÅ 1989 ref. 82		

REFERAT

J.S. Ingenjörers Redovisning AB (i fortsättningen

benämnt bolaget) ingick under år 1987 ett avtal om leasing av en personbil. Enligt avtalet uppgick första månadshyran för mars 1987 till (28 642 + 1 863) 30 385 kr exkl. mervärdeskatt. Taxeringsnämnden avvek från bolagets

självdeklaration genom att periodisera beloppet 28 642 kr med tillägg för hälften av mervärdeskatten, sammanlagt 32 000 kr, på 36 månader. Avdrag hade därvid medgivits med 9 778 kr för elva månader medan 22 222 kr återförts till beskattning.

I besvär vidhöll bolaget att avdrag skulle medges för leasingkostnaden i dess helhet vid förevarande års

taxering. Till stöd härför anförde bolaget följande. En förhöjd första månadshyra borde jämföras med

förskottsränta. Då avdragsrätten för sistnämnda begränsats först fr.o.m. den 9 november 1987, skulle äldre

bestämmelser gälla i förevarande mål.

Länsskattemyndigheten hemställde om avslag på besvären och anförde därvid bl.a. följande. Vid taxering av inkomst av rörelse var bokföringslagens regler och god redovisningssed vägledande. I begreppet god redovisningssed innefattades bl.a. Bokföringsnämndens rekommendationer och uttalanden. Enligt ett sådant (BFN U 87:7) utgjorde periodisering av en leasingavgift som den förevarande god redovisningssed.

Bolaget vidhöll att periodisering ej skulle ske och anförde bl.a. att bilen hade ett väsentligen högre värde i början av hyrestiden.

Länsrätten i Stockholms län (1990-06-27, ordförande

Alexandersson) yttrade: Inkomst av rörelse skall jämlikt 41 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, redovisas enligt bokföringsmässiga grunder, med vilket bl.a. förstås att en utgiftspost skall kostnadsföras det år utgiften enligt god redovisningssed bort kostnadsföras. Det av

länsskattemyndigheten åberopade uttalandet från

Bokföringsnämnden (BFN U 87:7) måste därför tillmätas

avgörande betydelse i målet. - Av sagda uttalande framgår bl.a. att en särskild leasingavgift som erläggs vid

avtalets ingående jämväl är att betrakta som hyra och

därför i redovisningen bör periodiseras över hela

hyrestiden. Vidare uttalas att avsteg härifrån bör kunna göras exempelvis vid hyra av tillgång vars ekonomiska värde för användaren är väsentligen högre i början av hyrestiden. - Det förhållandet att bilens faktiska värde kan antas minska väsentligt under hyrestiden medför inte att bolagets ekonomiska värde av bilen på samma sätt kan sägas vara väsentligen högre i början av hyrestiden. - Länsrätten

finner med hänsyn härtill att den särskilda leasingavgift bolaget erlagt i form av förhöjd första månadsavgift

rätteligen skall periodiseras över hela hyrestiden. - Länsrätten lämnar besvären utan bifall.

I besvär fullföljde bolaget sin talan och anförde bl.a. följande. Enligt bokföringslagen skulle kostnader som rätteligen hörde till visst räkenskapsår bokföras detta år. Hyreskostnaden för första månaden var förhöjd och avsåg

enbart denna månad. Hyran skulle därför inte periodiseras.

Kammarrätten i Stockholm (1992-12-21, Bonnert, Rosenberg, referent, Sjöberg) yttrade: Enligt 41 § KL skall inkomst av rörelse beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, såvida dessa inte står i strid med särskilda bestämmelser i KL. Av bestämmelse i anvisningspunkt 1 till nämnda paragraf följer att inkomster och utgifter skall periodiseras i enlighet med god redovisningssed. - Det i länsrättens dom åberopade uttalandet från Bokföringsnämnden avser avtal om uthyrning av utrustning från ett leasingbolag. Den totala

leasingavgiften var 3 milj. kr. Av denna skulle 30 procent, dvs. 900 000 kr, betalas som en särskild leasingavgift vid avtalets ingående. Återstoden av leasingavgiften skulle fördelas över leasingperioden med lika delar per år, dvs. 700 000 kr för vart och ett av de tre åren. - I målet är fråga om leasing av en ny personbil. En sådan förlorar redan efter en kort tids användning väsentligt i värde jämfört med priset för en ny bil. Med hänsyn härtill måste länsrätten anses ha dragit alltför vittgående slutsatser av det åberopade uttalandet från Bokföringsnämnden. Ej heller i övrigt föreligger skäl för att den första månadshyran

skall periodiseras. Besvären skall således bifallas. - Kammarrätten undanröjer med ändring av länsrättens dom

taxeringsnämndens beskattningsåtgärder.

Riksskatteverket anförde besvär och yrkade att bolaget skulle taxeras i enlighet med taxeringsnämndens beslut vid 1988 års taxering.

Till stöd för sin talan anförde Riksskatteverket i huvudsak följande. Rättsfrågan gällde periodisering av leasingavgift för en bil. Leasingperioden avsåg tre år. Månadsavgiften var enligt avtalet 1 863 kr exkl. mervärdeskatt. För första hyresmånaden, mars 1987, betalades en särskild förhöjd avgift om 28 642 kr exkl. mervärdeskatt. Frågan var om och hur sistnämnda belopp skulle periodiseras. Termen leasing saknade en mer exakt juridisk innebörd. Leasing var till sin rättsliga konstruktion att beteckna som ett avtal om lega av lös sak.

Speciell lagstiftning om leasing saknades såväl civil- som skatterättsligt. Leasingavgifter var enligt Bokföringsnämndens uttalande BFN U 87:7 att betrakta som hyra och det fanns enligt nämnden inga skäl att i redovisningen frångå denna klassificering.

Bokföringsnämndens uttalanden var uttryck för god

redovisningssed. Som nämnden angav skulle leasingavgift normalt periodiseras proportionellt över den aktuella tiden. Endast om särskilda omständigheter förelåg kunde enligt nämnden en annan periodisering komma ifråga, t.ex. om hyran avsåg tillgångar vilkas ekonomiska värde för

användaren var väsentligt högre i början av tiden. Något sådant högre värde kunde normalt inte anses föreligga för en bil. Bruksvärdet och nyttan av bilen var för användaren detsamma. Värdeminskningen drabbade ägaren. Den relativt stora värdenedgången på tillgången i början hade beaktats av lagstiftaren i rätten till värdeminskningsskatt. Bokföringsnämndens uttalande kunde ha betydelse om t.ex. en hyrd tillgång i början av hyrestiden genererade mer

intäkter än senare för hyrestagaren. Det kunde då försvaras att en högre kostnad drabbade den perioden

(matchningsprincipen). Från bolagets sida hade inte anförts något som talade för den periodisering som skett. Inte heller om leasingbolaget krävt en förhöjd första hyra, exempelvis efter riskbedömning av hyrestagarens

betalningsförmåga, borde en annan periodisering än enligt huvudregeln godtas.

Bolaget, som bestred Riksskatteverkets yrkande, anförde bl.a. följande. Hyran för den första månaden betalades den 13 februari 1987 och avsåg enbart hyra för mars månad. Denna hyra bestämdes ensidigt av leasingbolaget. Sannolikt hade detta krav sin grund i att leasingbolaget bedömde att bilen redan under mars månad skulle förlora väsentligt i värde. Denna kostnad för mars månad fick matchas mot

bolagets intäkter för samma period i enlighet med

bestämmelserna om bokföringsmässiga grunder.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1994-03-15, Wahlgren, Voss, Wadell, B. Sjöberg, Ragnemalm): Skälen för Regeringsrättens

avgörande. Frågan i målet gäller om den förhöjda

månadsavgiften för mars 1987 om 28 642 kr avseende leasing av bil skall i sin helhet dras av som en kostnad vid 1988 års taxering eller om - och i så fall hur - beloppet skall periodiseras.

För bolagets inkomsttaxering 1988 var följande bestämmelser i 41 § KL jämte anvisningarna till nämnda paragraf

tillämpliga.

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, även om inkomsten ännu inte hade uppburits kontant eller eljest kommit den

skattskyldige till handa (punkt 1 fjärde stycket första meningen av anvisningarna). Vad som gällde i fråga om inkomstposterna skulle tillämpas också i fråga om

utgiftsposterna (punkt 1 fjärde stycket andra meningen av anvisningarna).

Bestämmelserna innebär beträffande den i målet aktuella frågan, att avgift för leasing av bil - en form av hyra - skall hänföras till det år utgiftsposten enligt god

redovisningssed bort kostnadsföras. För att den i bolagets räkenskaper till mars 1987 hänfödda förhöjda månadsavgiften skall i sin helhet vid inkomstberäkningen belasta

resultatet detta år fordras således, att en sådan

bokföringsåtgärd står i överensstämmelse med god

redovisningssed.

Bokföringsnämnden har i sitt i målet åberopade uttalande BFN U 87:7 avseende leasing av utrustning fastslagit att en hyresersättning, som avser mer än ett räkenskapsår, normalt skall periodiseras proportionellt över den aktuella tiden; endast om särskilda omständigheter föreligger, t.ex. om hyran avser tillgångar vilkas ekonomiska värde för

användaren är väsentligt högre i början av hyrestiden, kan en annan periodisering av hyran förekomma. Samma

betraktelsesätt har anlagts i rättsfallet RÅ 1989 ref. 82 angående utgift för förskottshyra för maskiner med flerårig användningstid.

Det förhållandet att fråga är om leasing av en bil ger enligt Regeringsrättens mening inte anledning till en annan bedömning. Att bilens faktiska värde kan antas minska väsentligt i början av hyrestiden medför inte, att det ekonomiska värdet för bolaget i motsvarande mån snabbt reduceras. Inte heller i övrigt föreligger någon sådan särskild omständighet som skulle kunna medföra, att

bolagets åtgärd att i bokföringen hänföra hela den

särskilda förhöjda månadsavgiften till det första året

under avtalets löptid överensstämmer med god

redovisningssed.

Regeringsrätten finner därför att den särskilda

leasingavgift bolaget erlagt i form av en förhöjd första månadsavgift skall i enlighet med Riksskatteverkets yrkande fördelas proportionellt under de 36 månader avtalet gäller. Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten upphäver

kammarrättens dom och fastställer länsrättens domslut.

Föredraget 1994-02-22, föredragande Bäckvall, målnummer 537-1993

Sökord: Inkomst av rörelse; Beskattningsår

Litteratur: Bokföringsnämndens uttalande BFN U 87:7; SOU 1983:47 s. 33-34, 69-70; Thorell, Affärssed och skattelag s. 110, 120 ff., 189 f.; Per Thorell, Skatterättens periodiseringsregler, Skattenytt 1989 s. 577-596.
