

Målnummer:	187-01	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2004-12-08		
Rubrik:	Avdrag för värdeminskning av nyttjanderätt har inte medgetts då det under beskattningsåret inte stått klart att rättigheten skulle kunna utnyttjas på avsett sätt. Inkomsttaxering 1991.		
Lagrum:	29 § anvisningarna punkt 6 kommunalskattelagen (1928:370)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1978 Aa 149• RÅ 1980 1:51• RÅ 1992 ref. 104• RÅ 1994 ref. 78		

REFERAT

Det av Tele2 AB (bolaget) till hälften ägda Sattrans KB (kommanditbolaget) förvärvade under år 1990 en rätt att för telekommunikationsändamål använda en på satelliten Astra 1 B anbringad s.k. transponder. Kommanditbolaget gjorde i sina räkenskaper för år 1990 avdrag med 91 829 925 kr för värdeminskning av den ifrågavarande rättigheten. Avdraget, som motsvarade 30 procent av förvärvspriset för rättigheten, gjordes i form av en s.k. överavskrivning. Den planmässiga avskrivningen av anskaffningsutgiften för nyttjanderätten påbörjades av kommanditbolaget först under år 1991. I sin till ledning för 1991 års taxering avgivna självdeklaration yrkade bolaget avdrag för sin andel av överavskrivningsbeloppet med 45 914 962 kr.

Skattemyndigheten medgav inte avdraget.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut.

Länsrätten i Uppsala län (1998-05-25, ordförande Andersson) yttrade: Av punkt 6 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, framgår att regler för avdrag för värdeminskning av inventarier även tillämpas vad gäller utgifter för anskaffning av patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet samt vad gäller utgifter för anskaffning av hyresrätt, varumärke, firma eller annan rättighet av goodwill natur. - Det i målet aktuella avtalet avser rätt att använda en satellit för kommunikationsändamål. Med hänsyn till bl.a. den beräknade tekniska livslängden av ifrågavarande utrustning, måste vid taxering denna rätt till användning bedömas som en tidsbegränsad nyttjanderätt. Vid avgörande av frågan om avdrag för värdeminskning måste nyttjanderätten bedömas utgöra en tillgång, för vilken avdrag skall medges på samma sätt som för inventarier. I målet uppkommer herefter fråga om huruvida grund föreligger att medge avdrag för värdeminskning redan vid 1991 års taxering. - Av punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL framgår att avskrivning kan medges vad gäller rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt (kontraktsavskrivning) endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset eller det görs sannolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras. Någon motsvarande möjlighet finns inte uttryckligen angiven vad gäller immateriella tillgångar. - Av bilaga till bolagets deklaration - årsredovisning för 1990 avseende kommanditbolaget - framgår bl.a. följande. Under året har avtal tecknats om nyttjanderätten till en transponder (TV-kanal) på satelliten Astra 1 B. Avtal har tecknats om uthyrning av nyttjanderätten till ScanSat Broadcasting Ltd (TV3). Uppskjutningen av Astra 1 B ägde rum i början av mars 1991 och

TV-sändningarna beräknas starta i april 1991. - Det saknas stöd i rättspraxis för att för avdrag för värdeminskning kräva att den egendom som nyttjanderätten avser rent faktiskt tagits i bruk för sitt ändamål. Det kan således i nu aktuellt fall inte krävas att satelliten börjat användas för kommunikationsändamål. Emellertid måste enligt länsrättens mening för avdrag för värdeminskning krävas att den egendom som nyttjanderätten avser kan tas i bruk för sitt ändamål. Vad gäller nyttjanderätten avseende ifrågavarande transponder måste således förutsättas att satelliten på vilken transpondern skall fylla sin funktion har skjutits upp. I målet är ostridigt att aktuell satellit skjutits upp först under 1991. Med hänsyn härtill och då skäl att frångå skattemyndighetens bedömning på någon annan grund inte framkommit skall överklagandet avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade länsrättens dom och anförde bl.a. följande. Bolaget godtar skattemyndighetens och länsrättens synsätt att nyttjanderätten till transpondern är en tidsbegränsad rättighet. Kommanditbolaget har genom avtal år 1990 förvärvat en immateriell rättighet genom ett civilrättsligt giltigt avtal. Kommanditbolaget har redan år 1990 haft möjlighet att förfoga över nämnda rättighet genom att t.ex. överlåta den vidare. I första hand hävdar bolaget att det inte ställs upp något krav på leverans för rätten till värdeminskingsavdrag avseende en nyttjanderätt. Enligt bokföringslagen och god redovisningssed skall anskaffningskostnaden för en nyttjanderätt fördelas över nyttjanderättens förväntade ekonomiska livslängd med början från avtalstidpunkten. Detta gäller såvida inte något annat framgår av reglerna i KL. I punkt 6 av anvisningarna till 29 § KL i tillämplig lydelse anges inget krav på leverans för rätt till värdeminskingsavdrag. Reglerna om kontraktsnedskrivning och kontraktsavskrivning kan inte åberopas till stöd för att ett leveranskrav gäller för rätten till värdeminskingsavdrag på en immateriell tillgång. Detta framgår bl.a. av att det i punkt 6 av anvisningarna till 29 § KL inte hänvisas till punkt 3 av nämnda anvisningar. Regeringsrätten har vidare i ett antal rättsfall bekräftat att det inte uppställs något krav på leverans för rätt till värdeminskingsavdrag på vare sig patenträtter och liknande tidsbegränsade rättigheter eller på maskiner och inventarier. I det fall kammarrätten skulle anse att ett krav på leverans uppställs menar bolaget att detta krav är uppfyllt i förevarande fall. För rätt till värdeminskingsavdrag på en immateriell rättighet kan inte krävas, såsom länsrätten påstår, att föremålet för rättigheten kan tas i bruk. Än mindre kan det krävas att rättigheten har tagits i bruk. Några sådana krav uppställs inte för värdeminskingsavdrag på maskiner och inventarier, jfr RÅ 1978 Aa 149. Det enda som torde ligga i ett eventuellt leveranskrav är att köparen eller tredje man för köparens räkning har omhändertagit inventarier eller att inventarier har lämnats till oberoende part för transport till köparen. Motsvarande måste gälla även för nyttjanderätter. I förevarande fall var den aktuella satelliten levererad och omhändertagen av tredje man på uppskjutningsplatsen i Franska Guyana redan i november 1990. Om kammarrätten inte delar bolagets uppfattning att rätt till värdeminskingsavdrag föreligger i och med avtalet anser bolaget att rätt till sådant avdrag i vart fall föreligger i och med att satelliten har levererats till tredje man på uppskjutningsplatsen. De förberedelser inför uppskjutningen som därefter har återstått kan jämföras med den återstående monteringen som kvarstod i RÅ 1978 Aa 149 för att få maskinerna i användbart skick.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. En huvudfråga i målet är när bolaget erhållit en sådan kontroll över de fördelar som transpondern kommer att generera att en avskrivningsbar nyttjanderätt över huvud taget uppkommit. Kommanditbolaget har förvärvat en nyttjanderätt till en transponder, vilken befinner sig på en satellit som skjutits upp i rymden. Förvärvet avser således, förutom nyttjanderätten till transpondern, uppskjutningen av satelliten samt placering av satelliten i en bana runt jorden under ca 10 års tid. Begreppet avskrivning är kopplat till den faktiska användningen av en tillgång. Detta framgår av såväl bokföringslagen med förarbeten som Bokföringsnämndens och Föreningen Auktoriserade revisorers uttalanden och rekommendationer. Detta bör rimligen innebära att avskrivning

av den i målet aktuella nyttjanderätten skall ske först när transpondern befinner sig på en satellit som skjutits upp i rymden. Kommanditbolaget har inte redovisat någon planerlig avskrivning av nyttjanderätten, varför kommanditbolaget synes dela skattemyndighetens uppfattning att avskrivning enligt god redovisningssed skall påbörjas först vid den tidpunkt då nyttjanderätten kunnat tas i bruk. Av det anförda följer att vid 1990 års utgång existerar ingen nyttjanderätt på vilken avskrivning enligt god redovisningssed kunnat ske. Avdrag kan enligt skattemyndighetens mening inte heller medges för nedskrivning av värdet på rätt till framtida nyttjanderätt.

Kammarrätten i Stockholm (2000-11-22, Anclow, Jonson, referent) yttrade: Kommanditbolaget har under 1990 förvärvat nyttjanderätten till en transponder på satelliten Astra 1B. Denna rättighet får anses utgöra en sådan tidsbegränsad, immateriell rättighet som avses i punkt 6 av anvisningarna till 29 § KL i dess lydelse vid 1991 års taxering. Enligt denna anvisningspunkt får rättighet som där anges avskrivas enligt bestämmelserna i punkterna 4 och 5 i anvisningarna till samma lagrum. - Frågan i målet är om avdrag för värdeminskning av den aktuella rättigheten får göras redan vid 1991 års taxering. Av ordalydelsen i punkt 6 av anvisningarna till 29 § KL framgår inte från vilken tidpunkt avdrag för värdeminskning av en immateriell rättighet får ske. I 41 § KL i dess lydelse vid 1991 års taxering anges emellertid att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa inte står i strid med bestämmelser i KL. - Enligt 15 § i den vid aktuell taxering gällande bokföringslagen (1976:125) skall, på anläggningstillgång som fortlöpande minskar i värde på grund av ålder eller nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak, årligen avskrivning ske med minst belopp som svarar mot lämplig avskrivningsplan, om ej tillgången uppenbarligen redan är tillräckligt avskriven. - Syftet med avskrivningar är att fördela anläggningstillgångens anskaffningsvärde på de perioder, som tillsammans utgör användningstiden för tillgången. Den kostnad för rörelsen som avskrivningen sålunda motsvarar under en viss period, skall därvid i görligaste mån ge uttryck för kostnaden för att under perioden använda tillgången i fråga (prop. 1975:104 s.184). - Med hänsyn till att den aktuella rättigheten inte kunnat ekonomiskt tas i bruk för sitt ändamål under 1990 samt då det inte heller framkommit uppgifter om att rättigheten på annat sätt skulle ha minskat i värde under detta år, finner kammarrätten, i likhet med länsrätten, att avdrag för värdeminskning inte kan medges redan vid 1991 års taxering. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Lagmannen Hallberg var skiljaktig och anförde: Bolaget har genom ett civilrättsligt giltigt förvärv erhållit nyttjanderätten till ifrågavarande transponder under år 1990. Såsom majoriteten angivit utgör denna nyttjanderätt en sådan immateriell rättighet som avses i punkt 6 av anvisningarna till 29 § KL. - Av ordalydelsen i denna punkt framgår att avdrag får göras för utgifter för anskaffning av - - - rättigheter. Fråga uppkommer därvid om det för rätt till avdrag för värdeminskning har uppställts ett krav på att nyttjanderätten har tagits i bruk, eller i allt fall har kunnat tas i bruk eller om det är tillräckligt med ett civilrättsligt giltigt förvärv. I den mån man inte godtar det civilrättsliga förvärvet uppkommer för olika immateriella rättigheter oförutsebara bedömningar vid avgörande av en fråga om en sådan rättighet kunnat tas i bruk. Med hänsyn härtill och eftersom den i målet aktuella frågan är oreglerad i skattelagstiftningen och det inte finns något vägledande avgörande från Regeringsrätten som talar i annan riktning anser jag att den skattemässiga bedömningen bör göras i enlighet med vad som följer av de civilrättsliga reglerna om äganderättens övergång. Avdrag för värdeminskning bör därför medges vid 1991 års taxering. Bolagets överklagande skall därför bifallas.

Bolaget fullföljde sin talan och anförde bl.a. följande. Avdrag får göras skattemässigt vid den aktuella taxeringen eftersom ifrågavarande rättighet anskaffats under år 1990 och bolaget därmed åsamkats en kostnad och iklätt sig det ekonomiska ansvaret för rättigheten. Det är endast de civilrättsliga reglerna om äganderättens övergång som styr avdragsrättens inträde. Någon

koppling till bokföringen skall inte göras eftersom det i skattereglerna anges att avdrag medges för anskaffning av rättigheten. I andra hand hävdar bolaget att rätten till värdeminskingsavdrag i vart fall inträder i och med att satelliten levererats till tredje man. I förevarande fall var satelliten levererad och omhändertagen av tredje man på uppskjutningsplatsen i Franska Guyana redan i november 1990.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet. Som grund för bestridandet anförde verket att rättigheten i fråga inte kunnat utnyttjas under beskattningsåret med hänsyn till att satelliten inte sköts upp i rymden förrän under våren 1991. Först sedan satelliten placerats i sin bana runt jorden hade det funnits möjlighet att sända och ta emot signaler med hjälp av den transponder på satelliten till vilken nyttjanderätten var knuten.

Regeringsrätten (2004-12-08, Lavin, Eliason, Almgren, Nord, Kindlund) yttrade, efter att ha redogjort för de inledningsvis redovisade omständigheterna: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Bolaget har i målet gjort gällande att den förvärvade rättigheten avser en sådan tidsbegränsad nyttjanderätt som omfattas av bestämmelserna i punkt 6 av anvisningarna till 29 § KL, i dess vid den aktuella taxeringen gällande lydelse. I denna anvisningspunkt föreskrivs att de regler om räkenskapsenlig avskrivning respektive restvärdesavskrivning som gäller för inventarier också skall tillämpas för bl.a. tidsbegränsade nyttjanderätter.

Frågan huruvida den förvärvade rättigheten kan anses utgöra en sådan nyttjanderätt som avses i den nämnda anvisningspunkten får besvaras med beaktande av följande omständigheter. Det är ostridigt att transpondern kunde börja utnyttjas för sitt ändamål först sedan den satellit på vilken transpondern var anbringad skjutits upp i sin omloppsbana runt jorden, vilket skedde under år 1991. Det står vidare klart att kommanditbolaget fram till uppskjutandet av satelliten var beroende av utomståendes åtgärder för att få det till satelliten hörande kommunikationssystemet att fungera och därmed för att kunna utöva nyttjanderätten på avsett sätt. Härtill kommer att det under beskattningsåret var osäkert om nyttjanderätten över huvud skulle kunna utövas, eftersom detta bl.a. förutsatte att satelliten kunde placeras i sin omloppsbana runt jorden.

Den rättighet som kommanditbolaget förvärvat kan vid angivna omständigheter under det aktuella beskattningsåret inte anses ha utgjort en sådan nyttjanderätt som avses i punkt 6 av anvisningarna till 29 § KL. Någon rätt till avdrag med stöd av denna bestämmelse föreligger således inte. Det har inte heller i övrigt framkommit att rätt till avdrag föreligger vid den nu aktuella taxeringen. Det förhållandet att bolaget under beskattningsåret kunnat överlåta rättigheten samt i viss utsträckning upplåtit rättigheten vidare till annan kan inte medföra annan bedömning.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Föredraget 2004-09-29, föredragande Heinefors, målnummer 187-01

Sökord: Inkomst av rörelse

Litteratur:
