

<b>Målnummer:</b>	8443-00	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2002-06-10		
<b>Rubrik:</b>	Ett uthyrningsföretag betingar sig utöver hyra en särskild premie att betalas löpande för att efter hyrestidens utgång friskriva hyrestagaren från ansvar för reparationer av den då återlämnade egendomen. Den särskilda premien har setts som en till hyresavtalet knuten ersättning som skall beskattas enligt samma grunder som hyran. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
<b>Lagrum:</b>	14 kap. 2 §, 4 § och 5 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
<b>Rättsfall:</b>	RÅ 1999 ref. 32		

---

**REFERAT**

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Consent Equipment AB (bolaget) i huvudsak följande:

Bolaget bedriver verksamhet i form av uthyrning av containrar. Under hyresperioden uppstår skador och förslitningar på containrarna. - Kostnaden för reparationerna fördelas mellan uthyrare och hyrestagare. Uthyraren står vanligtvis för normala förslitningskostnader, medan hyrestagaren står för kostnader för andra skador som uppstått under hyrestiden. - Idag fördelas kostnaderna för de olika reparationerna efter hyrestidens slut. Hyrestagaren betalar då alla reparationer som åligger honom. - Ett alternativ till att reglera reparationskostnadernas fördelning vid hyrestidens utgång är att använda det s.k. Damage Protection Plan (DPP) systemet. - Systemet kan konstrueras på olika sätt. Generellt sett utgår en separat DPP-premie vid sidan av dagshyran. Premien betalas med samma frekvens som hyran, dvs. månadsvis. Premien bokförs separat av uthyraren. - DPP-premien innebär att hyrestagaren betalar en fastställd summa per hyrd enhet och dag. När containern återlämnas behöver hyrestagaren inte betala de reparationskostnader som annars hade ålegat honom. Ett "takbelopp" för hur stora reparationskostnader som omfattas av DPP-premien finns dock för de fall då skadorna är exceptionellt stora. Hyrestagaren får inte tillbaka något av DPP-premien, även om reparationskostnaderna understiger erlagd premies belopp. Å andra sidan behöver hyrestagaren inte betala mer än DPP-premien även om reparationskostnaderna överstiger premiens belopp (utom i de fall då "takbeloppet" överskrids). - DPP-premien täcker endast skador som repareras efter det att containern återlämnats till uthyraren. Skador som repareras under hyresperioden betalas av hyrestagaren.

Bolaget önskade förhandsbesked i följande fråga. Får premier som erhålls för täckande av framtida reparationskostnader intäktsföras först när reparationskostnaderna är kända till sitt belopp?

Skatterättsnämnden (2000-12-11, Kindlund, ordförande, Wingren, Brydolf, Silfverberg, Ståhl, Tollerz, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - En intäktsredovisning av ifrågavarande ersättningar på sätt anges i frågan får inte läggas till grund för beskattningen. - Motivering. - Sökandebolaget hyr ut containrar. Ansvar för skador som uppkommit på containrarna under hyrestiden är enligt de avtalsvillkor som bolaget hittills tillämpat fördelat efter vissa grunder mellan bolaget och hyrestagaren. Reparationsbehovet fastställs efter hyrestidens utgång då också fördelningen av reparationskostnaderna sker. - Bolaget avser nu att införa ett alternativt sätt att reglera ansvaret för

uppkomna skador, nämligen det s.k. DPP-systemet. Enligt det systemet erlägger hyrestagaren ett belopp, s.k. DPP-premie, månadsvis och samtidigt med hyresavgiften. Dessa DPP-premier är avsedda att täcka kostnaderna för de skador på bolagets containrar som uppkommit under hyrestiden men som fastställs och åtgärdas först efter hyrestidens utgång. Överstiger reparationskostnaderna erhållna DPP-premier behöver hyrestagaren inte erlägga någon ytterligare betalning men får å andra sidan inte tillbaka någon del om kostnaderna skulle understiga summan av premierna. - Bolaget avser att intäktsredovisa de löpande erhållna DPP-premierna separat och först när de reparationskostnader som DPP-systemet är avsedda att täcka blir kända till sin storlek. Bolaget menar att det bl.a. utifrån den s.k. matchningsprincipen blir missvisande att intäktsföra premierna redan när de inflyter. - Frågan i ärendet är om en sådan intäktsredovisning av DPP-premierna kan läggas till grund för beskattningen. - De ersättningar som avses med frågan betingas av ingångna avtal om hyra av bolagets containrar och är av skattepliktig natur för bolaget. Beskattningen skall ske enligt vad som följer av en tillämpning av bokföringsmässiga grunder. - Regeringsrätten uttalade i det i ärendet omnämnda rättsfallet RÅ 1999 ref. 32 att allmänt kan sägas gälla att ersättningar för tjänster, som skall utföras under en kommande period, skall intäktsföras antingen när prestationen i sin helhet är fullgjord eller löpande under perioden. Har huvuddelen av prestationen fullgjorts kan det enligt Regeringsrätten finnas anledning att intäktsföra ersättningen och göra en reservering för framtida utgifter. - För att ersättningarna inte skall intäktsföras omedelbart gäller således att de är villkorade av ett mot hyrestagaren (eller annan) riktat åtagande om en framtida prestation från bolagets sida. - Bolaget menar att DPP-systemet innehåller ett sådant åtagande genom att bolaget vid hyrestidens utgång skall stå för nödvändiga reparationskostnader och att detta åtagande fullgörs när reparationskostnaderna blir kända. - Ett åtagande förutsätter att bolaget har förpliktat sig att utföra en överenskommen tjänst inom viss tid. Vad bolaget och hyrestagaren träffar avtal om är vilka villkor som skall gälla vid uthyrningen, bl.a. vad avser ansvaret för uppkomna skador på de uthyrda containrarna. Ett sätt att reglera denna ansvarsfråga är att som hittills låta hyrestagaren till viss del stå för kostnaderna för de reparationer som behöver utföras på återlämnade containrar. - Vad en tillämpning av DPP-systemet i praktiken innebär är att bolaget friskriver hyrestagaren från reparationsansvar för skador på återlämnade containrar men gör det mot en förhöjd hyresersättning. De s.k. DPP-premierna kan mot denna bakgrund inte anses vara kopplade till annan utfäst prestation från bolagets sida än att bolaget inte efter hyrestidens utgång skall göra gällande ett ansvar mot hyrestagaren för uppkomna skador på bolagets containrar. - Nämnden anser således att DPP-systemet inte leder till att bolaget mot hyrestagaren kan anses ha åtagit sig att utföra en serviceliknande tjänst som fullgörs vid det tillfälle kostnader för behövliga reparationer på återlämnade containrar fastställs. Detta medför att det inte heller uppkommer något sådant åtagande om ett framtida utförande av en mot annan riktad prestation som skulle kunna föranleda en intäktsredovisning först när prestationen utförs. Nämnden svarar därför nej på den ställda frågan, dvs. bolaget har inte rätt att uppskjuta intäktsföringen av erhållna DPP-premier på det tilltänkta sättet.

Bolaget överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Regeringsrätten skulle besvara den i ansökan ställda frågan jakande. Bolaget anförde i huvudsak följande. DPP-premien skall ses som en från hyresavtalet skild transaktion. När bolaget erhåller hyresintäkter från hyrestagaren utgörs motprestationen av att tillhandahålla containrar som hyrestagaren får nyttja. När bolaget erhåller DPP-premien utgörs motprestationen av att hyrestagaren slipper att täcka de reparationer som är nödvändiga vid hyrestidens upphörande och som annars skulle ha betalats av hyrestagarna. Den kostnad som premien avser att täcka uppstår inte förrän tidigast då hyresavtalet upphör. Det vore därför missvisande att ta upp premien som intäkt redan när den inflyter. Vidare ger Redovisningsrådets rekommendation angående intäkter, RR11, stöd för att periodisera intäkterna av DPP-premierna. Bolagets talan stöds av ett yttrande av auktoriserade revisorn Lennart Huldén, som

uttalar bl.a. följande. Som grundläggande redovisningsprincip för intäktsredovisning gäller den s.k. matchningsprincipen. I det nu aktuella fallet utgår en särskild ersättning avsedd att täcka vissa reparationskostnader, som uppstår senare. Enligt matchningsprincipen kan då inte de erhållna premierna intäktsredovisas förrän i samband med att dessa kostnader redovisas. En löpande intäktsföring av premierna skulle innebära att man redovisar en intäkt utan att samtidigt redovisa härtill hörande kostnader. Detta strider inte bara mot matchningsprincipen utan även mot den s.k. realisationsprincipen, som innebär att en vinst skall vara intjänad innan den redovisas. Den aktuella redovisningsfrågan gäller inte huruvida det finns ett åtagande riktat mot hyrestagaren eller annan, utan något annat, nämligen hur en inkomst skall periodiseras.

Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet.

Bokföringsnämnden (BFN), som på Regeringsrättens begäran avgav yttrande i målet, anförde som sin bedömning följande.

Vad är en DPP-premie?

Den första frågan av intresse för BFN:s bedömning är vad det är för slags prestation bolaget har att utföra; skall DPP-premien anses vara en del av hyran eller avse ersättning för en från hyresavtalet fristående prestation?

Debiterad hyra skall för en uthyrare dels täcka de kostnader uthyraren har, dels ge viss vinst till uthyraren från uthyrningsverksamheten. Eftersom bolagets kostnader för reparationer kan förväntas stiga med DPP-systemet behöver bolaget få täckning för de förväntade merkostnaderna, dvs. debitera en högre hyra. Bolaget har valt att särredovisa täckningen för merkostnaderna till följd av DPP-systemet, vilket emellertid inte ändrar den hyresliknande karaktären på ersättningen. Mycket talar således för att DPP-premien är en del av hyresersättningen.

Mot att DPP-premien utgör en del av hyresersättningen skulle kunna invändas att premien på ett väsentligt sätt ändrar avtalsinnehållet mellan parterna, i följd varav premien måste avse ersättning för en från hyresavtalet skild tjänst. Flera alternativ är då tänkbara.

Om man skulle se DPP-avtalet som en från hyresavtalet helt skild transaktion och enbart betraktar de skillnader i ansvarsfördelning som föreligger mellan avtal med respektive utan DPP-klausul, företer DPP-avtalet vissa likheter med ett avtal om försäkring. Mot ett sådant synsätt kan anföras att bolaget inte är ett försäkringsbolag. Vidare skulle bolaget i så fall lämna en försäkring rörande reparation av sina egna anläggningstillgångar, vilket i praktiken skulle vara det samma som att bolaget försäkrade sig hos sig själv. Enligt nämndens mening är argumenten för att behandla intäkten som en intäkt från ett försäkringsavtal inte hållbara.

Bolaget gör inget åtagande gentemot hyrestagaren att utföra löpande service eller underhåll under hyrestiden varken i de avtal det hittills tillämpat eller i DPP-avtalen. Bolaget synes ändå mena att den prestation det tillhandahåller hyrestagaren genom DPP-avtalet är serviceliknande och består i att bolaget reparerar återlämnade containrar. Prestationen är därigenom inte fullgjord förrän containrarna återställts och reparationen har genomförts. Detta synsätt kan inte vara riktigt, eftersom bolaget gentemot hyrestagaren knappast kan åta sig mer än att avstå ifrån att rikta anspråk på skadestånd för vissa skador. Om bolaget utför reparationer sker det i eget intresse, inte i hyrestagarens (vilket skulle vara det normala om det skulle vara fråga om service- eller underhållsavtal). Hyrestagaren torde varken kunna eller vilja påverka bolagets bedömningar avseende eventuella reparationer (vilket han skulle ha ett intresse av i ett service- eller underhållsavtal). Det torde inte heller finnas något som hindrar bolaget ifrån att välja att inte reparera en återlämnad container eller senarelägga en sådan reparation. DPP-premien

företer således inga likheter med en ersättning som uppbärs för underhåll eller service. Den kan därför inte heller ses som en service- eller underhållsintäkt. På grund av det anförda finner BFN att DPP-premien skall ses som del av ersättningen i ett hyresavtal och därmed intäktsredovisas som hyra.

#### Redovisningen

Eftersom DPP-premien skall anses utgöra en del av hyresersättningen, skall premien redovisas linjärt under hyrestiden; det har inte framkommit att någon annan systematisk metod att redovisa intäkten skulle vara bättre i det aktuella fallet (se punkt 43-44 i RR 6:99, som enligt BFNAR 2000:4 även gäller för icke-noterade företag).

Man kan fråga sig om reparationskostnaderna borde hänföras till de tidsperioder under vilka hyresavtalet löper för att på så sätt erhålla en bättre matchning. Av i Sverige allmänt accepterade redovisningsprinciper följer emellertid att avsättningar inte får göras för framtida reparationsbehov på egna tillgångar. För hyresavtal tillkommer att kostnader, inklusive avskrivningar, som sammanhänger med hyresintäkterna skall redovisas i den period de uppstår. Någon avsättning för reparationskostnaderna kan därför inte bli aktuell.

Att DPP-premien skall intäktsredovisas linjärt under avtalstiden i förening med förbudet att kostnadsföra utgifter för framtida reparationer på egna tillgångar kan i vissa fall leda till en mindre bra matchning av intäkter och kostnader. Det finns emellertid inte anledning att av detta skäl göra en annan bedömning av när intäktsredovisning skall ske; överväganden avseende redovisning av kostnader får i princip inte styra intäktsredovisningen.

Regeringsrätten (2002-06-10, Billum, Wennerström, Ersson, Dexe, Nord) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 14 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229, IL) skall resultatet av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Av andra stycket samma lagrum framgår att vid beräkning 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 anges att om räkenskaper förs för näringsverksamheten, dessa skall läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten. Det redovisade resultatet skall enligt 14 kap. 5 § justeras om det valda periodiserings sättet strider mot god redovisningssed.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Bestämmelserna i IL innebär att bolagets intäktsredovisning skall läggas till grund för beskattningen om den inte strider mot god redovisningssed eller särskilda bestämmelser i lag. Några särskilda bestämmelser för inkomster av det slag varom fråga är i målet finns inte.

Regeringsrätten uppfattar bolagets fråga till Skatterättsnämnden så att bolaget önskar besked om huruvida bolagets avsedda intäktsredovisning av premierna får läggas till grund för beskattningen av dessa.

På de grunder Skatterättsnämnden angivit i motiveringen till förhandsbeskedet och mot bakgrund av vad Bokföringsnämnden anförut finner Regeringsrätten att DPP-premien är att se som en till hyresavtalet mellan bolaget och hyrestagaren knuten ersättning som skall tas upp till beskattning enligt samma grunder som den hyra bolaget erhåller med anledning av hyresavtalet.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2002-05-15, föredragande Abrahamsson, målnummer 8443-2000

---