

2022-06-17

Srf Redovisningsgrupp
info@srfkonsult.se

Fråga om redovisning av bidrag till regionala flygplatser

Ni har frågat Bokföringsnämnden hur bidrag som en regional flygplats erhåller från sin ägare ska redovisas när K2 (BFNAR 2016:10) respektive K3 (BFNAR 2012:1) tillämpas när ägaren är en kommun eller en region. Ni har också frågat om Bokföringsnämnden anser att en regional flygplats bör tillämpa K2-regelverket, dvs. om dessa företag utgör företag med enklare förhållanden.

Bakgrunden är att ni har uppmärksammat att kommun- eller regionägda företag som är beroende av någon form av offentlig finansiering redovisar bidrag från ägarna på olika sätt. Ni har angett regionala flygplatser som en bransch där detta särskilt förekommer. Driften av flygplatsen innebär, påpekar ni, att ägarna i stor utsträckning måste tillskjuta driftsstöd. Ni påpekar också att ansvaret för att upprätthålla flygtrafiken på flygplatserna ofta vilar på kommunerna och regionerna. I normalfallet torde dessa bidrag, enligt er uppfattning, kunna beskrivas som generella bidrag för att upprätthålla driften. Men det förekommer även bidrag för kapitalkostnader samt ändamålsbestämda bidrag i form av stöd till produktion av flyglinjer, direkta bidrag till specifika investeringar etc.

Dessa bidrag från ägarna redovisas enligt er på olika sätt. Det finns exempel där man redovisar bidragen som övriga rörelseintäkter, men det förekommer även att bidragen redovisas som koncernbidrag. Genom att bidragen redovisas på olika sätt blir de finansiella rapporterna svårtolkade och beslutsprocesser och analyser riskerar att leda till felaktiga slutsatser.

Ni har begärt att Bokföringsnämnden ska ta ställning till nedanstående frågeställningar.

Hur bör driftsbidrag redovisas om flygplatsen tillämpar K2?

Är det ett tillskott från en ägare eller ett bidrag?

I K2 punkt 6.2 anges att tillskott eller insättning från ägare ej kan utgöra inkomst. Frågan är hur dessa driftsbidrag bör redovisas enligt god redovisningssed i det fall flygplatsen valt att tillämpa K2-regelverket.

Är det Bokföringsnämndens mening att driftsbidragen bör redovisas som koncernbidrag i det fall bidragsgivaren äger eller har ett inflytande på mer än 50 procent? Eller ska de redovisas som övriga rörelseintäkter? Eller är det ett tillskott som ska redovisas direkt mot eget kapital?

Hur bör driftsbidrag redovisas om flygplatsen tillämpar K3?

I K3 punkt 2.16 anges att tillskott från ägare som ökar eget kapital inte är intäkt.

Frågan är hur driftsbidragen bör redovisas enligt god redovisningssed i det fall flygplatsen valt att tillämpa K3-regelverket. Är det ett tillskott eller bidrag? Är det Bokföringsnämndens mening att bidragen bör redovisas som koncernbidrag i det fall bidragsgivaren äger mer än 50 procent? Eller ska de redovisas som övriga rörelseintäkter?

Eller är det ett tillskott som ska redovisas direkt mot eget kapital?

Hur bör redovisning av bidragen ske i de fall de lämnas av en ägare som har ett inflytande som understiger 50 procent? Kan det enligt Bokföringsnämndens mening bli någon skillnad mellan K2 och K3 i detta fall?

En avslutande frågeställning

Anser Bokföringsnämnden att en regional flygplats bör tillämpa K2-regelverket? Kan dessa företag anses utgöra företag med enklare förhållanden? Deras verksamheter är väldigt anläggningsintensiva, dessutom innebär ägarstrukturen och förekomsten av betydande driftsbidrag, som är skattefinansierade, att det finns ett stort allmänt intresse i dessa företags verksamhet.

Bokföringsnämndens svar

Aktieägartillskott eller driftbidrag

Huruvida ett bidrag från företagets ägare är att hänföra till aktieägartillskott eller driftbidrag är inte något som Bokföringsnämnden kan uttala sig om generellt. Frågan måste bedömas utifrån förhållandena i det enskilda företaget. Därvid får omständigheterna och relationen mellan företaget och dess ägare avgörande betydelse i enlighet med det resonemang som förs i Regeringsrättens avgörande RÅ 2001 ref 28 I-II. När bedömningen av hur bidraget ska klassificeras har gjorts, ska relevanta regler i K2 respektive K3 tillämpas.

Koncernbidrag

Koncernbidrag är en inkomstskatterättslig konstruktion. Bestämmelser om koncernbidrag finns i 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Det ligger inte i BFN:s uppdrag att uttala sig om en transaktion är att bedöma som koncernbidrag.

Bör en regional flygplats tillämpa K2-regelverket – enklare förhållande

Enligt Bokföringsnämndens mening är det varken möjligt eller lämpligt att nämnden generellt uttalar sig om huruvida företag som driver en flygplats kan anses ha enklare förhållanden.

Det är i stället det enskilda företaget som självt – utifrån de uttalanden som Bokföringsnämnden har gjort i inledningen till K2 och i kommentaren till punkten 1.1 – måste göra bedömningen om K2 är ett lämpligt regelverk att tillämpa när årsredovisningen upprättas.

Bokföringsnämndens bedömning

Varken K2 eller K3 tar specifikt upp hur bidrag från en kommun eller en region ska hanteras i ett av bidragsgivaren ägt bolag som bedriver verksamhet som bidragsgivaren/ägaren har lagt ut på bolaget att ombesörja. Enligt K2 och K3 är tillskott från ägare inte en inkomst respektive intäkt. Det anges också att offentliga bidrag ska intäktsredovisas (med vissa undantag för bidrag som är avsedda till förvärv av en anläggningstillgång eller bidrag som ska återbetalas). Vad gäller erhållna koncernbidrag följer det av båda regelverken att de ska redovisas som en ökning av eget kapital samt som bokslutsdisposition.

I K2 och K3 tas inte upp hur själva klassificeringen görs, dvs. hur bidrag från ägarna ska bedömas för att klassificeras som tillskott respektive intäkt samt i vissa fall som koncernbidrag. Det sägs bara – i K3 – att transaktioner samt andra händelser och förhållanden ska redovisas och presenteras i enlighet med sin ekonomiska innebörd.

Enligt Bokföringsnämnden kan, vid den redovisningsmässiga klassificeringen, ledning hämtas från bl.a. avgörande från dåvarande Regeringsrätten, RÅ 2001 ref 28 I-II. I de målen prövades gränsdragningen mellan aktieägartillskott och driftsbidrag/näringsbidrag vid bidrag från kommun till kommunägda bolag.

Enligt domstolen är en förutsättning för att ett bidrag ska anses vara ett aktieägartillskott att bidraget lämnas av aktieägaren just i dennes egenskap av aktieägare. Domstolen framhåller att om kommunen har godtagit att bolagets verksamhet inte bär sina egna kostnader och under en lång tid har tillskjutit medel för att täcka underskott hos bolaget, så får det bidrag som kommunen har lämnat till bolaget anses föranlett av att bolaget har svarat för driften av en verksamhet som ålegat kommunen. Bidraget är då inte föranlett av att kommunen har varit bolagets ägare.

Om ett bidrag från företagets ägare är att hänföra till aktieägartillskott eller driftsbidrag, är – mot den angivna bakgrunden – inte något som Bokföringsnämnden kan uttala sig om generellt. Frågan måste bedömas utifrån förhållandena i det enskilda företaget. Därvid får omständigheterna och relationen mellan företaget och ägare avgörande betydelse i enlighet med det resonemang som förs i det nämnda domstolsavgörandet.

Eftersom koncernbidrag är en inkomstskatterättslig konstruktion, reglerad i 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), ligger det inte inom Bokföringsnämndens uppdrag att uttala sig om en transaktion utgör koncernbidrag eller inte.

Bokföringsnämnden anser sig inte heller kunna svara på er fråga om ett företag som driver en regional flygplats bör tillämpa K2-regelverket. Frågan handlar i praktiken om huruvida ett sådant företag kan anses utgöra ett företag med enklare förhållanden. Det är enligt nämnden varken möjligt eller lämpligt att nämnden gör ett generellt uttalande om detta.

Det är i stället det enskilda företaget som självt, utifrån de uttalanden som Bokföringsnämnden har gjort i inledningen till K2 och i kommentaren till

punkten 1.1, måste göra bedömningen om K2 är ett lämpligt regelverk att tillämpa.

Detta svar har beslutats av Bokföringsnämnden vid sammanträde den 17 juni 2022.

Sten Andersson
ordförande

Catarina Ranta
föredragande