Redovisningssynpunkter på allframtidsrätter

Av auktoriserade revisorn Sigurd Löfgren

Inkomst av rörelse skall enligt KL 41 § i princip beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Med sistnämnda begrepp åsyftas främst en resultatredovisning med sådan periodisering av utgifter och inkomster att endast den del av dessa poster, som i form av kostnader och intäkter är hänförlig till redovisningsperioden, innefattas i periodens resultat. (Maskininköp utgör exempel på en utgift som ej bör bäras av anskaffningsåret utan i form av kostnad — avskrivning — fördelas på det antal år som svarar mot maskinens ekonomiska livslängd.) Till bokföringsmässiga grunder hör vidare kravet på från resp. parter fullgjorda leveransprestationer gällande varor, tjänster etc. för att bokföring överhuvud taget skall kunna ske.

Några skatteavgöranden under senare år gällande allframtidsrätter har gått i sådan riktning att man måste fråga sig antingen om lagregeln om bokföringsmässiga grunder satts ur spel eller om oklarhet om begreppets innebörd förelegat. I anslutning till advokat Sandels analys av skatteproblem i detta sammanhang skall här några redovisningsfrågor behandlas.

Anläggningsbidrag vid utbyggandet av vattenkraft lämnas av fallägare som icke direkt deltar i fallets utbyggnad. Vattenlagen utgår från att bidraget till själva anläggningens uppförande kombineras med en årlig ersättning avsedd att täcka drifts- och förnyelsekostnader.

Genom anläggningsbidraget kan bidragsgivaren sägas ha förvärvat viss del av anläggningen. Denna anläggningsdel är givetvis föremål för värdeminskning, men om årligt bidrag till förnyelse utgår och kostnadsföres behåller det ursprungliga bidraget evigt sitt värde. Det bör då hos bidragslämnaren upptas som tillgång utan avskrivning. (Från komplikationer vid penningvärdeförändringar bortses.)

Bidragsmottagaren är skyldig leverera ersättningskraft. Eftersom den del av anläggningen som svarar mot denna kraftleverans finansierats med anläggningsbidrag uppstår ingen räntekostnad hos kraftverkets ägare, utan denne har endast att räkna med två kostnadskomponenter för ersättningskraften: löpande driftskostnad samt värdeminskning på anläggningen. Dessa komponenter belastar automatiskt resultaträkningen. Häremot står emellertid intäktsbelopp av samma storleksordning i form av årliga drifts- och förnyelsebidrag. Resultatet för den anläggningsdel som täcks med bidraget är således noll, och då denna anläggningsdel saknar förräntningsvärde för kraftverkets formelle ägare borde den icke upptagas till något belopp i balansräkningen. Anläggningsbidraget skulle således i sin helhet avkortas från anläggningens bruttoanskaffningsvärde. Värdeminskningsavdrag bör emellertid beräknas på bruttovärdet, förutsatt att det årliga förnyelsebidraget avseende den ”avkortade” anläggnings-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:42:29

delen intäktsföres. Resultatbelastning genom värdeminskning kommer då att ske med ett nettobelopp, motsvarande avskrivning på den "egna" anläggningsdelen.

Med hänsyn till reglerna för räkenskapsenlig maskinavskrivning, som ju förutsätter överensstämmelse mellan skattemässiga och bokförda restvärden, kan skattemässig avskrivning ej ske på bruttovärden om i räkenskaperna hela anläggningsbidraget avkortats mot anläggningen.

En lösning av denna konflikt erhålles om anläggningen bokföres till sitt bruttobelopp, årligen reducerat med värdeminskningsavdrag härå, medan anläggningsbidraget upptas såsom skuld. Detta redovisningsalternativ användes i regel i praxis. En motivering härför ligger också i att bidraget motsvarar kapitalvärdet av en förpliktelse att under evig tid fullgöra leverans av ersättningskraft och dylika förpliktelser hör hemma bland skulderna. Det väsentliga är att endast räntan på anläggningsbidraget, icke bidraget som sådant, kan tillåtas påverka resultatet.

Det i Sandels artikel angivna förhandsbeskedet (RN 1968 4:3) sådant det fastställts av RR har vad gäller behandlingen av anläggningsbidrag accepterat den här behandlade bokföringsprincipen. Bokföringsmässiga grunder har således beaktats.

Helt oförstående måste man däremot ställa sig till några andra avgöranden av likartad karaktär. Dit hör två fall (RN 1968 4: 2 och del av 4: 3) gällande dels engångsersättningar som ett kraftföretag uppbär från återdistributörer för anläggningskostnad och dels anslutningsavgifter vid elkraftsdistribution. Ur företagsekonomisk synpunkt finns ingen skillnad mellan denna typ av ersättningar och ovan behandlade anläggningsbidrag. Redovisningsmässigt kan dylika belopp ej intäktsföras hos mottagaren utan måste antingen avkortas på anläggningsvärdet eller upptas som skuld i balansräkningen. RR har emellertid i båda dessa fall föreskrivit att bidraget skall utgöra skattepliktig intäkt i mottagarens rörelse. Någon reservering för den eviga förpliktelsen medges ej skattemässigt. Därigenom har man kommit i stark konflikt med en av de mest elementära principerna för bokföringsmässiga grunder.

De principiellt och materiellt orimliga konsekvenserna härav för den skattskyldige framstår kanske klarast i det renodlade fall som finns behandlat i RN 1965 1: 7.

Beskedet avser behandlingen av engångsersättning till ett bolag för att detta för all framtid övertar vissa skyldigheter att fullgöra frikraftsleveranser som åvilat ersättningsgivaren. Då denne genom ersättningen evigt befrias från en leveransförpliktelse motsvarar ersättningen för honom en utbetalning som icke kan belasta resultatet vare sig direkt eller genom avskrivning. Bolaget som mottar ersättningen ikläder sig å andra sidan en evig förpliktelse som bör föranleda skuldföring med hela beloppet. Av i förhandsbeskedet återgivna fakta framgår att ersättningsbeloppet motsvarar normal ränta på frikraftsleveransernas värde enligt Vattenfalls huvudtariff.

Bokföringsmässiga grunder för transaktionens redovisning är alldeles klara. RR förklarade emellertid att ersättningen utgjorde skattepliktig intäkt för mottagaren och att avdrag ej kunde medges för reservering av beloppet. Konsekvensen av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:42:29

detta utslag blir att efter beskattning endast c:a halva ersättningsbeloppet kommer att kvarstå till bolagets disposition och den ränteintäkt före skatt, som skulle kompensera kostnaden för frikraftsleveransen, reduceras för evig tid till halva sitt belopp. Kraftkostnaden kommer årligen att belasta resultatet med ett belopp som är dubbelt så stort som den genom beskattning av ersättningsbeloppet reducerade ränteintäkten. Behandlingen strider mot den princip för riktig resultatredovisning som föreskriver parallellkoppling mellan till samma redovisningsperiod hörande intäkter och kostnader. Intäkt i det angivna fallet motsvaras icke av kapitalbeloppet utan endast av den årliga räntan härå.

Ett sifferexempel belyser måhända klarast konsekvenserna av utslaget.

Antag att årskostnaden för den övertagna förpliktelsen att leverera frikraft är 100 tkr. Detta skulle vid en kapitalisering efter 5 procent motsvara en engångsersättning av 2 mkr. Riktig resultatredovisning skulle ge följande resultaträkning:

Årlig ränteintäkt, 5 % å engångsersättningen	100
Avgår årskostnad för frikraftsleverans	100
Resultat	0

Genom den i förhandsbeskedet föreskrivna behandlingen blir resultatet:

År 1

Intäkt = engångsersättning		2.000
Ränta därå (ersättningen antages inbetald vid årets början)	100	2.100
Kostnad		100
Nettointäkt		2.000
Kvar efter skatt ..... c:a		1.000

År 2 och varje följande år

Ränteintäkt 5 % å engångsersättningen efter skattereduktion, 1.000	50
Kostnad	100
Årsförlust	50

Effekten blir alltså att bolaget för första året får erlägga skatt på en nettointäkt av 2.000 medan i fortsättningen de genom beskattningsåtgärden framtingade årsförlusterna på 50 tkr kommer att innebära ett underskott, som aldrig kan skattemässigt utnyttjas och därigenom kompensera första årets belastning.

Slutligen må framhållas att en omedelbar beskattning av anläggningsbidrag kan leda till ett kullkastande av hela finansieringskalkylen för den anläggning som skall utföras med hjälp av bidraget. Bidraget reduceras ju nämligen till hälften av erforderligt belopp. Då ersättningar av ifrågavarande art ofta gäller mångmiljonbelopp inses lätt vilka svårigheter som kan uppkomma, därest icke en ändring åstadkommes i den såväl företagsekonomiskt som redovisningsmässigt felaktiga inställning, som de sist refererade förhandsbeskeden är uttryck för.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:42:29