

2014-02-14

Skatterättsnämnden
Box 241 44
104 51 STOCKHOLM

Yttrande i ärende [REDACTED] angående redovisning av anslutningsavgifter för ett fibernät

YTTRANDE

Enligt Bokföringsnämnden (BFN) är det avgörande för hur en inkomst ska periodiseras vilken prestation som ska utföras och om prestationen i allt väsentligt har utförts eller inte. Till den del prestationen avser att ansluta (inklusive gräva och dra fiberkabel) fastigheter till ett stadsnät av öppen fiber är det enligt BFN förenligt med god redovisningssed att intäktsredovisa anslutningsavgiften när arbetet med anslutningen har utförts. Avser delar av anslutningsavgiften framtida tjänster som utförs senare år ska dessa delar av anslutningsavgiften periodiseras.

Intäktsredovisningen påverkas inte av de principer som tillämpas för avskrivningar.

MOTIVERING

Frågan

Skatterättsnämnden har hemställt om BFN:s yttrande över en ansökan från ett kommunägt bostadsföretag (bolaget) om förhandsbesked avseende redovisning av anslutningsavgifter till ett fibernät. Skatterättsnämndens fråga till BFN är vad som är god redovisningssed när det gäller att periodisera inkomster från de aktuella anslutningsavgifterna för räkenskapsåren 2013 och framåt. I yttrandet bör särskilt belysas vilken betydelse det har att K3-reglerna tillämpas från och med räkenskapsåret 2014 och hur periodiseringen påverkas av bolagets principer för avskrivning.

Förutsättningarna

Bolaget fick år 2011 i uppdrag av kommunen att bygga och förvalta ett stadsnät av öppen fiber i kommunen. Under år 2012 påbörjades byggnationen av fibernätet. Målsättningen är att samtliga berörda områden ska vara anslutna till fibernätet senast år 2020. Samtliga fastighetsägare, för såväl privatbostäder, hyresrätter, bostadsrättsföreningar, företag och samfälligheter, kommer att erbjudas att ansluta sig till fibernätet mot en anslutningsavgift som

varierar beroende på fastighetstyp. Samtliga privatfastigheter kommer att erbjudas samma pris oavsett var i kommunen fastigheten finns. När en enskild kund anslutit sig till det öppna nätet erhåller bolaget en fast månatlig ersättning per anslutning från den av bolaget upphandlade kommunikationsoperatören.

Anslutningsavgiften beräknas täcka en större del av investeringsutgifterna och ersättningen från kommunikationsoperatören ska täcka de löpande driftskostnaderna för fibernätet.

Bolaget redovisar enligt Bokföringsnämndens allmänna råd och kommer fr.o.m. år 2014 att redovisa enligt BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3).

Lagregler och kompletterande normgivning

Tillämplig lag är årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. Enligt 2 kap. 4 § första stycket 3 a ÅRL får endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter tas med i resultaträkningen (realisationsprincipen). I 2 kap. 4 § första stycket 4 ÅRL anges att intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen (periodiseringsprincipen).

BFN:s normgivning räkenskapsåret 2013

BFN:s allmänna råd (BFNAR 2003:3) om redovisning av intäkter behandlar redovisning av intäkter från bland annat försäljning av varor och utförande av tjänsteuppdrag men inte specifikt den aktuella redovisningsfrågan.

BFN har i ett tidigare yttrande till Skatterättsnämnden angående allmän va-anläggning () uttalat att avgörande för hur en inkomst ska periodiseras är vilken prestation som ska utföras och om prestationen i allt väsentligt har utförts eller inte. I det fallet var prestationen att ordna vattentjänster genom en allmän va-anläggning enligt va-lagen. Enligt BFN var det förenligt med god redovisningssed att direkt intäktsföra inkomster som motsvarar eventuella direkta kostnader i samband med själva anslutningen. Resterande del av anslutningsavgifterna ska intäktsföras över anläggningens nyttjandeperiod.

BFN:s normgivning räkenskapsåret 2014 och framåt

BFN:s allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3) är ett principbaserat regelverk. Kapitel 23 ska tillämpas vid redovisning av intäkter från bland annat tjänsteuppdrag. Reglerna om tjänsteuppdrag i kapitlet behandlar dock inte den i ärendet aktuella redovisningsfrågan. Vid otillräcklig vägledning för redovisning av en transaktion, annan händelse eller förhållande ska vägledning i redovisningsfrågan sökas i kapitel 2 för att redovisa en tillgång, skuld, intäkt eller kostnad.

Punkt 2.18 i K3 anger kriterierna för att redovisa en tillgång eller skuld samt en intäkt eller kostnad i balansräkningen respektive resultaträkningen. I balansräkningen ska en tillgång eller skuld redovisas endast om de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla eller lämna företaget i framtiden, samt postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. Redovisning av intäkter och kostnader är en direkt



följd av om, och i så fall till vilket värde, tillgångar och skulder ska redovisas.

Tillgångar definieras i punkt 2.12. Där anges att en tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av resurser som innefattar framtida ekonomiska fördelar.

Skulder definieras i punkt 2.13. Där anges att en skuld är en befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar.

Intäkter definieras i punkt 2.16. Där anges att en intäkt är en ökning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av inbetalningar eller en ökning av tillgångars värde eller en minskning av skuldens värde som medför en ökning av eget kapital. Tillskott från ägare som ökar eget kapital är inte en intäkt.

Kostnader definieras i punkt 2.17. Där anges att en kostnad är en minskning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av utbetalningar eller en minskning av tillgångars värde eller en ökning av skuldens värde som medför en minskning av eget kapital. Överföringar till ägare som minskar eget kapital är inte en kostnad.

Bedömning

Räkenskapsåret 2013

Vad gäller årsredovisningen för 2013 får vägledning sökas i de grundläggande principer för redovisning som framgår av 2 kap. 4 § första stycket ÅRL eftersom varken ÅRL eller BFNAR 2003:3 specifikt behandlar den redovisningsfråga som är aktuell i ärendet.

Realisationsprincipen innebär bland annat att ett företag ska redovisa en inkomst som en intäkt när företaget i allt väsentligt utfört den prestation som det åtagit sig att utföra. Avgörande för hur en inkomst ska periodiseras är därför vilken prestation företaget ska utföra och om prestationen i allt väsentligt har utförts eller inte.

Av det som framgår i ärendet uppfattar BFN att prestationen är att ansluta fastigheter till ett stadsnät av öppen fiber (inklusive gräva och dra fiberkabel). Bolaget har uppgett att anslutningsavgiften täcker större delen av bolagets grundinvestering i form av fiberbyggnation.

Av det som angetts ovan ska anslutningsavgiften intäktsredovisas när arbetet med anslutningen har utförts, under förutsättning att inte någon del av anslutningsavgiften avser efterföljande tjänster. Avser delar av anslutningsavgiften efterföljande tjänster som utförs senare år ska dessa delar av anslutningsavgiften periodiseras.

Intäktsredovisningen påverkas inte av de principer som tillämpas för avskrivningar.



Räkenskapsåret 2014 och framåt

När bolaget räkenskapsåret 2014 övergår till att tillämpa K3 får bedömningen av hur anslutningsavgifter ska redovisas, mot bakgrund av att kapitel 23 inte närmare behandlar detta, göras utifrån kriterierna som anges i kapitel 2 vad gäller redovisning av en tillgång eller skuld samt en intäkt eller kostnad i balansräkningen respektive resultaträkningen.

När bolaget har utfört det arbete som avser anslutningen av fastighet till ett stadsnät av öppen fiber (inklusive gräva och dra fiberkabel) innebär det en ökning av bolagets tillgångar (i form av t.ex. kundfordran eller erhållna bankmedel), alternativt en minskning av bolagets skulder, vilken motsvaras av en intäkt enligt vad som följer av punkt 2.18 i K3.

Om delar av anslutningsavgiften som bolaget erhåller avser framtida tjänster som ska utföras senare år ska dessa delar av anslutningsavgiften periodiseras. Dessa delar av avgiften representerar i så fall en förpliktelse att utföra framtida tjänster och är därför en skuld i bolaget.

Intäktsredovisningen påverkas inte av de principer som tillämpas för avskrivningar.

Detta yttrande har beslutats av Bokföringsnämnden vid sammanträde den 14 februari 2014.

Olle Stenman
ordförande

Johan Nilsson
föredragande