

2010-12-10

Skatterättsnämnden  
Avdelningen för direkt skatt  
Brunnsgränd 4  
111 20 STOCKHOLM

## Yttrande i ärende [REDACTED] angående redovisning av anslutningsavgifter

### 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. I detta fall är prestationen att ordna vattentjänster genom en allmän va-anläggning enligt va-lagen. Enligt BFN är det förenligt med god redovisningssed att direkt intäktsföra inkomst som motsvarar eventuella direkta kostnader i samband med själva anslutningen. Resterande del av anslutningsavgifterna ska intäktsföras över anläggningens nyttjandeperiod.

### MOTIVERING

#### Frågan

Skatterättsnämnden har hemställt om BFNs yttrande över en ansökan från ett kommunägt va-företag (bolaget) om förhandsbesked avseende redovisning av anslutningsavgifter. Skatterättsnämndens fråga till BFN är om det är förenligt med god redovisningssed att periodisera inkomster från anslutningsavgifter i takt med avskrivningsperioden för den underliggande investeringen.

#### Förutsättningarna

Enligt bolagets ansökan ska 150 nya fastigheter anslutas till det kommunala vatten- och avloppsnätet. Investeringen i utbyggnaden av vatten- och avloppsnätet finansieras till cirka 60 % genom anslutningsavgifter och till resterande del genom höjda brukningstaxor. BFN uppfattar att anslutningsavgift är detsamma som anläggningsavgift i va-lagen.

Enligt ansökan skulle de framtida löpande taxorna vara högre om inte anslutningsavgifter togs ut. Anslutningsavgifter har hittills redovisats som intäkt i sin helhet då de fakturerats.

Bolaget anger i årsredovisningen att det tillämpar normgivning från BFN.

### **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).

Av intresse för frågan är också lagen (2006:412) om allmänna vattentjänster, va-lagen. Enligt 6 § va-lagen är en kommun skyldig att ordna vattentjänster genom en allmän va-anläggning. Vattentjänster definieras i 2 § som vattenförsörjning och avlopp (va). Enligt 10 § ska en allmän va-anläggning ordnas och drivas så att den uppfyller de krav som kan ställas med hänsyn till skyddet för människors hälsa och miljön och med hänsyn till intresset av en god hushållning med naturresurser. Den som har ordnat vattentjänster får enligt 29 § bestämma avgifterna som anläggningsavgifter och brukningsavgifter. Anläggningsavgift definieras i va-lagen som en ”engångsavgift för täckande av en kostnad för att ordna en allmän va-anläggning”. Enligt 30 § får avgifterna inte överskrida det som behövs för att täcka de kostnader som är nödvändiga för att ordna och driva va-anläggningen.

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

Rådet för Kommunal Redovisning (RKR) har som huvuduppgift att främja och utveckla god redovisningssed i kommuner, landsting och kommunalförbund i enlighet med lagen (1997:614) om kommunal redovisning. Enligt rekommendationen RKR 18 Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar ska en avgift eller ett bidrag som är hänförlig till en investering intäktsföras på ett sätt som återspeglar investeringens nyttjande och förbrukning. Anläggningsavgifter anges som exempel på en inkomst som ska skuldföras och sedan successivt intäktsföras i takt med att investeringsobjektet skrivs av.

### **Bedömning**

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

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 ett

företag ska utföra och om prestationen i allt väsentligt har utförts eller inte. Enligt BFN är prestationen i detta fall att bolaget ordnar vattentjänster genom en allmän va-anläggning enligt va-lagen. Eftersom vattentjänster definieras som vattenförsörjning och avlopp är den anläggning som bolaget investerar i en förutsättning för att utföra prestationen. Investeringen i en va-anläggning är inte en prestation i sig.

Bolaget får enligt va-lagen inte ta ut avgifter som överskrider det som behövs för att täcka de kostnader som är nödvändiga för att utföra prestationen. Verksamheten bedrivs således till självkostnad och en kostnad är därför en förutsättning för att redovisa en intäkt. Anslutningsavgiften avser att täcka bolagets kostnader för att ordna va-anläggningen. De kostnader bolaget har för att ordna va-anläggningen är dels eventuella direkta kostnader i samband med själva anslutningen (t.ex. kostnader för servisledning som kommer att ägas av fastighetsägaren), dels kostnader i form av avskrivningar som ska redovisas i takt med att anläggningen förbrukas. Inkomst motsvarande de eventuella direkta kostnader bolaget har för anslutningen ska intäktsföras direkt. Resterande del av anslutningsavgiften ska intäktsföras över anläggningens nyttjandeperiod.

BFNs slutsats hur anslutningsavgifter ska redovisas stämmer även överens med god redovisningssed enligt RKR 18.

Detta yttrande har beslutats av BFN i plenum.

Hans Edenhammar  
ordförande

Claes Eriksson  
föredragande