

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
3798-08

meddelad i Stockholm den 20 augusti 2010

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Telenor Sverige AB
Box 4247
102 65 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Jönköpings dom den 7 april 2008 i mål nr 689-06, se bilaga

SAKEN

Inkomsttaxering 2002

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten avslår överklagandet.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Regeringsrätten ändrar kammarrättens dom och höjer inkomsten av näringsverksamhet med 434 912 335 kr.

Telenor Sverige AB bestrider bifall till överklagandet.

Dok.Id 95220

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post: regeringsratten@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-12:00
13:00-16:30

Skatteverket anför bl.a. följande.

Matchningsprincipen har under lång tid varit en grundläggande redovisningsprincip för att hänföra inkomster och utgifter till rätt år. Principen i sin traditionella form innebär att intäkter och kostnader som härrör från samma transaktion eller händelse ska redovisas samtidigt (Redovisningsrådets rekommendation RR 11, punkt 19, och Bokföringsnämndens allmänna råd avseende redovisning av intäkter, BFNAR 2003:3, punkt 20 e).

Det finns i det aktuella fallet en klar koppling mellan provisionen till återförsäljaren och de intäkter som inflyter under avtalsperioden, bl.a. genom de fasta månadsavgifterna. De inkomster och utgifter som hör till avtalet ska bedömas samlat och utifrån principerna för redovisning av tjänsteavtal.

Enligt RR 11 Intäkter, som i stort motsvarar IAS 18, ska uppdragsinkomster och uppdragsutgifter redovisas i resultaträkningen i förhållande till uppdragets färdigställandegrad. Av RR 11 punkt 21 framgår att vad som anges i RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag är tillämpligt även vid redovisning av inkomster och utgifter hänförliga till tjänsteuppdrag.

Ersättningen till återförsäljarna är en direkt följd av att bolaget tecknar avtal om tjänster med en kund. Bolaget ska redovisa inkomsterna från de fasta månadsavgifterna som intäkt linjärt över avtalstiden. Även ersättningen till återförsäljarna och andra utgifter som hör ihop med dessa inkomster ska periodiseras över avtalstiden.

I målet har åberopats IASB:s föreställningsram och dess krav för att en post ska få redovisas som tillgång (p. 49 och 89). Av p. 2 och 3 i föreställningsramen följer att innehållet i den inte är överordnat innehållet i en enskild IAS-standard. Oavsett detta uppfyller utgifterna kriterierna för att redovisas som tillgång.

Bolaget anför bl.a. att avtal om försäljning av telefonabonnemang inte kan jämföras med den typ av uppdrag som avses i RR 10 och RR 11.

YTTRANDE FRÅN BOKFÖRINGSNÄMNDEN M.M.

Bokföringsnämnden (BFN), som utgått från att bolaget tillämpat Redovisningsrådets rekommendationer, anför i yttrande till Regeringsrätten bl.a. följande.

RR 11 Intäkter behandlar bl.a. intäkter vid utförande av tjänsteuppdrag.

Rekommendationen bygger på IAS 18 som har utfärdats av det som numera heter International Accounting Standards Board (IASB). Standarderna tolkas i vissa fall av International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC). IFRIC:s uttalanden avseende IAS 18 är relevanta även för tolkningen av RR 11. IFRIC besvarade en i mars 2006 ställd fråga på följande sätt.

Subscriber Acquisition Costs in the Telecommunications Industry. The IFRIC considered how a provider of telecommunications services should account for telephone handsets it provides free of charge or at a reduced price to customers who subscribe to service contracts. The question was whether the contracts should be treated as comprising two separately identifiable components, i.e. the sale of a telephone and the rendering of telecommunication services, as discussed in paragraph 13 of IAS 18 Revenue. Revenue would be attributed to each component; or the telephones should be treated as a cost of acquiring the new customer, with no revenue being attributed to them. – The IFRIC acknowledged that the question is of widespread relevance, both across the telecommunications industry and, more generally, in other sectors. IAS 18 does not give guidance on what it means by ‘separately identifiable components’ and practices diverge. However, the IFRIC noted that the terms of subscriber contracts vary widely. Any guidance on accounting for discounted handsets would need to be principles-based to accommodate the diverse range of contract terms that arise in practice. The IASB is at present developing principles for identifying separable components within revenue contracts. In these circumstances, the IFRIC does not believe it could reach a consensus on a timely basis. The IFRIC, therefore, decided not to take the topic onto its agenda.

BFN anför vidare följande. BFN uppfattar IFRIC:s uttalande som att subventioner av mobiltelefoner är relaterade till redovisningen av intäkter inom ramen för de tjänstekontrakt (abonnemang) där den subventionerade telefonen ingår som en delkomponent. Hur utgiften för den subventionerade mobiltelefonen ska redovisas påverkas av hur intäkten redovisas. BFN uppfattar IFRIC:s uttalande som att det inte är klarlagt hur subventioner av mobiltelefoner ska redovisas enligt IAS. IAS är ett principbaserat regelverk, vilket bl.a. innebär att transaktioners ekonomiska innebörd är av överordnad betydelse i relation till juridisk form. Den ekonomiska

Mål nr
3798-08

innebörden i frågeställningen som IFRIC hade att bedöma är enligt BFN i allt väsentligt samma som den i målet. BFN menar därför att IFRIC:s ställningstagande är relevant även vid bedömningen av den aktuella frågan. Mot bakgrund av ovanstående anser BFN att det inte kan anses stå i strid med god redovisningssed att kostnadsföra ersättningen till återförsäljare i det aktuella målet.

Skatteverket anför med anledning av BFN:s yttrande följande. IFRIC:s uttalande ger inte stöd för den slutsats som BFN har dragit. IFRIC tog inte ställning till den aktuella frågan utan framförde endast att IFRIC beslutat att inte ta upp den. Dessutom ställdes frågan i mars 2006 medan målet avser 2002 års taxering.

Bolaget anför följande. IFRIC:s uttalande torde innebära att det finns mer än ett sätt att hantera denna typ av provisionskostnader. Bolaget instämmer i kammarrättens och BFN:s bedömning att det inte strider mot god redovisningssed att kostnadsföra provisioner som normala försäljningskostnader i den period de uppstår.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Bolaget tecknar genom återförsäljare avtal med kunder om mobiltelefonabonnemang. Avgifter utgår under abonnemangstiden bl.a. i form av fasta månadsbelopp. Frågan i målet är om bolaget har rätt till omedelbart avdrag för ersättning som lämnats till återförsäljare vid teckning av abonnemang.

Enligt 14 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska resultatet av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vid beräkningen ska 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. Räkenskaperna ska enligt 14 kap. 4 § läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten.

Eftersom det här inte finns några särskilda skatterättsliga bestämmelser ska beskattningen grundas på bolagets redovisning förutsatt att denna inte strider mot god redovisningssed. Om god redovisningssed ger utrymme för olika alternativ i

Mål nr
3798-08

fråga om periodiseringen ska beskattningen grundas på det av bolaget valda alternativet (RÅ 1999 ref. 32).

Enligt BFN kan det inte anses stå i strid med god redovisningssed att kostnadsföra ersättningen till återförsäljare. BFN grundar sitt ställningstagande på vad IFRIC uttalat i anslutning till ett beslut att inte behandla frågan om redovisningen hos företag som samtidigt tillhandahåller mobiltelefon och mobilabonnemang.

Regeringsrätten konstaterar att omständigheterna i målet inte är helt jämförbara med dem i IFRIC:s ärende eftersom det är återförsäljaren som tillhandahåller telefoner. Det är vidare inte klarlagt om bolaget, som BFN utgått från, har tillämpat Redovisningsrådets rekommendationer m.m. Oavsett om så är fallet kan god redovisningssed inte anses ha krävt att de aktuella utgifterna helt eller delvis skulle ha tillgångsförts. Överklagandet ska därför avslås.

Gustaf Sandström

Nils Dexe

Annika Brickman

Kristina Ståhl

Anita Saldén Enérus

Ulrika Lundström
Beredningschef

Målet har föredragits av regeringsrättssekreteraren Bertil Idarsson.

Avd. I

Föredraget 2010-04-21