

2005-04-11

Regeringsrätten  
Box 2293  
103 17 Stockholm

## Yttrande i Regeringsrättens mål nr [REDACTED]

### YTTRANDE

Enligt Bokföringsnämndens (BFNs) bedömning föreligger inte förutsättningar att redovisa utgiften för rätten att nyttja kommunens mark för bl.a. eldistribution som en tillgång med obegränsad livslängd i bolagets balansräkning. Nyttjanderättsavgiften skall enligt god redovisningssed fördelas linjärt över nyttjanderätsperioden.

### MOTIVERING

#### Frågan

Regeringsrätten har förordnat att BFN skall avge yttrande i mål nr [REDACTED]. Målet gäller inkomsttaxering för taxeringsåret 1996.

Det är inte BFNs uppgift att ta ställning till de i målet aktuella skattebestämmelserna. Utgångspunkten för bedömningen i detta yttrande är reglerna i redovisningslagstiftningen och innebörden av god redovisningssed vid tillämpningen av dessa regler.

BFN yttrar sig över frågan hur en sådan ersättning som bolaget har utgett till kommunen skall bokföras enligt god redovisningssed. Frågan är om den utgift bolaget har haft skall tas upp i balansräkningen som en tillgång med obegränsad livslängd eller hur utgiften skall kostnadsföras.

## Förutsättningarna

Bolaget ägs till 100 procent av [REDACTED] kommun. Vid av Skattemyndigheten företagen revision hos bolaget har framkommit att bolaget har gjort avskrivning med 1 920 000 kronor avseende nyttjanderätt till [REDACTED] kommuns mark för elledningar och liknande anläggningar. Bakgrunden till avskrivningen är ett avtal som har slutits mellan bolaget och [REDACTED] kommun i samband med bolagets bildande den 1 januari 1988. I avtalet anges att bolaget till kommunen skulle erlægga ett engångsbelopp på 48 000 000 kronor för denna nyttjanderätt. Avtalet löper på 25 år, under tiden 1 januari 1988 – 31 december 2012. Det avskrivna beloppet motsvarar 1/25 av det totala beloppet.

En eldistributör har enligt lagen om ledningsrätt (1973:1144) rätt att dra ledning över annans mark. Markägaren har rätt till ersättning för intrång i fastigheten samt ersättning för rätt att uppsätta, tillse och underhålla ledning. Normalt utgår sådana ersättningar som engångsbelopp och gäller för all framtid. Bolaget har inte ansett att det har behov av ledningsrätt enligt ledningsrättslagen utan har istället träffat ett tidsbegränsat nyttjanderättsavtal med kommunen.

## Gällande rätt

För det aktuella taxeringsåret gällde gamla bokföringslagen (1976:125), GBFL. I 17 § GBFL reglerades vad som får tas upp som immateriell tillgång.

I 4 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, som skall tillämpas för räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1996, anges att utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar som är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Utgifter av detta slag nämns inte i 17 § GBFL men i propositionen som låg till grund för ÅRL anges att utgifter av detta slag redan i tidigare gällande rätt synes ha behandlats som immateriella anläggningstillgångar. Vidare anges att med ”liknande rättigheter” avses bl.a. olika slag av särskilda rättigheter till fast egendom (prop. 1995/96:10 del II s. 197).

## Bedömning

Den första frågan är om den utgift bolaget har haft skall tas upp i balansräkningen som en tillgång med obegränsad livslängd.

Föremålet för [REDACTED]:s verksamhet är enligt bolagsordningen bl.a. att bedriva energiproduktion och energidistribution inom områdena gas, el- och fjärrvärme m.m. För att kunna utöva denna verksamhet är bolaget beroende av att få nyttjanderätt till kommunens mark. Såvitt framgår av handlingarna så kan en rättighet att dra och underhålla ledningar m.m. avtalas utan att förfarandet sker enligt ledningsrättslagen. Av handlingarna framgår också att om bolaget förvärvat ledningsrätten enligt

ledningsrättslagen så skulle det ha fått rätten på obegränsad tid. Bolaget har dock tecknat avtal med kommunen på 25 år om nyttjanderätten till marken.

Av handlingarna i målet framgår inte vad som gäller vid avtalsperiodens slut. BFN gör bedömningen att bolaget befinner sig i samma situation som innan avtalet tecknades. Antingen kan bolaget teckna ett nytt avtal för en viss tid eller så får det begära ledningsrätt enligt ledningsrättslagen. En ledningsrätt enligt ledningsrättslagen medför en intrångsersättning. BFN kan inte av handlingarna utläsa att det skulle finnas en tillgång vid avtalsperiodens slut som är av så väsentligt värde för bolaget under kommande år att den får tas upp i bolagets balansräkning.

Svaret på den första frågan är därför att det enligt BFNs bedömning inte föreligger förutsättningar att redovisa utgiften som en tillgång med obegränsad livslängd i bolagets balansräkning.

Den återstående frågan är då hur utgiften skall kostnadsföras.

Det saknas i svensk rätt särskilda lagbestämmelser om redovisning av nyttjanderättsavtal. Frågan får därför besvaras med beaktande av allmänna redovisningsprinciper.

Av god redovisningssed följer att en periods intäkter ställs mot periodens kostnader (matchning). En linjär fördelning av nyttjanderättsavgiften över nyttjanderättsperioden leder normalt till att kostnaden för att nyttja tillgången fördelas i proportion till den nytta som erhålls. Omständigheterna i målet talar inte för någon annan fördelning.

Enligt BFNs bedömning skall nyttjanderättsavgiften därför fördelas linjärt över nyttjanderättsperioden.

Detta yttrande har beslutats av BFN i plenum.

Hans Edenhammar  
ordförande

Karin Dahlin  
föredragande