

# REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr  
416-420-03  
2179-03

meddelad i Stockholm den 14 mars 2008

## **KLAGANDE**

Sölvesborg Energi och Vatten AB, 556055-8677  
294 80 Sölvesborg

## **MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **ÖVERKLAGADE AVGÖRANDE**

Kammarrättens i Jönköping domar den 29 november 2002 i mål nr 3739-3743-2000 och 2557-2001 (bilagor)

## **SAKEN**

Inkomsttaxering 1995-2000

---

## **YRKANDEN M.M.**

Sölvesborg Energi och Vatten AB yrkar att avdrag ska medges för utgift för nyttjanderätt med 600 000 kr för taxeringsåret 1995, 208 000 kr för

Mål nr  
416—420-03  
2179-03

taxeringsåret 1997 samt 200 000 kr för vart och ett av taxeringsåren 1996 och 1998-2000. Till stöd för sin talan anför bolaget bl.a. följande. Det finns inget intresse från kommunernas och normalt inte heller från företagens sida att ta i anspråk kommunal mark för ledningsändamål via ledningsrätt. Detta framgår bl.a. av att det finns få ledningsrätter i kommunal mark. Det finns flera anledningar till att kommuner föredrar att upplåta marken via nyttjanderättsavtal i stället för att medverka till att markåtkomsten tryggas genom en ledningsrätt. Den främsta anledningen är att ändring av en ledningsrätt innebär tidsutdräkt och stora kostnader för kommunen i egenskap av markägare. Detta innebär att ledningsrätten försvårar förändrad markanvändning. Ledningar flyttas, tas bort och nya tillkommer kontinuerligt. Dessa förändringar är svåra att hantera på ett ändamålsenligt och affärsmässigt sätt för båda parter inom ramen för ledningsrättslagstiftningen. Nyttjanderätten är för båda parter ur denna aspekt den mest ändamålsenliga lösningen. Dessa nyttjanderätter är alltid begränsade i tiden.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet. I andra hand medger verket att avdrag kan medges för intrångsavgifterna i form av värde-minskningsavdrag. Verket anför bl.a. följande. Det kan konstateras att avtalet inte innebär en uttrycklig allframtidsupplåtelse till kommunens mark. Däremot gäller avtalet tills vidare. Avtalet är således inte formellt tidsbegränsat, men det kan i praktiken bli tidsbegränsat i och med att i vart fall kommunen har rätt att säga upp avtalet med sex månaders uppsägningstid. Om bedömningen enbart görs med ledning av regleringen i avtalet finns det således stöd för att den rätt som bolaget fått genom avtalet kan ses som en tidsbegränsad rättighet. Men en sådan slutsats – utifrån regleringen i avtalet – är inte självklar. Avtalet saknar nämligen inslag som det kan antas att avtal mellan oberoende parter innehåller. Avtalet saknar en bestämmelse om bolagets rätt att säga upp avtalet. Men framför allt saknar avtalet bestämmelser om vad som ska hända om avtalet sägs upp. Bolagets rätt till marken avser såväl befintliga energianläggningar som framtida anläggningar på kommunens mark. Redan avtalet antyder således att bolaget gjort och kommer att göra betydande investeringar på kommunens mark. Trots det saknar avtalet helt och hållet bestämmelser om när anläggningarna ska tas bort, vem som ska bekosta borttagandet m.m. Det kan konstateras att bolaget gjort betydande investeringar i verksamheten, bl.a. i form av anläggningar på kommunens mark. Uppgifter i bolagets årsredovisningar om investeringarna i eldistributionsnätet under åren 1995-1999 stöder den

Mål nr  
416—420-03  
2179-03

slutsatsen, liksom en uppgift i årsredovisningen för år 1995 om att anskaffningsvärdet för maskiner och inventarier i balansräkningen år 1994 uppgick till 59 374 312 kr. Mot bakgrund av dessa förhållanden kan slutsatsen dras att bolagets och kommunens gemensamma avsikt är att bolaget även i fortsättningen ska bedriva verksamhet inom energiområdet till nytta för kommunen och att bolaget i den verksamheten ska ha rätt att bibehålla och uppföra anläggningar på kommunens mark. Det finns inget som tyder på att bolaget eller kommunen skulle ha intresse av att avbryta avtalsförhållandet och att bolagets rätt därigenom skulle upphöra. Det får dessutom anses vara ett orealistiskt alternativ för bolaget, och därmed för kommunen, att ta bort anläggningar från kommunens mark och uppföra dem på annan mark (jfr RÅ 1987 ref. 166). För det fall bolagets rätt till kommunens mark inte anses utgöra en inte tidsbegränsad rättighet återstår alternativet att rättigheten utgör en sådan tidsbegränsad rättighet som avses i punkt 16 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370), KL. Intrångsavgifterna bör mot den bakgrunden ses som utgifter för anskaffning av en sådan rättighet och medföra rätt till avdrag i form av värdeminskningssavdrag.

Bokföringsnämnden (BFN) har i yttrande till Regeringsrätten anfört följande.

Enligt BFN:s 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. Det är god redovisningssed att redovisa den intrångsavgift bolaget har utgett för nyttjanderätt till kommunens mark för produktion och distribution av elenergi som kostnad för den period avgiften avser.

BFN har som motivering till sitt yttrande anfört bl.a. följande.

Den första frågan är om den utgift bolaget har haft ska tas upp i balansräkningen som en tillgång med obegränsad livslängd. — Föremålet för Sölvesborg Energi och Vatten AB:s verksamhet är bl.a. energiförsörjning inom Sölvesborgs kommun. För att kunna utöva denna verksamhet är bolaget beroende av att få rätt att dra ledningar m.m. på kommunens mark. Bolaget har därför tecknat avtal med kommunen om rätten till kommunens mark för produktion och distribution av elenergi. Avtalet gäller från och med den 1 januari 1994 och tills vidare. Bolaget betalar enligt samarbetsavtalen en ersättning som bestäms i en särskild förhandling varje år. När avtalet ingicks visste bolaget inte hur stora dessa ersättningar skulle komma att bli. Avtalet kunde sägas upp av kommunen med en uppsägningstid om sex månader. — För att en nyttjanderätt ska kunna tas upp som tillgång krävs att den är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år. — Eftersom avtalet kan sägas upp med sex månaders varsel kan det inte

Mål nr  
416—420-03  
2179-03

anses sannolikt att bolaget kommer att få intäkter på grund av nyttjanderätten under kommande år. Nyttjanderätten kan därför inte anses ha ett framtida värde för rörelsen. Inte heller kan något anskaffningsvärde beräknas. — Svaret på den första frågan är därför att det enligt BFN:s bedömning inte föreligger förutsättningar att redovisa utgiften som en tillgång med obegränsad livslängd i bolagets balansräkning. — Den återstående frågan är då hur utgiften ska kostnadsföras. — Utgiften ska redovisas som kostnad för den period avgiften avser.

### **SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Enligt 24 § KL samt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till samma paragraf gäller följande. Inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot andra bestämmelser i lagen. Vid inkomstberäkningen ska en inkomst anses ha åtnjutits under det år då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna. Detsamma gäller i fråga om utgifter. Motsvarande bestämmelse finns numera i 14 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. Bolaget har träffat avtal med Sölvesborgs kommun om nyttjanderätt till kommunens mark. Enligt avtalet har bolaget rätt att på kommunens mark bibehålla befintliga anläggningar samt att bygga ut och bibehålla ytterligare anläggningar som behövs för bolagets verksamhet avseende produktion och distribution av elenergi samt andra former av ledningsbunden energi. För denna rätt ska bolaget betala en intrångsavgift som bestäms vid särskild förhandling. Avtalet löper tills vidare med rätt för kommunen att säga upp avtalet med sex månaders uppsägningstid.

Frågan i målet är om bolaget har rätt till avdrag för de intrångsavgifter som bolaget enligt avtalet har betalat till kommunen och som bolaget kostnadsfört i sina räkenskaper.

I målet har inte framkommit annat än att avtalet avser en i tiden begränsad nyttjanderätt till kommunens mark. Av 24 § KL samt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till samma paragraf följer att bolaget har rätt till de yrkade avdragen om den kostnadsföring som gjorts är förenlig med god redovisningssed. BFN har funnit att så är fallet. Regeringsrätten gör samma bedömning. Bolagets överklagande ska därför bifallas.

**REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Regeringsrätten förklarar, med bifall till överklagandet, att Sölvesborg Energi och Vatten AB är berättigat till avdrag för kostnad för nyttjanderätt till mark med 600 000 kr för taxeringsåret 1995, 208 000 kr för taxeringsåret 1997 samt 200 000 kr för vart och ett av taxeringsåren 1996 och 1998-2000.

Kjerstin Nordborg

Eskil Nord

Annika Brickman

Margit Knutsson

Kristina Ståhl

Henric Dunnington  
Föredragande regeringsrätts-  
sekreterareAvd I  
Föredraget 2008-02-27