

UTDRAG

§ 114

Dnr 2014/KS 0348 005

Ägande och kostnadsfördelning avseende vindkraftverk

Kommunstyrelsens förslag till kommunfullmäktige

1. Ett bolag vars syfte är att äga och leasa ut vindkraftverk ska bildas.
2. Bolaget ska ägas till 100 procent av Tyresö kommun.
3. Bolagsordning för Tyresö Vindkraft AB fastställs.
4. Tyresö kommun ingår borgen såsom för egen skuld för bolagets förpliktelser till ett belopp av 43,2 mkr jämte ränta och övriga kostnader.
5. Bo Renman utses till ordförande och Åke Skoglund utses till vice ordförande i Tyresö Vindkraft AB.

Beskrivning av ärendet

Kommunfullmäktige beslutade den 18 april 2013 att Tyresö kommun och Tyresö Bostäder AB ska förvärva ett vindkraftverk som kommer att uppföras i en vindkraftpark på Bösjövarden i Mora kommun. Beräknad leverans av vindkraftverket är 15 november 2014.

Enligt beslutet skulle såväl den beräknade investeringsutgiften på 43,2 mkr som löpande driftkostnader fördelas med två tredjedelar på Tyresö kommun och en tredjedel på Tyresö Bostäder AB.

I bifogad tjänsteskrivelse föreslår kommunledningskontoret form för ägande, bolagsordning och kostnadsfördelning avseende vindkraftverk.

Yrkande

Leif Kennerberg (KD) och Kristjan Vaigur (S) yrkar att bolagets namn ska vara Tyresö Vindkraft AB.

Beslutsgång

Ordföranden ställer proposition på Leif Kennerbergs (KD) och Kristjan Vaigurs (S) yrkande och finner att kommunstyrelsen har bifallit det.

Justerares sign 		Utdragsbestyrkande 
--	---	--

Ordföranden ställer proposition på beslutspunkt 1-5 och finner att kommunstyrelsen har bifallit dem.

Bilagor

Tjänsteskrivelse vindkraftverk.pdf

Rapport om skattefrågor i samband med investering i vindkraftverk.pdf

Bolagsordning för Tyresö Vindkraft AB.pdf

Justerandes sign 			Utdragsbestyrkande
---	---	--	--------------------

Tyresö kommun
Kommunledningskontoret
Sigbrith Martinsson
Ekonomichef
08-57829140
sigbrith.martinsson@tyreso.se

TJÄNSTESKRIVELSE

2014-08-08

1 (2)

Diarienummer
2014/KS 0348 005

Kommunstyrelsen

Ägande och kostnadsfördelning avseende vindkraftverk

Förslag till beslut

Kommunstyrelsen föreslår fullmäktige besluta att:

1. Bilda ett bolag vars syfte är att äga och leasa ut vindkraftverk.
2. Bolaget ska ägas till 100 procent av Tyresö kommun.
3. Fastställa bolagsordning för Tyresö Vind AB.
4. Ingå borgen såsom för egen skuld för bolagets förpliktelser till ett belopp av 43,2 mkr jämte ränta och övriga kostnader.
5. Utse Bo Renman till ordförande och Åke Skoglund till vice ordförande i Tyresö Vind AB.

Kommunledningskontoret



Bo Renman
Kommundirektör



Sigbrith Martinsson
Ekonomichef



Beskrivning av ärendet

Kommunfullmäktige beslutade 2013-04-18 att Tyresö kommun och Tyresö Bostäder AB ska förvärva ett vindkraftverk som kommer att uppföras i en vindkraftpark på Bösjövarden i Mora kommun. Beräknad leverans av vindkraftverket är 15 november 2014.

Produktionen i vindkraftverket beräknades motsvara cirka 22 procent av kommunkoncernens behov av elenergi. Enligt beslutet skulle såväl den beräknade investeringsutgiften på 43,2 mkr som löpande driftkostnader fördelas med två tredjedelar på Tyresö kommun och en tredjedel på Tyresö Bostäder AB.

Kommunledningskontoret har tagit hjälp av konsultföretaget PWC för att utreda hur samägandet av vindkraftverket lämpligen bör organiseras utifrån faktorer som flexibilitet och skattemässiga effekter. Utredningens slutsatser presenteras i bifogad rapport (bilaga).

Utredningen visar på två möjliga alternativ för samägande:

1. Ägande via enkelt bolag.
2. Nyttjande av vindkraft genom leasing till enkelt bolag.

En samlad bedömning visar att det är alternativ 2 som är det långsiktigt mest fördelaktiga alternativet. Den största flexibiliteten vad gäller framtida förändringar av parternas behov av vindkraftsel och även vad gäller framtida möjligheter att själva, eller med annan kommun, sälja eller förvärva ytterligare vindkraftverk föreligger för Tyresö kommun och Tyresö Bostäder AB genom att man via ett för ändamålet specifikt bolag, "Tyresö Vind AB", äger vindkraftverket. Detta bolag leasar sedan ut vindkraftverket till ett enkelt bolag, där Tyresö kommun och Tyresö Bostäder AB är bolagsmän. Bolagsmännen har andelar i det enkla bolaget motsvarande respektive parts behov av vindkraftsel.

Tyresö Vindkraft AB

Bolagsordning

2014-06-30



Kommunledningskontoret

tyresö kommun



§ 1 Firma

Bolagets firma är Tyresö Vindkraft AB.

§ 2 Säte

Styrelsen ska ha sitt säte i Tyresö kommun, Stockholms län.

§ 3 Verksamhetsföremål

Bolaget har till föremål för sin verksamhet att äga och leasa ut vindkraftverk till Tyresö kommun och dess bolag.

Bolaget är skyldigt att utföra de uppdrag som bolaget tilldelas av sin ägare. Verksamheten ska bedrivas i ägarens ställe.

§ 4 Ändamålet med bolagets verksamhet

Bolagets syfte är att med iakttagande av kommunal likställighets- och självkostnadsprincip fullgöra det ansvar som – till den del detta ej innefattar myndighetsutövning – åvilar Tyresö kommun enligt miljöbalken och annan lagstiftning.

Likvideras bolaget ska dess behållna tillgångar tillfalla Tyresö kommun.

§ 5 Fullmäktiges rätt att ta ställning

Bolaget ska bereda kommunfullmäktige i Tyresö kommun möjlighet att ta ställning innan sådana beslut i verksamheten som är av principiell betydelse eller annars av större vikt fattas.

§ 6 Aktiekapital

Aktiekapitalet ska utgöra lägst 50 000 kronor och högst 200 000 kronor.

§ 7 Antal aktier

I bolaget ska finnas lägst 1 000 aktier och högst 4 000 aktier.

§ 8 Styrelse

Styrelsen ska bestå av lägst 1 (en) och högst 2 (två) ledamöter.

Styrelsen utses av kommunfullmäktige i Tyresö kommun för tiden från den årsstämma som följer närmast efter det val till kommunfullmäktige förrättats

intill slutet av den årsstämma som följer efter nästa val till kommunfullmäktige. Kommunfullmäktige utser också ordförande och vice ordförande i bolagets styrelse.

§ 9 Revisorer

För granskning av bolagets årsredovisning jämte räkenskaper samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning utses av bolagsstämman en revisor. För revisorn får av bolagsstämman en revisorssuppleant utses.

Revisorerna och, i förekommande fall suppleantens, uppdrag gäller till slutet av den årsstämma som hålls under det fjärde räkenskapsåret efter revisorsvalet.

§ 10 Lekmannarevisor

För samma mandatperiod som gäller för bolagets revisor ska kommunfullmäktige i Tyresö kommun utse en lekmannarevisor med suppleant.

§ 11 Kallelse till bolagsstämma

Kallelse till bolagsstämma ska ske genom brev med posten till aktieägarna tidigast fyra veckor och senast två veckor före stämman.

§ 12 Utomståendes närvarorätt vid bolagsstämman

Allmänheten har rätt att närvara vid bolagsstämman.

§ 13 Ärenden på årsstämma

På årsstämma ska följande ärenden förekomma till behandling.

1. Stämmans öppnande
2. Val av ordförande vid stämman
3. Upprättande och godkännande av röstlängd
4. Val av en eller två justeringspersoner
5. Godkännande av dagordning
6. Prövning av om stämman blivit behörigen sammankallad
7. Framläggande av årsredovisningen, revisionsberättelsen och lekmannarevisorernas granskningsrapport
8. Beslut om
 - a. Fastställelse av resultat- och balansräkningen
 - b. Dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust enligt den fastställda balansräkningen
 - c. Ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktören

9. Fastställande av arvoden åt styrelsen, revisorn och lekmannarevisorn med suppleanter
10. Val av revisor och revisorssuppleant (i förekommande fall)
11. Annat ärende som ankommer på bolagsstämman enligt aktiebolagslagen eller bolagsordningen

§ 14 Bolagsstämmans kompetens

Beslut i följande frågor ska alltid fattas av bolagsstämman

- Årligt fastställande av handlingsprogram med strategiska mål för de närmaste tre räkenskapsåren
- Fastställande av budget för verksamheten
- Ram för upptagande av krediter
- Ställande av säkerhet
- Bildande av bolag
- Köp eller försäljning av bolag eller andel i sådant
- Köp eller försäljning av fast egendom överstigande ett värde av xxx SEK exklusive moms per affärstillfälle
- Beslut i annat ärende av principiell betydelse eller annars av större vikt

§ 15 Räkenskapsår

Kalenderår ska vara bolagets räkenskapsår.

§ 16 Firmateckning

Styrelsen får inte bemyndiga annan än styrelseledamot eller VD att teckna bolagets firma. Sådant bemyndigande får endast avse två personer i förening.

§ 17 Inspektionsrätt

Kommunstyrelsen i Tyresö kommun har rätt att ta del av bolagets handlingar och räkenskaper samt i övrigt inspektera bolaget och dess verksamhet. Detta gäller dock endast i den mån hinder inte möter på grund av författningsreglerad sekretess.

§ 18 Ändring av bolagsordning

Denna bolagsordning får inte ändras utan godkännande av kommunfullmäktige i Tyresö kommun.

Skattefrågor m.m. i samband med investering i vindkraftverk

15 augusti 2014

tyresö kommun 



Tyresö kommun
Att: Sigbrith Martinsson

15 augusti 2014

1 Bakgrund och förutsättningar

Tyresö kommun och Tyresö bostäder AB (parterna) önskar på ett så effektivt sätt som möjligt kunna genomföra investering i vindkraft med beaktande av gällande regelverk inom bl.a. energiskatt och moms.

Parterna överväger idag ett antal olika alternativ för att kunna tillgodogöra sig vindkraftsel. Viktiga faktorer är att parterna ska påverkas mindre av variationer i elpriset samt att vindkraften är ett kostnadseffektivt och miljömässigt bra alternativ. Parterna överväger även om de ska äga vindkraft gemensamt eller var och en för sig.

PwC har fått i uppdrag att utreda vissa skatteregler vid vindkraftsproduktion. Utredningen baseras på det underlag som presenterats vid ett möte som hölls i Tyresö den 3 april 2014. Utredningen fokuserar på möjligheten att producera energiskattebefriad vindkraftsel för egen förbrukning samt momskonsekvenser vid eget ägande, samverkan genom en leasingstruktur respektive vid samägande genom ett enkelt bolag.

*PwC, 113 97 Stockholm, Besöksadress Torsgatan 21
V: 08-555 330 00, www.pwc.com/se*

2 Sammanfattning

Enligt huvudregeln är all elkraft som förbrukas i Sverige skattepliktig. Från huvudregeln om att all elkraft är energiskattepliktig finns ett antal undantag. Det undantag som är aktuellt för denna utredning är att *elektrisk kraft är inte skattepliktig om den framställts i Sverige i ett vindkraftverk av en producent som inte yrkesmässigt levererar elektrisk kraft.*

Den väsentliga frågan för om elkraft som produceras i vindkraftverk ska bli skattefri är att producenten *inte yrkesmässigt levererar elkraft.*

En förutsättning för att en producent ska anses ha levererat elkraft är att producenten överlåter elkraften till någon annan genom försäljning eller annat avtal om överlåtelse. Vid överproduktion kan producenten mata ut överskottsel gratis på nätet utan att en leverans anses ske.

Vid kontroll av att energiskatt på el redovisats korrekt anser Skatteverket numera att producenten ska kunna visa sin produktion respektive förbrukning på timbasis.

Skatteverket har uttalat att en fastighetsförvaltare som fördelar elkraft till sina hyresgäster och fakturerar elkraften i form av uppmätt eller uppskattad förbrukning anses leverera elkraft. Om elkraften däremot ingår ospecificerad i hyresdebiteringen anses inte leverans av elkraft ha skett. Detta synsätt har bekräftats av Högsta Förvaltningsdomstolen.

Om flera parter gemensamt vill äga vindkraftverk kan detta inte ske genom en annan juridisk person, exempelvis ett vindkraftsaktiebolag, om avsikten är att elkraften ska bli skattefri. Däremot är det möjligt att samäga ett vindkraftverk genom ett enkelt bolag. Ett enkelt bolag är inte en självständig juridisk person varför det enkla bolaget inte kan anses leverera den elektriska kraft som produceras till bolagsmännen.

Inom så stora organisationer som Tyresö kommun och Tyresö bostäder AB kan det finnas en mängd olika avtal och situationer som i praktiken innebär att elkraft överläts till någon annan mot ersättning. Det kan i många fall vara relativt enkla situationer där el överläts.

Parterna bör därför gå igenom alla situationer som överhuvudtaget skulle kunna anses vara en leverans av elkraft.

Den största flexibiliteten vad gäller framtida förändringar av parternas behov av vindkraftsel och även vad gäller framtida möjligheter att själva, eller med annan kommun, sälja eller förvärva ytterligare vindkraftverk föreligger för Tyresö kommun och Tyresö Bostäder AB genom att man via ett för ändamålet specifikt bolag, "Tyresö Vind AB", äger vindkraftverket. Detta bolag leasar sedan ut vindkraftverket till ett enkelt bolag, där Tyresö kommun och Tyresö Bostäder AB är bolagsmän. Bolagsmännen har andelar i det enkla bolaget motsvarande respektive parts behov av vindkraftsel.

Momshanteringen vid förvärv och byggnation av vindkraftverk är komplex. Det är därför av stor vikt att ta hänsyn till de aspekter som finns beskrivna i detta memo. För parter med avdragsrätt för moms är det av stor vikt att jämkningshandlingar överlämnas vid ett förvärv av vindkraftverk för att

säkerställa rätten till avdrag för ingående moms på investeringen. För parter med begränsad avdragsrätt måste eventuella kostnadsökningar p.g.a. ej avdragsgill moms beaktas redan vid förvärvet.

Ur ett momsperspektiv synes den mest fördelaktiga ägandeformen vara att vindkraftverket ägs direkt i respektive juridisk person. Moms hänförligt till investering och drift blir avdragsgill under förutsättning att vindkraftverket används för momspliktiga leveranser av el eller för förbrukning i en momspliktig verksamhet. För en ägare med begränsad avdragsrätt är det en fördel att vara energiskattemässig elleverantör eftersom man då inte redovisar moms på energiskatt till den del el köps in från andra elleverantörer. Här måste dock påpekas att man i detta fall förlorar energiskattebefrielsen avseende egenproducerad vindkraftsel.

Avseende ägandeformen ur ett energiskatteperspektiv, om parterna önskar producera energiskattebefriad el för egen förbrukning, rekommenderar vi att respektive part äger eget/egna vindkraftverk alternativt att vindkraftverk samägs via ett enkelt bolag.

3 Energiskatt

3.1 Allmänna regler om energiskatt på elkraft

Enligt huvudregeln är all elkraft som förbrukas i Sverige skattepliktig. Den som yrkesmässigt framställer skattepliktig elkraft (producent) samt den som levererar egenproducerad elkraft eller av annan framställd elkraft (leverantör) är skyldig att redovisa och betala in energiskatt.

Skatteplikt inträder när elkraft levereras till en förbrukare som inte är skattskyldig, alternativt tas i anspråk av den skattskyldige för annat ändamål än försäljning. För elkraft finns för närvarande tre olika skattesatser; 0,5 öre/kWh för elkraft som förbrukas i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller vid yrkesmässig växthusodling, 19,4 öre/kWh för elkraft som förbrukas i vissa kommuner i norra Sverige samt 29,3 öre/kWh för övrig förbrukning.

Från huvudregeln om att all elkraft är skattepliktig finns ett antal undantag. Det undantag som är aktuellt för denna utredning är att *elektrisk kraft är inte skattepliktig om den framställts i Sverige i ett vindkraftverk av en producent som inte yrkesmässigt levererar elektrisk kraft.*

3.2 Begreppet yrkesmässig leverans

Rekvisitet *framställt i Sverige i ett vindkraftverk* leder sällan till några oklarheter eller tolkningsfrågor. Den väsentliga frågan för huruvida elkraft som produceras i vindkraftverk ska bli skattefri är att producenten *inte yrkesmässigt levererar elkraft*. Innebörden av detta begrepp har tolkats av Skatteverket i ett antal ställningstaganden och skrivelser.

3.2.1 Överskottsel

Enligt ett ställningstagande den 28 juni 2005 anser Skatteverket att en vindkraftsproducent som tillfälligtvis och utan ersättning matar ut överskottsel på elnätet inte blir skattskyldig till följd av utmatningen. Enbart att mata ut el på nätet innebär därmed inte att en leverans har skett i lagens mening. Huruvida producenten i övrigt bedriver yrkesmässig verksamhet anses sakna betydelse för bedömningen.

Ställningstagandet innebär att en producent som är ansluten till ett elnät, vid överproduktion kan mata ut överskottsel på nätet utan att en leverans anses ske. En sådan utmatning får enligt Skatteverket endast ske tillfälligtvis och inte kontinuerligt.

Däremot har Skatteverket uttalat att s.k. kvittning av överskottsproduktion av elkraft anses utgöra yrkesmässig leverans. Kvittning innebär att när producentens elproduktion överstiger den egna förbrukningen så kvittas producentens utmatning på nätet mot en elleverans som tas emot när producentens elförbrukning överstiger egenproducerad elkraft.

Det är inte heller möjligt att kvitta producerad el mellan parterna i ett enkelt bolag.

3.2.2 Timmätning

Skatteverket har den 30 januari 2012 uttalat sig i frågan om vilken tidsperiod som är relevant för bedömningen av en eventuell kvittning. Skattemässigt kan inte elproduktion under en tidsperiod anses producerad under en tidigare eller senare tidsperiod än den faktiska förbrukningstidpunkten.

Skatteverket menar att enligt förordningen om mätning, beräkning och rapportering av överförd el ska mätning normalt avse överförd el under varje timme. Därmed kommer i normalfallet uppgifter om produktion och förbrukning finnas för varje enskild timme. Enligt Skatteverkets ställningstagande kommer myndigheten vid kontroll av att energiskatt på el redovisats korrekt därför inte att kräva mätvärden för kortare tidsperioder än en timme.

Uttalandet får tolkas som att Skatteverket kommer kräva att producenten visar sin produktion respektive förbrukning på timbasis. Detta har bekräftats av Skatteverket som enligt uppgift har meddelat ett antal vindkraftsproducenter som inte har timmätning att dessa inte kan tillgodogöra sig energiskattebefrielse.

Elkraft som är producerad en timme kan enligt ställningstagandet skattemässigt inte vara förbrukad under en annan timme. I praktiken innebär detta att eftersom en ägare av ett vindkraftverk inte

producerar exakt lika mycket som förbrukas kommer det varje enskild timme uppstå antingen ett underskott eller ett överskott av el.

De timmar där ett överskott uppstår (mer elkraft produceras än vad som förbrukas) måste överskottet, i enlighet med tidigare ställningstaganden, matas ut gratis på elnätet.

De timmar där ett underskott uppstår (mer elkraft förbrukas än vad som produceras) måste elkraft köpas in från externa leverantörer. Denna elkraft är energiskattepliktig.

Parterna bör göra en uppskattning av hur förbrukningen kommer att matchas av produktionen timme för timme under olika tider på året.

3.2.3 Leveransbegreppet

Leveransbegreppet har förtydligats ytterligare i ett ställningstagande den 6 oktober 2008, där Skatteverket anser att enbart den omständigheten att elkraft matas ut på nätet och där sammanblandas med el av annat ursprung inte innebär att elkraften har levererats. En förutsättning för att en producent ska anses ha levererat elkraft är att producenten dessutom överläter elkraften till någon annan genom försäljning eller annat avtal om överlåtelse.

Uttalandet innebär enligt vår bedömning att det är möjligt för en producent att köpa överföringskapacitet i ett nät. Elkraft kan således matas ut på nätet av producenten och förbrukas av samma juridiska person på en annan plats än vid produktionsenheten oavsett om den förbrukade kraften därmed kan ha producerats av någon annan och på ett annat sätt än genom vindkraftsproduktion.

Hur en sådan lösning hanteras i praktiken är en mer komplicerad fråga. För varje inmatnings- och uttagspunkt i elnätet skall det finnas en balansansvarig som ansvarar för att försåld och köpt el överensstämmer med genererad eller konsumerad el. Normalt behövs det en aktör som köper den produktion som genereras av vindkraftsanläggningen när el genereras. Detta görs generellt också av ett elhandelsbolag, förslagsvis samma som tillhandahåller tjänsten för balansansvar.

Huruvida det är möjligt att köpa överföringskapacitet mellan leveranspunkten och uttagspunkten och ansluta vindkraftverk till nätet är en fråga för den aktuella nätägaren. Om producenten säljer elkraften vid vindkraftverkets utmatningspunkt och sedan köper tillbaka den någon annanstans på nätet har en leverans skett och elkraften blir därmed skattepliktig.

Det är därför av stor betydelse hur avtalen med nätägaren och balansansvarig formuleras. Om avtalen formuleras på ett sätt som innebär att elkraften i något led säljs bör en avstämning ske med Skatteverket för att få myndighetens uppfattning om detta anses vara en yrkesmässig leverans även om elkraften i slutändan förbrukas av producenten.

Leveransbegreppet har enligt ställningstagandet den 6 oktober 2008 en köprättslig koppling och en förutsättning för leverans är att äganderätten övergår till någon annan.

Inom så stora organisationer som Tyresö kommun och Tyresö bostäder AB kan det finnas en mängd olika avtal och situationer som i praktiken innebär att elkraft överläts till någon annan mot ersättning. Det kan vara relativt enkla situationer som att en anställd har tillgång till en elstolpe för motorvärmare mot löneavdrag. Parterna bör därför gå igenom alla situationer som överhuvudtaget skulle kunna anses vara en leverans av elkraft.

3.2.4 Elkraft till hyresgäster

Inom parternas verksamhet finns ett antal situationer där bostäder och lokaler hyrs ut och där elförbrukning eventuellt ingår i hyran.

Den 23 oktober 2008 uttalade Skatteverket att en fastighetsförvaltare som fördelar elkraft till sina hyresgäster och fakturerar elkraften i form av uppmätt eller uppskattad förbrukning anses leverera elkraft. Om elkraften däremot ingår ospecificerad i hyresdebiteringen anses inte leverans av elkraft ha skett.

I en skrivelse publicerad samma dag angav Skatteverket att motsvarande anses gälla för en kommun som matar ut elkraft på nätet och säljer till sina hyresgäster. Kommunens inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar medför att verksamheten ses som näringsverksamhet och leveranser av elkraft blir därmed yrkesmässiga. Även i detta fall anses således en leverans ha skett om elkraften specificeras på hyresavin.

Skatteverkets uttalanden har varit föremål för prövning i ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden. Nämnden ansåg den 23 juni 2011 att en fastighetsägare som tillhandahåller elkraft till sina hyresgäster alltid anses yrkesmässigt leverera elkraft, oavsett om elkraften faktureras separat eller ingår ospecificerad i hyran. Högsta förvaltningsdomstolen upphävde dock Skatterättsnämndens besked och fastställde därmed den praxis som sedan länge har tillämpats av Skatteverket. Det innebär att när elkraften ingår som ett osjälvständigt och naturligt moment i fastighetsupplåtelsen, vilket normalt sett är fallet när elen ingår ospecificerad i hyran, är den inte levererad yrkesmässigt till hyresgästerna i energiskattelagens mening.

Energiskattebefrielse kan därmed tillämpas även av fastighetsägare som producerar vindkraftsel, förutsatt att producenten inte heller i något annat avseende utför några yrkesmässiga eller leveranser. Detta synsätt torde kunna tillämpas både på långtidsuthyrning av bostäder och lokaler men även på korttidsuthyrning av t.ex. idrottsanläggningar och konferensanläggningar etc. Man bör dock vara vaksam på situationer där fastigheter hyrs ut och där levererad elkraft utgör en väsentlig del av upplåtelsen.

Ett relativt vanligt exempel på korttidsuthyrning där elkraft kan ingå är uthyrning av parkeringsplatser (med laddstolpe eller motorvärmarstolpe) till anställda eller andra bilister. Ett vanligt exempel på långtidsuthyrning där elkraft är en väsentlig del av avtalet är upplåtelse av utrymme för master och antenner till exempelvis mobiltelefonoperatörer.

För en producent av vindkraftsel bör dennes samtliga avtal med tillhandahållande av el, som skulle kunna medföra en leverans av elkraft analyseras.

3.2.5 Samägande genom enkelt bolag

Enligt en skrivelse den 8 oktober 2008 anser Skatteverket att en ekonomisk förening som vid ett vindkraftverk producerar elkraft som föreningen matar ut på nätet och säljer till sina medlemmar anses yrkesmässigt leverera elkraft. Därmed kan elkraften inte omfattas av undantaget från skatteplikt. Motsvarande gäller även om ett samägt dotterbolag skulle leverera el till parterna.

Om flera parter gemensamt vill äga vindkraftverk kan detta inte ske genom en annan juridisk person, exempelvis ett vindkraftsaktiebolag. I sådant fall skulle vindkraftsbolagets överföring av elkraft till delägarna och eventuellt övriga koncernbolag anses utgöra yrkesmässiga leveranser.

En möjlighet som har diskuterats är att flera juridiska personer är samägare av ett gemensamt kraftverk genom ett enkelt bolag, vilket inte är en självständig juridisk person. De juridiska personerna skulle vid ett sådant ägande ha andelar i ett kraftverk och fördela förbrukningen på samma sätt som ägarandelarna.

Frågan om enkelt bolag har behandlats av Skatterättsnämnden i ett förhandsbesked från den 23 juni 2011. Enligt nämnden är ett enkelt bolag inte en självständig juridisk person varför det enkla bolaget inte kan anses leverera den elektriska kraft som produceras till bolagsmännen. Inte heller kan, med tanke på förutsättningarna i det aktuella fallet, någon leverans av elektrisk kraft anses ske mellan bolagsmännen.

Vid bildandet och driften av ett enkelt bolag är det oerhört viktigt hur avtalet formuleras. Det finns ett otal situationer och transaktioner mellan bolagsmännen som skulle kunna ses som yrkesmässiga leveranser. Av vikt är också att alla kostnader och intäkter i det enkla bolaget fördelas i enlighet med ägarandelarna. Exempel på kostnader är underhåll, försäkringar etc. Intäkter från vindkraftverket är elkraften i sig, men även exempelvis elcertifikat.

Delägarna i det enkla bolaget kan således inte fördela eller kvitta den producerade elkraften i förhållande till behov. Om en delägare exempelvis äger 60 % av ett vindkraftverk och den andre äger 40% så måste produktionen för varje enskild timme fördelas på detta sätt mellan delägarna som om det hade varit två separata vindkraftverk.

Parterna bör fundera över hur fördelningen och ägandet kan optimeras. Vid bildandet av ett enkelt bolag bör det enligt vår bedömning vara möjligt att ha med en ytterligare part som producerar skattepliktig elkraft för försäljning på marknaden.

Därmed skulle andelar motsvarande ett eller två vindkraftverk (där produktionen alltid täcks av egen förbrukning) kunna ägas av parterna för skattebefriad produktion. Resterande andelar skulle kunna ägas av ett vindkraftsbolag som producerar skattepliktig elkraft för leverans till såväl parterna som till externa förbrukare.

Vad gäller den momsmässiga bedömningen av samägande av vindkraftverk genom enkelt bolag, se nedan under avsnitt 5.

3.2.6 Leasing av vindkraftverk

Som diskuterades på mötet finns vissa fördelar med att leasa vindkraftverk till eller från en annan part. Fråga har uppkommit om leasetagaren i detta fall kan tillgodogöra sig skattebefrielsen och om detta även gäller vid leasing av andelar av ett vindkraftverk.

Det finns inte något entydigt svar på frågan om vem som anses vara framställare av elkraft när ett vindkraftverk leasas ut. Skatteverket har kommenterat frågan i ett ställningstagande den 15 december 2010.

Skatteverket skriver att flera företag kan vara inblandade vid produktion av el. Det kan förekomma att ett företag äger anläggningen, ett annat arrenderar anläggningen och ytterligare ett ansvarar för driften av anläggningen. Det kan också förekomma att den personal som utför arbetsuppgifterna avseende driften av anläggningen har olika arbetsgivare och att flera företag står för kostnader i samband med produktionen av elen.

Skatteverkets uppfattning är att den som ursprungligen har rätt att förfoga över elen, dvs. den ursprunglige ägaren, ska anses framställa elen. Den som förvärvat elen från annan kan således inte anses vara producent av elen.

Vi tolkar Skatteverkets ställningstagande som att när leasingavtalet utformas på så sätt att leasetagaren är den som ursprungligen förfogar över elkraften blir leasetagaren producent. Därvid kan leasetagaren producera elkraft för egen förbrukning och tillgodogöra sig energiskattebefriad vindkraftsel. Detta är fallet om leasetagaren leasar vindkraftverket i en finansiell lease, där risken och förmånen för och i vindkraftverket i allt väsentligt åvilar leasetagaren.

Det är således möjligt för en ägare av vindkraftverk att leasa ut vindkraftverken och låta leasetagaren vara producent av elkraften. En förutsättning för detta är att leasingavtalet utformas på så sätt att leasetagaren kommer att disponera över den elkraft som produceras. Enligt vår bedömning bör samma sak gälla även om en andel av ett vindkraftverk leasas, dvs. leasingavtalet i sig kan inte anses medföra yrkesmässiga leveranser av elkraft.

Det skall med andra ord vara möjligt för en ägare av ett vindkraftverk att leasa ett vindkraftverk eller del(ar) av vindkraftverket till leasetagare, motsvarande den del som ägaren inte har behov av när det gäller vindkraftsel, vilket skulle möjliggöra energiskattebefrielse för leasetagaren. Se även nedan under avsnitt 5 om de momsfrågor som kan uppkomma vid leasing av vindkraftverk.

3.3 Skatteplikt och skattskyldighet

Vid bedömningen av huruvida producenten yrkesmässigt levererar elkraft spelar det inte någon roll om det är vindkraftsel eller annan elkraft som levereras. Så snart producenten anses yrkesmässigt leverera elkraft blir vindkraftselen skattepliktig.

Om producenten till följd av någon av bestämmelserna som beskrivits ovan anses yrkesmässigt leverera elkraft och därmed producera skattepliktig elkraft blir producenten skattskyldig för

energiskatt. Innebörden av att producenten blir skattskyldig är att all skattepliktig elkraft som produceras eller förbrukas av producenten ska deklarerars. Därmed ska t.ex. även elkraft som köps in från externa leverantörer deklarerars. Producentens elleverantörer ska därför inte debitera energiskatt vid försäljning till producenten.

Detta innebär även att all elförbrukning blir skattepliktig. Om producenten till 99 % förbrukar elkraften inom samma juridiska person men till 1 % anses leverera elkraft till exempelvis hyresgäster eller i en mobilnätsmast blir 100 % av elkraften skattepliktig.

Det är därför av yttersta vikt att parterna kartlägger alla eventuella avtal och situationer som skulle kunna medföra en yrkesmässig leverans av elkraft.

3.4 Handlingsplan

I syfte att säkerställa möjligheten att producera energiskattebefriad vindkraft för egen förbrukning bör parterna vidta ett antal åtgärder:

1. Göra en översyn av samtliga situationer för respektive part där elkraft kan anses överlätas mot ersättning. Dessa situationer ska undvikas.
2. Se över samtliga avtal där bostäder eller lokaler hyrs ut.
3. Uppskatta vilken produktion respektive förbrukning som kommer att bli aktuell timme för timme samt hur denna matchning kan optimeras.
4. Utredda hur ägandet kan optimeras genom exempelvis leasing eller genom ett enkelt bolag. Överväg om ytterligare en delägare, som producerar energiskattepliktig elkraft för leverans, ska ingå i ägarstrukturen.
5. Se till att nätavtal och avtal om balansansvar inte innebär att den producerade elkraften säljs.
6. Vid situationer där tolkningen av en fråga är oklar bör en öppen redovisning ske gentemot Skatteverket. Alternativt kan ansökan om förhandsbesked lämnas till Skatterättsnämnden.

Självklart kan PwC vara behjälpliga i ovanstående analyser, kalkyler, tolkningssituationer och kontakter med myndigheter etc.

4 Flera ägare och/eller nyttjare av vindkraftverk

Om flera närstående juridiska personer, efter en gemensam investering i ett vindkraftverk, önskar fördela producerad vindkraftsel sinsemellan för optimal energisskattebefrielse uppkommer frågan hur vindkraftverket skall ägas. Härvidlag har det varit vanligt att parterna tillsammans delägar vindkraftverket inom ramen för ett enkelt bolag. Men också leasing är ett alternativ som framgår nedan.

4.1 Enkelt bolag

När två eller flera personer önskar att samarbeta, men inte har för avsikt att bilda ett gemensamt aktiebolag, handelsbolag eller kommanditbolag, kan samarbetet istället ske inom ramen ett enkelt bolag.

Det vanligaste exemplet på ett enkelt bolag är de s.k. aktiesparklubbarna. Där köper ett antal personer aktier tillsammans och uppfattar sig som medlemmar i en aktiesparklubb. Syftet är inte att bilda en juridisk person som ska äga tillgångarna som består av de inköpta aktierna, i stället ska man äga dessa aktier tillsammans.

Civilrättsligt regleras enkla bolag i lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. De som avtalat om att samarbeta kallas bolagsmän. Bolagsmän kan vara både fysiska och juridiska personer och deras inbördes rättigheter och skyldigheter regleras genom ett bolagsavtal för det enkla bolaget.

Det enkla bolaget är inte en juridisk person. Det innebär t.ex. att det enkla bolaget inte kan äga några tillgångar, inte kan ha några skulder och inte kan föra talan inför domstol. Det är i stället varje bolagsman för sig som äger tillgångarna, innehar skulderna o.s.v. i förhållande till sin andel (insats) i det enkla bolaget.

Eftersom det enkla bolaget inte är en juridisk person är det bolagsmännen och inte bolaget som är skattskyldiga för inkomstskatt, mervärdesskatt m.fl. skatter.

4.1.1 Fördelar/Nackdelar vid ägande av vindkraftverk genom enkelt bolag

Fördelar;

- Enkelt sätt att samverka vid ägande av vindkraftverk
- Vardera bolagsman har möjlighet till energisskattebefrielse i förhållande till sin ägarandel

Nackdelar;

- Ändrade förhållanden, i lagstiftning eller hos respektive bolagsman, som medför behov av ändrade ägarandelar, fordrar försäljning/köp av ägarandel mellan bolagsmän, utanför det

enkla bolaget och förmodligen ändring av bolagsavtalet, med samtligas samtycke. Ju fler bolagsmän med olika förutsättningar, desto krångligare.

4.2 Nyttjande av vindkraftverk genom leasing

Som diskuterades på mötet finns vissa fördelar med att leasa vindkraftverk till eller från en annan part. Fråga har uppkommit om leasetagaren i detta fall kan tillgodogöra sig skattebefrielsen. Vad nedan nämns om leasing avser finansiell leasing, där en leasetagare i allt väsentlig har all risk i och alla förmåner för den leasade egendomen (eller del därav).

4.3 Nyttjande av vindkraftverk genom leasing till enkelt bolag

Om flera juridiska personer önskar "dela" på leasade vindkraftverks produktion av el kan de var och en leasa en andel av produktionskapaciteten i förhållande till det behov de har. Detta fordrar dock ett leasingavtal till var och en av leasetagarna. I den mån leasetagarnas behov kan komma att förändras måste respektive leasingavtal dock skrivas om.

Ett alternativ till individuella leasingavtal kan vara att leasetagarna tillsammans leasar vindkraftverken genom ett enkelt bolag, varigenom det endast behövs ett (1) leasingavtal mellan ägaren av vindkraftverken (leasegivaren) och det enkla bolaget (som leasetagare).

Genom att leasa i samverkan genom ett enkelt bolag kan bolagsmännen i bolagsavtalet avtala om hur andelarna ska delas och i framtiden kunna förändras dem emellan, vilket också påverkar hur stor del av leasingavgiften de ska erlägga.

4.3.1 Fördelar vid nyttjande av vindkraftverk genom leasing till enkelt bolag

Fördelar;

- Enkelt sätt att samverka vid nyttjande av vindkraftverk
- Vardera bolagsman har möjlighet till energiskattebefrielse i förhållande till sin andel av produktionen

4.4 Ägandet av vindkraftverket vid leasing

Som framgår ovan är det möjligt för en juridisk person att äga ett vindkraftverk till 100 % och leasa ut del av vindkraftverket till annan närstående juridisk person, där fördelningen utgår från respektive parts behov av vindkraftsel.

Tyresö kommun skulle således kunna äga vindkraftverket och leasa ut del till Tyresö Bostäder AB. Administrativt och även momsmässigt är dock denna struktur inte att rekommendera. Det torde

vara enklare att ett nystartat bolag, Tyresö Vind AB, som leasegivare, äger och leasar ut vindkraftverket till Tyresö Kommun och Tyresö Bostäder AB (och då till ett enkelt bolag där dessa parter är bolagsmän).

Genom ett Tyresö Vind AB samlas alla kostnader på ett enkelt sätt i en juridisk person, som till sin verksamhet har leasing, vilket man också är momspliktig för. Detta medför vidare att Tyresö kommun har en enkel struktur om man skulle vilja förvärva ytterligare vindkraftverk själv eller tillsammans med annan kommun. Man har också möjligheten att sälja ett sådant bolag med eller utan tillhörande leasar.

När det gäller finansieringen och ägandet av Tyresö Vind AB, skulle det kunna ske på det sätt man redan budgeterat för hos kommun och bostadsbolaget, d v s att de exempelvis lånar in medlen till bolaget. Den slutliga finansieringen av bolaget bör ske utifrån de kalkyler man bör ta fram som underlag för leasingavgifterna.

5 Moms

5.1 Allmänt om moms

En grundläggande förutsättning för att avdrag för ingående moms på kostnader ska medges är att en momspliktig verksamhet bedrivs. För ett kommunalt bolag innebär detta att rätt till avdrag för ingående moms förutsätter att bolaget bedriver en verksamhet som åtminstone delvis är momspliktig. Ett kommunalt bostadsbolag som upplåter bostäder till privatpersoner har som huvudregel inte rätt att göra avdrag för ingående moms på kostnader i verksamheten. Bedriver bolaget både momspliktig och momsfri verksamhet, s.k. blandad verksamhet, föreligger en begränsad rätt till avdrag för ingående moms. Vid blandad verksamhet måste en uppdelning göras mellan kostnader som är direkt hänförliga till den momspliktiga delen av verksamheten och kostnader som är direkt hänförliga till den momsfria delen av verksamheten. För kostnader som är direkt hänförliga till den momspliktiga delen föreligger rätt till avdrag för ingående moms medan avdrag inte medges för moms på kostnader hänförliga till den momsfria delen av verksamheten. För gemensamma kostnader, d.v.s. kostnader som är hänförliga till såväl momspliktig som momsfri verksamhet medges ett begränsat avdrag. Avdraget ska i detta fall beräknas med hjälp av en fördelningsnyckel som t.ex. kan baseras på en jämförelse mellan momspliktig omsättning och total omsättning. Grunden för en sådan fördelningsnyckel kan dock variera och mervärdesskattelagen (1994:200), ML, saknar uttryckliga regler för hur en fördelningsnyckel ska utformas.

För en kommun gäller dock andra regler. En kommun bedriver normalt sett både momspliktig och momsfri verksamhet. Den del av kommunens verksamhet som är momspliktig berättigar till avdrag för ingående moms enligt ML ("affärsmoms"). Den del av kommunens verksamhet som inte medför skattskyldighet till moms berättigar kommunen rätt till ersättning för moms enligt Lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund ("Ersättningslagen").

Tillhandahållande av elektrisk kraft är momspliktig om den tillhandahålls någon mot ersättning. Elektrisk kraft som produceras och förbrukas av samma juridiska person är däremot inte momspliktig eftersom det inte sker någon momspliktig leverans i detta fall. Överskottsel uppkommer när en producent levererar mer el än som förbrukas i den egna verksamheten under en mätperiod. Om detta överskott kvittas mot ett underskott i en annan mätperiod uppkommer, enligt Skatteverkets bedömning, en momspliktig transaktion. Skatteverket anser att producenten får ersättning för överskottet genom en leverans från elhandelsbolaget under en annan mätperiod. Skulle verksamheten bedrivas genom ett enkelt bolag eller annan form av samägande är vår bedömning att momspliktig överskottsel ska delas upp mellan de olika ägarna av ett vindkraftverk.

5.2 Moms vid förvärv av vindkraftverk

En investering i ett vindkraftverk kan ske på olika sätt och därmed kan olika momskonsekvenser uppkomma i samband med investeringen. Skatteverket publicerade ett ställningstagande daterat den 20 juni 2011 där man behandlar vissa momsfrågor som kan uppkomma vid överlåtelse av projekteringsunderlag och försäljning av vindkraftverk. Detta ställningstagande får dock delvis anses överspelat genom Skatterättsnämndens förhandsbesked daterat 2014-01-23 (se nedan). Nedan sammanfattar vi några grundläggande förutsättningar i dessa situationer.

Situation 1: Överlåtelse av vindkraftverk i projekteringsstadiet. I en sådan överlåtelse ingår normalt markupplåtelse, utredningsmaterial, bygglov, miljötillstånd och nätanslutningsavtal. Markupplåtelse, bygglov och miljötillstånd bedöms vara momsfria tillhandahållanden. Övrigt ingående i överlåtelsen bedöms vara momspliktiga tillhandahållanden. Tjänster och material som därefter köps in för byggnationen av det projekterade vindkraftverket är momspliktiga.

Situation 2: Överlåtelse av ett befintligt vindkraftverk som ännu inte tagits i bruk. Viss del av ersättningen anses hänförligt till markupplåtelse och fastighet och är därför momsfri och viss del av ersättningen anses hänförligt till överlåtelsen av verksamhetstillbehör och är därmed momspliktig. Skatterättsnämnden har i sitt förhandsbesked (dnr 37-13/I) ansett att fundament och torn är underordnat verksamhetstillbehören och ersättning för dessa delar är därmed momspliktig. Däremot är överlåtelse av markarrende, nyttjanderätt till väg, tillstånd enligt miljöbalken etc. att se som en momsfri överlåtelse av fastighet.

Situation 3: Överlåtelse av ett befintligt vindkraftverk som tagits i bruk. Även i detta fall omfattar överlåtelsen såväl fastighet som verksamhetstillbehör. Under vissa omständigheter kan en sådan överlåtelse ses som en överlåtelse av en verksamhet och då undantas från moms. En förutsättning för att överlåtelsen ska kunna ses som en verksamhetsöverlåtelse är att köparen bedriver helt eller delvis momspliktig verksamhet och att verket används på samma sätt som det gjordes hos säljaren.

I situation 2 och 3 ovan kan s.k. jämkning av moms bli aktuell. Jämningsreglerna är tillämpliga vid överlåtelse av investeringsvaror (verksamhetstillbehör och fastighet) om överlåtelse sker inom viss tid (10 år för fastigheter och 5 år för verksamhetstillbehör). Jämningsreglerna innebär att moms hänförligt till gjorda investeringar kan behöva betalas tillbaka alt. så kan ytterligare moms återbetalas från skatteverket beroende på tidigare hantering.

5.3 Moms vid samägande av vindkraftverk genom enkelt bolag

Som angivits ovan är ett enkelt bolag inte en egen juridisk person och inte heller ett skattesubjekt i momshänseende. Det är istället de enskilda bolagsmännen som är skattskyldiga till moms för sin del av verksamheten enligt de förutsättningar som gäller för just den enskilda bolagsmannen. När en verksamhet bedrivs genom ett enkelt bolag ska således varje delägare redovisa moms för sin andel.

Skatteverket kan efter ansökan av samtliga delägare besluta att en av delägarna redovisar och betalar moms för samtliga delägare såsom representant. I detta fall ska underlag för kontroll av redovisningen finnas tillgängligt hos den delägaren. Ansvar för att redovisningen är korrekt vilar dock hos var och en av delägarna. Redovisningen ska också ta hänsyn till respektive delägars momssituation t.ex. vid blandad verksamhet eller rätt till ersättning för moms enligt Ersättningslagen, vilket innebär att redovisningen kan bli administrativt betungande. Delägarnas momssituation kan också medföra svårigheter vid ändrade förhållanden, t.ex. vid en försäljning av ägarandelen.

5.4 Moms vid nyttjande av vindkraftverk genom leasing

Från ett momsmässigt perspektiv har ett vindkraftverk ansetts utgöra såväl fast (fundament, torn) som lös (rotorblad, maskinhus, turbin) egendom vilket fått konsekvenser vid försäljning och uthyrning av detsamma. Skatterättsnämnden har dock i ett nyligen avkunnat förhandsbesked kommit fram till såväl fundament som torn, d.v.s. den del av vindkraftverket som utgör fastighet, är helt underordnad den lösa egendomen och därmed ska, vid en försäljning av vindkraftverket, den delen beläggas med moms (Skatterättsnämndens förhandsbesked meddelat 2014-01-23, dnr 37-13/1). Med en sådan bedömning skulle även upplåtelse av ett vindkraftverk vara fullt momspliktigt oaktat att viss del avser fast egendom. Mot bakgrund av att denna situation inte i sin helhet prövades av Skatterättsnämnden i nämnda förhandsbesked rekommenderar vi att en avstämning görs med Skatteverket, t.ex. genom en brevfråga.

5.5 Konsekvenser

För det fall Tyresö Kommun förvärvar vindkraftverket för att sedan upplåta detta till Tyresö Bostäder AB kommer förvärvet belastas med moms eftersom överlåtelsen sannolikt inte kommer att kunna anses utgöra en verksamhetsöverlåtelse. Momsen på transaktionen blir avdragsgill i kommunens momsdeklaration ("affärsmoms") eftersom kommunen kommer att vara skyldig att hantera upplåtelsen till Tyresö Bostäder AB med moms. Skulle kommunen använda den el vindkraftverket producerar i sin egen verksamhet är ingående moms hänförligt till förvärvet ersättningsberättigad enligt Ersättningslagen. Kommunen anses då inte ha någon utgående momspliktig verksamhet. Beroende på hur vindkraftverket används kan kommunen vara skyldig att dela upp den ingående moms och göra visst avdrag i momsdeklarationen enligt ML och ansöka om ersättning enligt Ersättningslagen för viss del av moms.

För det fall vindkraftverket förvärvas av Tyresö Vind AB som därefter upplåter detta till Tyresö Bostäder AB samt till Tyresö kommun AB uppkommer en något annan momssituation. Tyresö Vind AB kommer genom upplåtelsen till Tyresö Bostäder AB resp. till Tyresö kommun bedriva en momspliktig verksamhet och har därmed avdragsrätt för den ingående moms som belastar förvärvet. Tyresö Vind AB ska därefter hantera upplåtelsen till Tyresö Bostäder AB samt Tyresö Kommun AB inklusive moms. Som nämnts tidigare är frågan om vindkraftverket i sin helhet kan anses utgöra en vara inte helt klarlagd. Vi rekommenderar därför att frågan stäms av med Skatteverket innan transaktionen äger rum och avtal upprättas.

6 Fastighetsskatt

Vindkraftverk anses vid fastighetstaxeringen vara en byggnad som ska åsättas ett taxeringsvärde. Ett vindkraftverk indelas vid fastighetstaxeringen som en elproduktionsenhet tillsammans med mark och markanläggning runt vindkraftverket. I en vindkraftpark utgör varje vindkraftverk en egen elproduktionsenhet.

Fastighetsskatt utgår med 0,2 procent av taxeringsvärdet för elproduktionsenheten. Bostadsbyggnad för t.ex. driftspersonal och tomt till sådan byggnad ingår inte i elproduktionsenhet med vindkraftverk utan utgör en särskild taxeringsenhet. Transformatorer och kopplingsstationer tillhörande kraftdistributionsnätet ingår inte heller i elproduktionsenhet för vindkraftverk utan utgör specialbyggnader som indelas som specialenhet.

Taxeringsvärdet för ett vindkraftverk beräknas med ledning av vindkraftverkets installerade bruttoeffekt och sker i följande steg.

Det totala värdet för vindkraftverket beräknas genom att bruttoeffekten för vindkraftverket multipliceras med ett riktvärde som anges i Skatteverkets allmänna råd. Enligt de allmänna råd som ligger till grund för 2013 – 2018 års fastighetstaxeringar är riktvärdet för vindkraftverk 10 100 kr/kW.

Riktvärdet för marken vid vindkraftverket bestäms till 1,5 % av det totala värdet för vindkraftverket (dvs. 1,5 % av det vid punkten 1 angivna totalvärdet). Riktvärdet för marken bestäms lika oavsett om vindkraftverket är bebyggt, obebyggt eller under byggnad.

Riktvärdet för byggnaden (vindkraftverket) erhålls genom att 73,5 % av vindkraftverkets totala värde i nybyggt skick multipliceras med en nedskrivningsfaktor, varigenom den värdeminskning beaktas som uppkommit för äldre kraftverk. Nedskrivningsfaktorn ska motsvara ett vindkraftverks värdeminskning och får vid 2013-2018 års fastighetstaxeringar beaktas om kraftverket tagits i drift före 2011.

Om vindkraftverket byggts på egen mark utgörs taxeringsvärdet för vindkraftverket av summan av riktvärdet för mark och byggnad. Taxeringsvärdet kan därefter komma att justeras med hänsyn till

säregna förhållanden. Justering för säregna förhållanden sker bl.a. vid avvikande driftstid och med hänsyn till värdet av elcertifikat.

Taxeringen av ett vindkraftverk kan illustreras i följande exempel. Ett vindkraftverk har byggts av fastighetsägaren på egen mark. Vindkraftverket har tagits i drift under 2010 och har en installerad bruttoeffekt på 3 000 kW.

- 1 Vindkraftverkets totala värde beräknas med ledning av bruttoeffekten till 19 200 tkr (3 000 kW * 6 400 kr/kW).
- 2 Riktvärdet för marken till vindkraftverket uppgår till 288 tkr (1,5 % av 19 200 tkr).
- 3 Riktvärdet för byggnaden beräknas till 14 112 tkr (73,5 % av 19 200 tkr).

Taxeringsvärdet för vindkraftverket uppgår till 14 400 tkr (288 + 14 112), om någon justering för säregna förhållanden inte är aktuell. Fastighetsskatt utgår med 28 800 kr (0,2 % av 14 400 tkr).

Även vindkraftverk under uppförande kan åsättas ett taxeringsvärde. Vid taxering av vindkraftverk under uppförande gäller samma bestämmelser och allmänna råd som i allmänhet gäller för byggnad under uppförande. Byggnadsvärdet för vindkraftverket kan därvid bestämmas till hälften av den kostnad som lagts ned på vindkraftverket. Kostnaden ska omräknas till det genomsnittliga kostnadsläge som gällde under andra året före taxeringsåret. Riktvärdet för marken till vindkraftverket beräknas då på samma sätt som om vindkraftverket hade tagits i drift.

7 Inkomstskatt

7.1 Regler om avskrivningar

Enligt inkomstskattelagen hänförs en konstruktion för vilket ett byggnadsvärde fastställts vid fastighetstaxeringen till byggnadsinventarier om konstruktionen helt eller delvis utgör en maskin eller ett redskap. Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked den 22 september 1992 ansett att ett vindkraftverk hade ett sådant utförande och en sådan funktion att det åtminstone till viss del tjänstgjorde som maskin. Reglerna om byggnadsinventarier var därför tillämpliga. Skatteverket har i en skrivelse den 20 april 2005 framfört att man, i likhet med Skatterättsnämnden, anser att vindkraftverk ska hänföras till byggnadsinventarier vid inkomstbeskattningen då det delvis utgör en maskin.

Mot bakgrund av ovanstående får ett vindkraftverk därmed skrivas av enligt de regler som gäller för inventarier, d.v.s. med tillämpning av räkningsenlig avskrivning eller restvärdesavskrivning.

För att få använda räkningsenlig avskrivning krävs att man har en ordnad bokföring som avslutas med årsbokslut. Vidare krävs att avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna. Enligt huvudregeln får avdrag för räkningsenlig avskrivning göras med högst 30 % per år av summan av bokfört värde på tillgångarna vid beskattningsårets ingång och anskaffningsvärdet på tillgångar som

vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhör näringsverksamheten. För räkningsenlig avskrivning finns också en kompletteringsregel som innebär att inventarierna skrivs av med 20 % av anskaffningsvärdet per år.

Vid restvärdesavskrivning behöver det inte föreligga överensstämmelse mellan det skattemässiga restvärdet och bokfört värde. Restvärdesavskrivning får göras med 25 % på det skattemässiga värdet vid beskattningsårets ingång, d.v.s. anskaffningsvärdet minskat med gjorda värdeminskningssavdrag och liknande avdrag.

Om det vid sidan av själva vindkraftverket finns andra byggnader, konstruktioner eller markanläggningar måste dessa bedömas för sig. Som exempel har Skatteverket den 19 mars 2008 yttrat att en s.k. teknikbod som finns intill en mobilmast utgör en byggnad vid inkomstbeskattningen trots att mobilmasten anses utgöra byggnadsinventarium.

Bokföringsmässigt är vår uppfattning att de flesta tillämpar en avskrivningsperiod på 20 år.

8 Skatteregistrering som energiproducent

Skattskyldig är den som i Sverige yrkesmässigt framställer skattepliktig elektrisk kraft (producent), och den som yrkesmässigt levererar av honom framställd skattepliktig elektrisk kraft eller av annan framställd elektrisk kraft (leverantör). Den som är skattskyldig ska vara registrerad hos Skatteverket.

För den som träffas av något av undantagen från skatteplikt för el, vilket bl.a. gäller för den som producerar vindkraftsel för egen förbrukning så ska inte någon registrering ske.

8.1 Påverkar parternas import av el möjligheten till förbrukning av energiskattebefriad vindkraftsel?

Tyresö kommun och Tyresö bostäder AB köper idag el av det norska bolaget Bergen Energi. Tyresö kommun och Tyresö bostäder AB är båda registrerade som skattskyldiga för energiskatt, i anledning av den import av el som sker från Norge. Det förekommer inte några leveranser av el mellan parterna eller till någon utomstående part.

Den som importerar elkraft anses energiskattemässigt som producent av el och ska vara registrerad som skattskyldig för energiskatt på el. Skatteverket har i andra sammanhang uttalat att el som framställts i Sverige av en skattskyldig producent i en annan produktionsanläggning utöver vindkraftverket inte kan undantas från skatteplikt. Däremot kan den el som framställts i vindkraftverket fortfarande undantas från skatteplikt förutsatt producenten inte yrkesmässigt levererar el.

Vår bedömning är att parternas import av el inte i sig bör föranleda att förbrukningen av egenproducerad vindkraftsel blir att anse som skattepliktig. Detta under förutsättning att kraven för att uppnå energiskattebefrielse i övrigt är uppfyllda.

9 Elcertifikat

9.1 Tildelning

Som beskrivits ovan är elcertifikatsystemet det styrmedel som är tänkt att gynna vindkraftsproduktion.

Elcertifikatsystemet är ett marknadsbaserat stödsystem vilket innebär att producenter av förnybar el tilldelas elcertifikat av staten och att elleverantörer och vissa elanvändare är skyldiga att inneha elcertifikat i förhållande till leveranser respektive användning av elkraft (kvotplikt).

Beträffande elcertifikat är det *innehavaren* av en godkänd anläggning som är den certifikatberättigade producenten. Av förarbetena till lagen om elcertifikat framgår att i det fall ägaren av en produktionsanläggning upplåtit denna med nyttjanderätt, som innebär att någon annan än ägaren faktiskt innehar och driver anläggningen, är den sistnämnde att anse som innehavare av anläggningen och är därmed certifikatberättigad producent.

Därmed är det vid den typ av leasing som beskrivits ovan, leasetagaren (producenten) som kommer att tilldelas elcertifikat.

9.2 Kvotplikt

De aktörer som är kvotpliktiga enligt lagen om elcertifikat är:

1. elleverantörer,
2. elanvändare som använder el som de själva producerat om mängden använd el uppgår till mer än 60 megawattimmar per beräkningsår och har producerats i en anläggning med en installerad effekt som är högre än 50 kilowatt,
3. elanvändare i den utsträckning de har använt el som de har importerat eller köpt på den nordiska elbörsen, och
4. elintensiva industrier som har registrerats.

Med begreppet elleverantör avses den som yrkesmässigt levererar elkraft (till elanvändare).

I det aktuella fallet bör parterna bli kvotpliktiga i enlighet med punkt 2. Parterna ska därvid redovisa kvotplikt, och inneha rätt antal elcertifikat, för den el som de själva förbrukat.

Sammanfattningsvis kommer i de flesta fall den som nyttjar ett vindkraftverk att tilldelas elcertifikat för sin produktion och bli kvotpliktig för sin förbrukning.

10 Förslag till förändringar i regelverk

10.1 Möjligheten till energiskattebefrielse

När reglerna om att undanta vindkraftsel för egen förbrukning från beskattning infördes, var syftet i första hand att minska den administrativa bördan för de små elproducenterna och för Skatteverket. Det fanns därmed inte något miljö- eller energipolitiskt syfte. Det styrmedel som politikerna valt för att främja produktion av förnybar el är elcertifikatsystemet.

Under våren 2013 tillsatte regeringen en utredning som skulle utreda skattefrågor kopplade till mikroproduktion av elkraft, bl.a. nettodebitering ur ett moms- och energiskatteperspektiv. När utredningen presenterade sina resultat (SOU 2013:46) föreslogs att undantaget för vindkraftsel som producerats för egen förbrukning skulle tas bort.

Regeringen valde emellertid att inte gå vidare med just det förslaget när en proposition under våren 2014 lämnades till riksdagen. Däremot valde regeringen att gå vidare med vissa andra förslag från utredningen. I nuläget finns därmed inte något som tyder på att det aktuella energiskatteundantaget ska tas bort.

En framtida förändring av regelverket kommer inte påverka skattehanteringen av redan producerad elkraft. Däremot kan vindkraftselen, om en framtida regering eller riksdag skulle välja att gå vidare med utredningens förslag, att bli skattepliktig i framtiden oavsett om producenten tidigare haft möjlighet att producera skattebefriad elkraft för egen förbrukning.

10.2 Möjligheten för bostadsbolag att slippa moms på energiskatten avseende inköpt el

Det finns ingen särskild avsikt från lagstiftaren att moms skall utebli i dylika situationer, dock blir det konsekvensen pga. utformningen av lagstiftningen. Då syftet inte är att vissa sektorer ska slippa momskostnaden på energiskatten kan man tänka sig att lagstiftaren kommer att vilja förändra denna möjlighet. Oss veterligen finns det dock inga sådana planer i dagsläget.

11 Avslutande kommentarer

Som redovisats ovan finns ett antal frågor att ta hänsyn till vid en investering i vindkraft och vid produktionen av elkraft. Vissa av de frågor som beskrivits har inte något entydigt svar. Detta gäller bl.a. elleveranser till hyresgäster, avtal med balansansvarig samt andra tveksamma situationer som kan bedömas som skattepliktiga leveranser.

För att få klarhet i dessa frågor kan en ansökan om förhandsbesked lämnas till Skatterättsnämnden. Nämndens besked är bindande för såväl den skattskyldige som för Skatteverket.

Ett alternativ kan vara att ställa en skriftlig fråga till Skatteverket. Myndighetens brevsvaret på en sådan fråga är dock inte juridiskt bindande.

Om Skatteverket vid en kontroll skulle anse att producenten yrkesmässigt levererar elkraft kan energiskatt påföras för upp till sex år bakåt i tiden. Därutöver påförs regelmässigt skattetillägg med 20 % av skatten om den skattskyldige bedöms ha lämnat en oriktig uppgift.

Skattetillägg kan undvikas om den skattskyldige redan innan Skatteverkets kontroll öppet har redovisat omständigheterna skriftligt för myndigheten. Även om Skatteverket i ett sådant fall skulle påföra skatt så kan inte skattetillägg påföras eftersom sakomständigheterna redan varit kända.

Med tanke på de risker som finns till följd av det oklara rättsläget samt att regelverket med relativt kort varsel kan ändras är det vår uppfattning att en investering i vindkraft inte enbart ska göras av energiskatteskäl. Följaktligen bör parterna ha en kalkyl som går ihop även om den producerade elkraften skulle bli beskattad.

Kontakta oss gärna vid frågor med anledning av denna rapport. Vi kan självklart assistera vid kontakter med Skatteverket, begäran av förhandsbesked, granskning av avtal etc.

Med vänliga hälsningar

Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB

Lars Henckel
lars.henckel@se.pwc.com
TAX Services
D: 010-213 33 26
M: 0709-29 33 26

Fredrik Jonsson
fredrik.jonsson@se.pwc.com
TAX Services
D: 010-212 48 01
M: 0709-29 41 63



Datum 2014-08-26
 Tid 18:30–19:30
 Plats Sammanträdesrummet Bollmora, kommunhuset

Beslutande Se närvarolista

Övriga deltagare Se närvarolista


Justeringens plats och tid Kommunkansliet 2014-09-01

Paragrafer 111 - 127

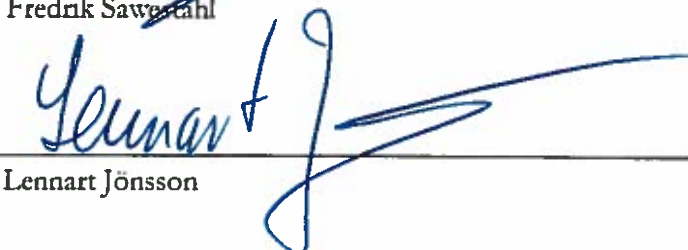
Sekreterare


 Hillevi Elvhage

Ordförande


 Fredrik Sawastahl

Justerande


 Lennart Jönsson

ANSLAG / BEVIS

Protokollet är justerat. Justeringen har tillkännagivits genom anslag.

Organ Kommunstyrelsen
 Sammanträdesdatum 2014-08-26
 Datum då anslaget sätts upp 2014-09-02
 Datum då anslaget tas ned 2014-09-24
 Förvaringsplats för protokollet Kommunkansliets arkiv plan 6

Underskrift


 Hillevi Elvhage

Utdragsbestyrkande



Närvarolista

Beslutande



Fredrik Saweståhl (M)
 Mats Larsson (FP)
 Anita Mattsson (S)
 Anki Svensson (M)
 Andreas Jonsson (M)
 Dick Bengtson (M)
 Mathilda Lundh (M)
 Mats Lindblom (FP)
 Leif Kennerberg (KD)
 Kristjan Vaigur (S)
 Jerry Svensson (S)
 Lennart Jönsson (S), tjänstgörande ersättare för Marie Linder (S)
 Marie Åkesdotter (MP)

Ersättare

Lotta Stjernfeldt (M)
 Christer Flodfält (M)
 Margareta Ternstedt (FP)
 Anna Lund (KD)
 Ulrica Riis-Pedersen (C)
 Peter Bylund (MP)

Övriga

Bo Renman, Kommundirektör, Kommunledningskontoret
 Sigbrith Martinsson, Ekonomichef, Kommunledningskontoret
 Ulf Haraldsson, HR-chef, Kommunledningskontoret
 Karin Hassler, Kommunikationschef, Kommunledningskontoret
 Björn Nilsson, Tf förvaltningschef, Socialförvaltningen, till och med § 113 kl. 19.05.
 Åke Skoglund, Förvaltningschef, Samhällsbyggnadsförvaltningen
 Maj Ingels Fagerlund, Säkerhetschef, Kommunledningskontoret, till och med § 112 kl. 18.55.
 Mikael Onegård, Politisk sekreterare, M
 Robert Skölin, Politisk sekreterare, M

Justerandes sign 			Utdragsbestyrkande
---	---	--	--------------------

Hillevi Elvhage, Kommunsekreterare, Kommunkansliet

Catrin Ullbrand, Chef kvalitetsenheten, Kvalitetsenheten, till och med § 112 kl. 18.55.

Britt-Marie Hansson, Kvalitetscontroller, Kvalitetsenheten, till och med § 112 kl. 18.55.

Ann-Kristin Olovsson, Avdelningschef äldreomsorg, socialförvaltningen, till och med § 113 kl. 19.05.

Jonas Jansfors, Förhandlingschef, HR-enheten, till och med § 120 kl. 19.15.

Frånvarande

Martin Johem (M)

Peter Odelvall (M)



Christina Melzén (FP)

Marie Linder (S)

Karin Ljung (S)

Carl-Johan Karlson (S)

Elisabet Hedlund (V)

Justerandes sign 			Utdragsbestyrkande
---	---	--	--------------------