

Fastighetstaxering av anläggningar för el- och värmeproduktion

*Betänkande av Utredningen om
fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter*

Stockholm 2016



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2016:31

SOU och Ds kan köpas från Wolters Kluwers kundservice.
Beställningsadress: Wolters Kluwers kundservice, 106 47 Stockholm
Ordertelefon: 08-598 191 90
E-post: kundservice@wolterskluwer.se
Webbplats: wolterskluwer.se/offentligapublikationer

För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Wolters Kluwer Sverige AB
på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Svara på remiss – hur och varför

Statsrådsberedningen, SB PM 2003:2 (reviderad 2009-05-02).

En kort handledning för dem som ska svara på remiss.

Häftet är gratis och kan laddas ner som pdf från eller beställas på regeringen.se/remisser

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet

Omslag: Elanders Sverige AB

Tryck: Elanders Sverige AB, Stockholm 2016

ISBN 978-91-38-24435-7

ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet Magdalena Andersson

Regeringen beslutade den 11 september 2014 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter (dir. 2014:134). Samma dag förordnades tekniska rådet Monica Haapaniemi som särskild utredare.

Som experter förordnades från och med den 5 november 2014 fastighetsekonomen Irena Drogou, rättsliga experten Marie Ekdahl, departementssekreteraren Peter Höglund, ämnesrådet Åsa Leander, departementssekreteraren Ulf Olovsson, senior adviser Inge Pierre, skattejuristen Torbjörn Spector, ämnesrådet Thomas Sundqvist, områdesansvarige Erik Thornström och kanslirådet Peter Österberg. Verkställande direktören Linda Burenius Magnusson förordnades som expert från och med den 2 juni 2015. Thomas Sundqvist entledigades från och med den 19 oktober 2015.

Som sekreterare förordnades från och med den 10 november 2014 Skatteverkets riksansvarige Ortsrepresentant för värdering Jan Berghök och rättslige utredaren Tomas Eurenius. Ämnesrådet Thomas Sundqvist och departementssekreteraren Daniel Waluszewski förordnades som sekreterare från och med den 19 oktober 2015. Departementssekreteraren Johanna Karls var anställd som sekreterare under tiden den 1 maj till och med den 30 november 2015.

Utredningen har antagit namnet Utredningen om fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter.

Utredningen överlämnar härmed sitt betänkande Fastighetstaxering av anläggningar för el- och värmeproduktion (SOU 2016:31).

Till betänkandet fogas tre särskilda yttranden. Uppdraget är härmed slutfört.

Stockholm i april 2016

Monica Haapaniemi

*/Jan Berghök
Tomas Eurenus
Thomas Sundqvist
Daniel Waluszewski*

Innehåll

Förkortningar	13
Sammanfattning	15
1 Författningsförslag	25
1.1 Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).....	25
1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt	39
2 Uppdraget och dess genomförande, m.m.	43
2.1 Utredningens uppdrag.....	43
2.2 Utredningens arbete m.m.....	44
2.3 Framställningar	44
2.4 Betänkandets disposition.....	45
3 Bakgrund och vissa utgångspunkter, m.m.	47
3.1 Inledning.....	47
3.2 Fastighetstaxering allmänt.....	47
3.3 Fastighetstaxering av elproduktionsenheter	52
3.3.1 Vattenkraftverk.....	56
3.3.2 Värmekraftverk.....	59
3.3.3 Övriga elproduktionsenheter	60
3.4 Förberedelsearbetet inför fastighetstaxering av elproduktionsenheter.....	61

3.5	Fastighetsbeskattning av elproduktionsenheter.....	63
3.6	Vissa utgångspunkter, m.m.....	64
3.6.1	Svensk energi- och miljöpolitik.....	64
3.6.2	Riktlinjer för skattepolitiken.....	66
3.6.3	EU-rätten och statligt stöd, m.m.	67
4	Fastighetstaxeringen och elmarknaden.....	75
4.1	Inledning	75
4.2	Utredningens uppdrag	75
4.3	Elmarknaden – en allmän bakgrund	76
4.3.1	Elmarknadens särdrag.....	76
4.3.2	Den svenska elmarknaden ingår i den nordiska marknaden för el	77
4.3.3	Elmarknadens struktur	82
4.3.4	Fyra svenska elområden.....	86
4.4	Finns det prisskillnader m.m. mellan elområdena och om så bör fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter påverkas av dessa?	90
4.4.1	Hur påverkar elområden och elprisområden m.m. fastighetstaxeringen?	90
4.4.2	Elprisernas beroende av marknadsutvecklingen i stort	91
4.4.3	Handeln med el	92
4.4.4	Prisskillnader på grossistmarknaden sedan de fyra svenska elområdena infördes	93
4.4.5	Inmatningskostnader för el – nättariffer	95
4.4.6	Elprisskillnadernas och inmatningskostnadernas effekter för fastighetstaxeringen	97
5	Värmecentraler och kraftvärmeverk, m.m.....	101
5.1	Inledning	101
5.2	Utredningens uppdrag	102
5.3	Bakgrund	102
5.3.1	Väsentliga termer	102

5.3.2	Vilka anläggningar har lagstiftningen omfattat i praktiken?	107
5.3.3	Fjärrvärmemarknaden	109
5.3.4	Marknaden för fjärrkyla m.m.....	121
5.3.5	Gällande rätt	123
5.4	Överväganden och förslag.....	124
5.4.1	Varför beaktas inte värmeproduktionens värde i dag vid fastighetstaxeringen av värmecentraler och kraftvärmeverk?	124
5.4.2	Bör anläggningar med värmeproduktion vara skattebefriade?	127
5.4.3	Kommersiell produktion och distribution av kyla.....	138
5.4.4	Definitionen av värmecentral.....	139
5.4.5	Indelningen av byggnader, m.m.....	141
5.4.6	Något värde ska inte bestämmas för så kallade topplastenheter i ett värmenät.....	146
5.4.7	Värderingen av värmeproduktionsenheter, m.m.....	150
5.4.8	Exempel.....	157
6	Sol-, vind- och vågkraftverk samt terminologiska frågor, m.m.....	161
6.1	Inledning.....	161
6.2	Utredningens uppdrag.....	161
6.3	Allmänt om vindkraft	162
6.4	Allmänt om sol- och vågkraft, m.m.....	165
6.4.1	Solkraft	165
6.4.2	Vågkraft.....	169
6.4.3	Ytterligare bakgrund – andra kraftverkstyper	170
6.5	Överväganden och förslag.....	172
6.5.1	Terminologi	172
6.5.2	Värderingen av vindkraftverk	175
6.5.3	Sol- och vågkraftverk	177
6.5.4	Fastighetstaxering och kraftverksbyggnad på allmänt eller enskilt vatten	179

6.5.5	Värderingen av sol- och vågkraftverk	181
6.5.6	Mikroproduktion och annan produktion av el för eget bruk.....	181
6.6	Fastighetsskatt.....	183
6.6.1	Vindkraftverk	183
6.6.2	Sol- och vågkraftverk	185
7	Kalkylränta.....	187
7.1	Inledning	187
7.2	Utredningens uppdrag	187
7.3	Författningsreglering av kalkylräntan	188
7.4	Kalkylräntans historik samt begrepp och värderingsmetoder	190
7.4.1	Kalkylräntan historiskt, inom vissa andra verksamheter samt vid fastighetstaxering.....	190
7.4.2	Begrepp	192
7.4.3	Värderingsmetoder.....	193
7.5	Kalkylräntans användning.....	194
7.5.1	Vattenkraftverk	194
7.5.2	Värmekraftverk	196
7.5.3	Täktenheter	197
7.6	Kalkylränta – ingående komponenter eller faktorer som beaktas.....	198
7.6.1	Realränta	199
7.6.2	Risk	204
7.6.3	Avskrivningskomponent	207
7.6.4	Förväntan om driftnettotillväxt – värdeförändring	208
7.6.5	Beaktande av skatter	209
7.6.6	Sammanfattande analyser.....	212
7.7	En modell med rörlig kalkylränta.....	213
7.7.1	Alternativ modell för en rörlig kalkylränta	216
7.8	Överväganden.....	217

8	Elcertifikat.....	221
8.1	Inledning.....	221
8.2	Utredningens uppdrag.....	221
8.3	Gällande rätt.....	222
8.4	Elcertifikatsystemet – en bakgrund	224
8.4.1	Beskrivning av elcertifikatsystemet.....	224
8.4.2	Elcertifikatmarknaden är gemensam med Norge	227
8.5	Elcertifikatens inverkan på fastighetstaxeringen	229
8.5.1	Allmänna utgångspunkter.....	229
8.5.2	Värdering av elcertifikat i samband med AFT 13	230
8.6	Överväganden	245
8.6.1	Bör elcertifikatens värde påverka taxeringsvärdet?	245
8.6.2	Hur bör justeringen för elcertifikatens värde ske?	249
9	Taxeringsintervall och uppgiftsskyldighet	253
9.1	Inledning.....	253
9.2	Utredningens uppdrag.....	255
9.3	Metoder i äldre och gällande rätt för att beakta fastigheternas prisutveckling.....	255
9.3.1	Inledning	255
9.3.2	Omräkning och begränsningar av omräkningstalen	256
9.3.3	Förenklad fastighetstaxering	259
9.3.4	Frysta taxeringsvärden	260
9.3.5	Fastighetsskatt och fastighetsavgift	260
9.4	Överväganden och förslag.....	264
9.4.1	Utgångspunkter.....	264
9.4.2	Förenklad fastighetstaxering för elproduktionsenheter?	266

9.4.3	Ett ändamålsenligt förfarande vid förenklad fastighetstaxering av elproduktionsenheter.....	268
9.4.4	Förenklad fastighetstaxering för industrienheter, m.m.....	276
9.4.5	Uppgiftsskyldighet	278
10	Konsekvensanalys	281
10.1	Inledning	281
10.2	Värmecentraler och kraftvärmeverk m.m.	281
10.2.1	Effekter för fastighetsägarna	282
10.2.2	Offentligfinansiella effekter	296
10.2.3	Administrativa effekter.....	297
10.2.4	Samhällsekonomiska effekter	299
10.2.5	Övriga effekter	302
10.3	Sol-, vind- och vågkraftverk samt terminologiska frågor ..	304
10.3.1	Effekter för fastighetsägarna	305
10.3.2	Offentligfinansiella effekter	306
10.3.3	Administrativa och samhällsekonomiska effekter.....	307
10.3.4	Övriga effekter	309
10.4	Kalkylränta.....	309
10.5	Elcertifikat	310
10.5.1	Effekter för fastighetsägarna	311
10.5.2	Offentligfinansiella effekter	312
10.5.3	Administrativa och samhällsekonomiska effekter.....	313
10.5.4	Övriga effekter	313
10.6	Taxeringsintervall och uppgiftsskyldighet.....	314
10.6.1	Effekter för fastighetsägarna	315
10.6.2	Offentligfinansiella effekter	318
10.6.3	Administrativa och samhällsekonomiska effekter.....	320
10.6.4	Övriga effekter	324
10.7	Sammanfattning av konsekvenser.....	324
10.7.1	Effekter för fastighetsägarna	324

10.7.2	Offentligfinansiella effekter.....	325
10.7.3	Administrativa effekter	326
10.7.4	Samhällsekonomiska effekter	327
10.7.5	Effekter på jämställdhet mellan män och kvinnor.....	327
10.7.6	Övriga effekter	327
10.8	Finansiering och samlat skatteuttag	328
11	Författningskommentar	329
11.1	Förslaget till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).....	329
11.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt	338
	Särskilda yttranden	339
	Bilagor	
Bilaga 1	Kommittédirektiv 2014:134	355
Bilaga 2	Typkoder.....	365
Bilaga 3	Bedömning av fastighetsskattens storlek vid taxering av fjärrvärmeverk.....	369

Förkortningar

AFT	allmän fastighetstaxering
bet.	betänkande
BNP	bruttonationalprodukt
dir.	direktiv
dnr	diarienummer
Ds	departementsserien
EG	Europeiska gemenskapen
Ei	Energimarknadsinspektionen
EU	Europeiska unionen
EUT	Europeiska unionens officiella tidning
FFT	förenklad fastighetstaxering
FSL	lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt
FTF	fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199)
FTL	fastighetstaxeringslagen (1979:1152)
FUI	förtida uppgiftsinsamling
GW	gigawatt
IEA	Internationella energibyrån (International Energy Agency)
KI	Konjunkturinstitutet
KPI	konsumtprisindex
kW	kilowatt
kWh	kilowattimme

LM	Lantmäteriet
MW	megawatt
prop.	proposition
PTS	Post- och telestyrelsen
RiR	Riksrevisionen
rskr.	riksdagsskrivelse
RSV	Riksskatteverket
SFS	svensk författningssamling
SFT	särskild fastighetstaxering
SKM	Svensk Kraftmäkling AB
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SKV A	skatteverkets allmänna råd
SKVFS	skatteverkets föreskrifter
SOU	statens offentliga utredningar
TW	terawatt

Måttenheter

Watt (W) är enheten för effekt, dvs. energi (eller arbete) per tidsenhet.

$$1 \text{ kW} = 1\,000 \text{ W}$$

Wattimme (Wh) är en energienhet och definieras som den energi som en effekt på en watt utvecklar under en timme (energiomvandling per tidsenhet).

$$1 \text{ TWh} = 1\,000 \text{ GWh} = 1\,000\,000 \text{ MWh} = 1\,000\,000\,000 \text{ kWh} = 1\,000\,000\,000\,000 \text{ Wh}$$

Sammanfattning

Inledning

Utredningens uppdrag är enligt direktiven (dir. 2014:134) att göra en översyn av fastighetstaxeringen och fastighetsbeskattningen av elproduktionsenheter. Den allmänna utgångspunkten är att översynen ska ske mot bakgrund av de geografiska och strukturella förändringar elproduktionen och elmarknaden genomgått sedan regelverket senast ändrades inför 2000 års allmänna fastighetstaxering. En särskild fråga som dock, mot bakgrund av lagen (2012:852) om fastighetstaxering av kraftvärmeverk åren 2013–2018, bör nämnas initialt är att uppdraget även inkluderar att analysera om det är motiverat att anläggningar med enbart värmeproduktion bör utgöra skattebefriade specialbyggnader.

Av direktiven framgår vidare att en central utgångspunkt för utredningen är att taxeringsvärden för elproduktionsenheter även fortsättningsvis ska spegla fastigheternas marknadsvärden i den mening som avses i 5 kap. fastighetstaxeringslagen (1979:1152). En annan utgångspunkt är att den löpande beskattningen av elproduktionsenheter ska behållas och att dessa skattemedel ska tillfalla staten.

Uppdraget omfattar inte en översyn av fastighetsskattesatserna.

Utredningens förslag och bedömningar

Kräver införandet av fyra svenska elområden ändringar i fastighetstaxeringslagen? (avsnitt 4)

- Skillnader i elpris och inmatningskostnader som förekommer mellan de svenska elområdena bedöms, om skillnaderna påverkar marknadsvärdet för elproduktionsenheter i fastighetstaxerings-

rättslig mening, hanteras inom ramen för det gällande regelverket för fastighetstaxering genom främst indelning i värdeområden.

Som nämns i inledningen har elmarknaden genomgått olika förändringar sedan sekelskiftet. Närmare bestämt uppkommer frågan om det förhållandet att Sverige är indelat i fyra elområden, bör påverka värderingen av elproduktionsenheter. En ytterligare fråga är om inmatningskostnaderna för el på näten bör påverka värderingen med tanke på att dessa är geografiskt differentierade. Enligt utredningens bedömning kan emellertid det gällande regelverket för fastighetstaxering ta hänsyn till aktuella skillnader om dessa påverkar taxeringsvärdet för en elproduktionsenhet.

Värmecentraler och kraftvärmeverk, m.m. (avsnitt 5)

- Värmecentral föreslås definieras som byggnad vilken är inrättad för icke-kommersiell produktion och distribution av varmvatten eller annan värmebärare för uppvärmning.
- Kraftverksbyggnad föreslås alltid utgöra en egen byggnad och övervägandeprincipen gäller således inte för sådan byggnad.
- Byggnader för kommersiell produktion av värme eller kyla bedöms normalt indelas som övrig byggnad. De bör regelmässigt taxeras som industrienheter och värderas enligt den så kallade produktionskostnadsmetoden.
- Något värde föreslås inte bestämmas för vare sig så kallade topplastenheter i ett värmenät eller mark till sådana.
- Byggnad som ingår i överförings- eller distributionsnätet för kyla föreslås indelas som specialbyggnad av typen distributionsbyggnad.

I samband med förberedelserna inför 2013 års allmänna fastighetstaxering av elproduktionsenheter aktualiserades frågan om kraftvärmeverken har taxerats på ett korrekt sätt genom åren. Utredaren ska, som redan framgått och kort sagt, analysera om det är motiverat att anläggningar med enbart värmeproduktion även i fortsättningen ska vara skattebefriade samt i så fall i vilken utsträckning. Att renodlad värmeproduktion undantas från fastighetstaxering,

medan kraftvärmeverk inte undantas, medför enligt direktiven en snedvridning av konkurrensförutsättningarna för olika typer av produktionsanläggningar på värmemarknaden.

För att undvika dubbeltaxering föreslås att värmecentraler i ursprunglig mening fortsatt ska vara skattebefriade. En sådan central definieras enligt förslaget som byggnad vilken är inrättad för icke-kommersiell produktion och distribution av varmvatten eller annan värmebärare för uppvärmning.

Utredningen anser att fastighetstaxeringslagen bör förtydligas för att värdet av kommersiell produktion och distribution av värme ska beaktas på avsett vis vid fastighetstaxeringen, oavsett i vilken typ av enhet verksamheten utförs. Det sker lagtekniskt genom att kraftverksbyggnad alltid föreslås utgöra *en* egen byggnad. Den så kallade övervägandepincipen föreslås därmed inte gälla för kraftverksbyggnader.

Det nu sagda innebär att en byggnad som kan indelas både som en kraftverksbyggnad och en eller flera av de andra gällande byggnadstyperna, föreslås indelas som *en* kraftverksbyggnad och *en* ytterligare typ av byggnad. Den senare byggnadens typ bestäms beroende på hur den är inrättad och används eller, om flera typer kan komma i fråga, av det ändamål som byggnaden till övervägande del är inrättad för och det sätt som byggnaden till övervägande del används på (övervägandepincipen). Kommersiell produktion och distribution av värme eller kyla i andra anläggningar än värmecentraler, kommer därmed normalt att indelas som övrig byggnad och taxeras som industrienheter.

Något värde föreslås emellertid inte bestämmas för vare sig så kallade topplastenheter i ett värmenät eller dem tillhörande mark. Skälet till det är att det kan ifrågasättas om sådana enheter är lönsamma samtidigt som de är nödvändiga för fjärrvärmeverksamhetens funktion. Annorlunda uttryckt kan de anses sakna marknadsvärde. Med topplastenhet avses en värderingsenhet som utgörs av övrig byggnad eller del därav, vilken är inrättad för kommersiell produktion och distribution av varmvatten eller annan värmebärare, om anläggningen är i drift högst 1 500 drifttimmar per år som ett rullande medelvärde över en period av fem år. En topplastenhet kan alltså utgöras av en fristående byggnad eller en värmeproduktionsenhet i en övrig byggnad som även innehåller så kallade bas- eller mellanlastenheter för värmeproduktion.

Mot bakgrund av att produktionen och distributionen av värme och kyla är närliggande föreslås att byggnader som ingår i överförings- eller distributionsnätet för kyla indelas som specialbyggnad av typen distributionsbyggnad. Detta gäller redan i dag för motsvarande distributionsbyggnader för värme.

Sol-, vind- och vågkraftverk samt ny terminologi, m.m. (avsnitt 6)

- Sol-, vind- och vågkraftverk föreslås utgöra egna kraftverkstyper i fastighetstaxeringslagen.
- Värderingsmetoderna för elproduktionsenheter föreslås betecknas energimetoden (vattenkraftverk) och effektmetoden (övriga kraftverk).
- Sol- och vågkraftverk föreslås värderas enligt effektmetoden och vindkraftverk bedöms fortsatt lämpliga att värderas enligt samma metod.
- Taxeringsenhet med tomtmark till vatten- eller vindkraftverk som är lös egendom föreslås beskattas på samma sätt som taxeringsenhet med vatten- eller vindkraftverk.
- Skattesatsen för taxeringsenheter med sol-, vind- och vågkraftverk föreslås vara densamma, dvs. 0,2 procent av taxeringsvärdet.
- Så kallad mikroproduktion av el, och annan produktion av el för eget bruk där överskottsproduktionen säljs, bedöms normalt inte medföra att en byggnad indelas som en kraftverksbyggnad och taxeras som elproduktionsenhet.

Vindkraftverk indelas som en typ av värmekraftverk, trots att de i tekniskt hänseende inte utgör värmekraftverk. Utredaren ska analysera om vindkraftverk bör indelas på något annat sätt eller om befintlig indelning är ändamålsenlig. Utredningen ska föreslå hur anläggningar för energislag som inte kan indelas som någon av de befintliga kraftverkstyperna, såsom t.ex. solenergi och vågenergi, kan fastighetstaxeras och fastighetsbeskattas som elproduktionsenheter.

Mot denna bakgrund föreslås att vindkraftverk ska vara en självständig kraftverkstyp i fastighetstaxeringslagen och inte längre ingå i lagens definition av värmekraftverk. Solkraftverk och vågkraftverk införs som två nya kraftverkstyper i lagen. Vidare ska elproduktionsenheter, vid värderingen av dem delas in efter den värderingsmetod – som föreslås betecknas energimetoden eller effektmetoden – som används för detta ändamål. Sol- och vågkraftverk bör då, på samma sätt som vindkraftverk i dag, värderas enligt effektmetoden. Sol- och vågkraftverk föreslås också taxeras som elproduktionsenheter och beskattas med samma skattesats som gäller för vindkraftverk, dvs. 0,2 procent.

Slutligen åtgärdas det förhållandet att vind- och vattenkraftverksbyggnader och mark till dessa i rättstillämpningen har kommit att beskattats med olika skattesatser beroende på om kraftverket och marken har samma eller skilda ägare. Taxeringsenhet med tomtmark till vatten- eller vindkraftverk som är lös egendom föreslås beskattas på samma sätt som taxeringsenhet med vatten- eller vindkraftverk.

Kalkylränta (avsnitt 7)

- Kalkylräntan bör vara ett fast föreskrivet tal. Den i dag gällande räntan om 5 procent bör som utgångspunkt behållas oförändrad.

För värderingen av vattenkraftverk anges i en riktvärdeangivelse värden per kilowattimme för ett så kallat normkraftverk och mark till ett sådant verk. Vid bestämningen av denna sker en avkastningsberäkningen med utgångspunkt i en kalkylränta med ett fast angivet procenttal (f.n. 5 procent) och med beaktande av kostnad för inkomstskatt. Utredaren ska överväga om denna modell är den lämpligaste ordningen.

Mot bakgrund av en kartläggning av förutsättningarna för att på ett entydigt sätt och med en hög värderingsteknisk precision införa en rörlig kalkylränta för i första hand vattenkraftverk, bedömer utredningen att kalkylräntan bör vara fast och regleras i fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199). Den i dag gällande räntan om 5 procent bör som utgångspunkt behållas oförändrad.

Elcertifikat (avsnitt 8)

- Värdeinverkan av elcertifikat bör i samtliga fall beaktas enligt reglerna om justering för säregna förhållanden.

Utredaren ska överväga om det med hänsyn till påverkan på effektiviteten i elcertifikatsystemet är motiverat att värdeinverkan av elcertifikat beaktas vid fastighetstaxeringen eller vid bestämmandet av underlag för uttag av fastighetsskatt. Det är då en central utgångspunkt att taxeringsvärden för elproduktionsenheter även fortsättningsvis ska spegla marknadsvärden, i den mening som avses i 5 kap. fastighetstaxeringslagen.

Utredningen har funnit att värdet av elcertifikat alltså bör beaktas vid bestämmandet av taxeringsvärdet för sådana enheter mot bakgrund av att de påverkar fastighetens marknadsvärde. Gällande fastighetstaxeringsregler bedöms dessutom inte motverka elcertifikatsystemets ändamål i sådan omfattning att regelverket för fastighetstaxering bör ändras. Även om det är en fråga för regeringen, eftersom det gäller förändringar i fastighetstaxeringsförordningen, bör här nämnas att utredningen rekommenderar att värdet av elcertifikaten i samtliga fall beaktas enligt reglerna om justering för säregna förhållanden. Skälet till det är att samma regler bör gälla för samtliga kraftverkstyper. En ändring med angiven inriktning har även fördelen att det förenklar för lagstiftaren om en enhetlig skattesats för elcertifikatens värdeinverkan eventuellt skulle införas.

Taxeringsintervall och uppgiftsskyldighet (avsnitt 9)

- Förenklad fastighetstaxering föreslås ske för elproduktions- och industrienheter med början år 2022 och därefter vart sjätte år.
- Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer föreslås få föreskriva att den som beslutar om stamnätstariffer för el ska lämna uppgifter för fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter till Skatteverket i den omfattning som behövs för taxeringen.

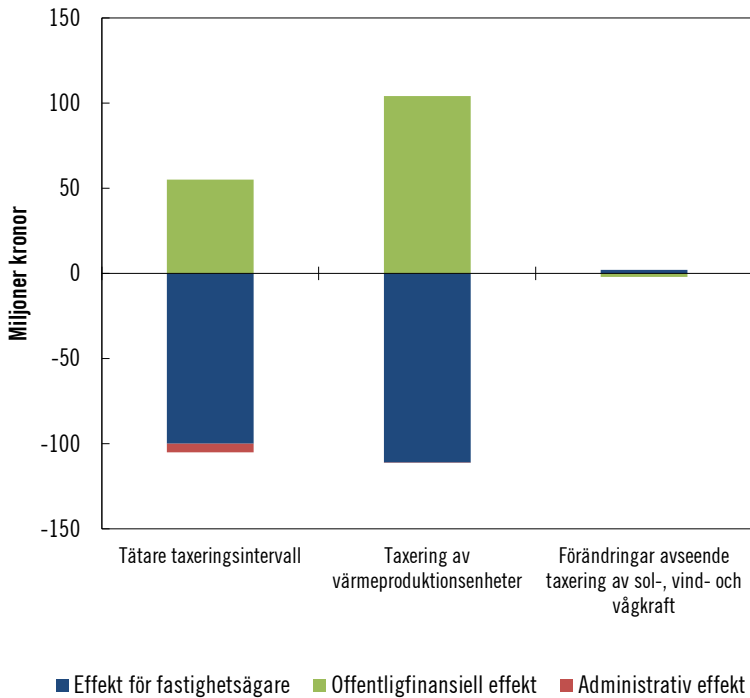
I utredningens direktiv anges att det för elproduktionsenheterna är angeläget att få till stånd en mer successiv anpassning av taxeringsvärdena till prisutvecklingen. Förslaget innebär att detta uppnås genom att sådana enheter utöver allmänna fastighetstaxeringar blir föremål för förenklade fastighetstaxeringar vart sjätte år. I praktiken betyder det att taxeringsintervallet förkortas från sex till tre år. Med tanke på att det är komplicerat att taxera elproduktionsenheter är bestämmandet av riktvärdeangivelsen förenklat på så sätt att det i princip enbart är förändringar i el- och elcertifikatpriser som beaktas. Om det finns synnerliga skäl bestäms riktvärdeangivelsen dock på sedvanligt vis. Förenklad fastighetstaxering föreslås ske för elproduktionsenheter med början år 2022 och därefter vart sjätte år. Detsamma föreslås gälla för industrienheter eftersom direktiven anger att i aktuell situation ska ett förslag även lämnas för dessa, även om utredningen anser att det finns sakskäl som talar emot detta.

För att underlätta taxeringsarbetet föreslås slutligen att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer ska få föreskriva att den som beslutar om stamnätstariffer för el ska lämna uppgifter för fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter till Skatteverket i den omfattning som behövs för taxeringen.

Konsekvenser (avsnitt 10)

Förslaget innebär, givet ett antagande om positiv värdeutveckling för taxeringsvärdena, en varaktig positiv offentligfinansiell nettoeffekt på knappt 157 miljoner kronor.

De monetära effekterna sammanfattas i figur 1 nedan.

Figur 1 Förslagets monetära effekter

Fastighetsägare av värmeproduktionsenheter är den grupp som bedöms påverkas mest av utredningens förslag. Den stora merparten av fjärrvärmeföretagen bedöms emellertid kunna hantera den ökade skattekostnaden genom högre priser eller genom att själva ta hela eller en del av den ökade kostnaden. Mindre kommunala företag med relativt nya fjärrvärmenät är dock en grupp aktörer som riskerar att få ökade problem till följd av taxeringen.

Även förslaget om tätare taxeringsintervall medför, givet ett antagande om positiv värdeutveckling för taxeringsvärdena, ökade kostnader för fastighetsägarna, både i form av högre skattekostnader och ökade fullgörandekostnader.

Sammantaget konstateras att samhällsekonomiska effekter främst är hänförliga till förslaget avseende taxering av värmeproduktionsenheter. Förslagets påverkan på konkurrensen på värmemarknaden och det eventuella ökade effektbehovet på elmarknaden är de effek-

ter som enligt utredningen kan medföra mest påtagliga konsekvenser för samhällsekonomin. Den sammantagna bedömningen är dock att förslagen som helhet medför små och hanterbara samhällsekonomiska konsekvenser.

De sammanlagda förslagens miljömässiga effekter och effekter på Sveriges energi- och klimatpolitiska mål bedöms vara begränsade.

När bör utredningens förslag träda i kraft och börja tillämpas? (avsnitt 1)

- Förslaget föreslås träda i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången vid 2019 års taxering.

Lagen (2012:852) om fastighetstaxering av kraftvärmeverk åren 2013–2018 gäller för den allmän fastighetstaxering år 2013 och de särskilda fastighetstaxeringarna åren 2014–2018. Följaktligen bör utredningens delförslag avseende värmecentraler och enheter för kommersiell produktion och distribution av värme tillämpas första gången vid 2019 års taxering. Enhetsskäl talar för att förslaget i sin helhet börjar tillämpas vid samma tidpunkt. Vidare är det, mot den bakgrunden och det förberedelsearbete som krävs, lämpligt att det föreslagna regelverket träder i kraft den 1 januari 2017.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

Härigenom föreskrivs i fråga om fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

dels att 1 kap. 7 a §, 2 kap. 2 och 3 §§, 4 kap. 10 §, 6 kap. 2, 7 och 14 §§, 7 kap. 3 och 16 §§ och 15 kap. 1 och 10–15 §§ ska ha följande lydelse samt att rubriken närmast före 15 kap. 2 § ska lyda ”Energi-metoden – vattenkraftverk”,

dels att det i lagen ska införas fem nya paragrafer 2 kap. 2 a §, 6 kap. 3 a §, 15 kap. 1 a och 16 §§ och 18 kap. 13 § samt närmast före 15 kap. 16 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap. 7 a §¹

Förenklad fastighetstaxering ska ske för hyreshusenheter, småhusenheter, ägarlägenhetsenheter och lantbruksenheter. Sådan taxering sker enligt bestämmelserna i 2–10 och 12–14 kap. och i följande ordning.

Förenklad fastighetstaxering ska ske för hyreshusenheter, småhusenheter, ägarlägenhetsenheter, lantbruksenheter, *industrienheter* och *elproduktionsenheter*. Sådan taxering sker enligt bestämmelserna i 2–15 kap. och i följande ordning.

År 2004 och därefter vart sjätte år taxeras hyreshusenheter,
år 2006 och därefter vart sjätte år småhusenheter,

¹ Senaste lydelse 2009:105.

år 2008 och därefter vart sjätte
år lantbruksenheter *samt*
år 2010 och därefter vart sjätte
år ägarlägenhetsenheter.

år 2008 och därefter vart sjätte
år lantbruksenheter,
år 2010 och därefter vart sjätte
år ägarlägenhetsenheter *samt*
år 2022 och därefter vart sjätte
år elproduktionsenheter och indu-
strienheter.

Nuvarande lydelse

2 kap.

2 §²

Byggnader ska indelas i de byggnadstyper som anges i det följande.

Specialbyggnad

Med specialbyggnad avses

Kommunikationsbyggnad

Garage, hangar, lokstall, terminal, stationsbyggnad, expeditionbyggnad, vänthall, godsmagasin, reparationsverkstad och liknande, om byggnaden används för allmänna kommunikationsändamål.

Byggnad som används i Statens järnvägars, Luftfartsverkets, Trafikverkets, Tera-
com Aktiebolags, Sveriges Radio Aktiebolags, Sveriges Television Aktiebolags och Sveriges Utbildningsradio Aktiebolags verksamhet.

² Senaste lydelse 2015:60.

Distributionsbyggnad	Byggnad som ingår i överförings- eller distributionsnätet för gas, värme, elektricitet eller vatten samt gas-turbin och annan byggnad som används för att upprätthålla balansen i elsystemet.
Värmecentral	Byggnad för produktion och distribution av varmvatten för uppvärmning, <i>dock inte sådan anläggning som även är inrättad för produktion av elektrisk starkström för yrkesmässig distribution.</i>
Reningsanläggning	Vattenverk, avloppsreningsverk, anläggning för förvaring av radioaktivt avfall, sopstation och liknande samt pumpstation som hör till sådan anläggning. Som reningsanläggning avses inte anläggning där verksamheten i allt väsentligt utgör ett led i en industriell process.

*Föreslagen lydelse***2 kap.****2 §**

Byggnader ska indelas i de byggnadstyper som anges i det följande.

Specialbyggnad

Med specialbyggnad avses

Kommunikationsbyggnad

Garage, hangar, lokstall, terminal, stationsbyggnad, expeditiionsbyggnad, vänthall, godsmagasin, reparationsverkstad och liknande, om byggnaden används för allmänna kommunikationsändamål.

Byggnad som används i Statens järnvägars, Luftfartsverkets, Trafikverkets, Tera-
com Aktiebolags, Sveriges Radio Aktiebolags, Sveriges Television Aktiebolags och Sveriges Utbildningsradio Aktiebolags verksamhet.

Distributionsbyggnad

Byggnad som ingår i överförings- eller distributionsnätet för gas, värme, *kyla*, elektricitet eller vatten samt gasturbin och annan byggnad som används för att upprätthålla balansen i elsystemet.

Värmecentral

Byggnad som är inrättad för icke-kommersiell produktion och distribution av varmvatten eller annan värmebärare för uppvärmning.

Reningsanläggning

Vattenverk, avloppsreningsverk, anläggning för förvaring av radioaktivt avfall, sopstation och liknande samt pumpstation som hör till sådan anläggning. Som reningsanläggning avses inte anläggning där verksamheten i allt väsentligt utgör ett led i en industriell process.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 a §

Byggnad som kan indelas såväl som kraftverksbyggnad som en eller flera andra byggnadstyper, ska indelas som en kraftverksbyggnad och en ytterligare byggnad av den typ som följer av 2 § eller, när det gäller flera andra sådana typer, 3 §.

3 §³

Byggnadstypen *skall* bestämmas med hänsyn till det ändamål som byggnad till övervägande del är inrättad för och det sätt som byggnad till övervägande del används på.

Byggnadstypen *ska*, utom i fråga om kraftverksbyggnad, bestämmas med hänsyn till det ändamål som byggnad till övervägande del är inrättad för och det sätt som byggnad till övervägande del används på.

³ Senaste lydelse 1999:630.

Byggnad, som kan indelas både som småhus, hyreshus, *kraftverksbyggnad*, industribyggnad eller övrig byggnad och som specialbyggnad, *skall* indelas som specialbyggnad.

Byggnad, som kan indelas både som specialbyggnad och ekonomibyggnad, *skall* indelas som ekonomibyggnad.

Byggnad, som kan indelas både som småhus, hyreshus, industribyggnad eller övrig byggnad och som specialbyggnad, *ska* indelas som specialbyggnad.

Byggnad, som kan indelas både som specialbyggnad och ekonomibyggnad, *ska* indelas som ekonomibyggnad.

4 kap.

10 §⁴

Marksamfällighet eller anläggningssamfällighet ska utgöra en taxeringsenhet, om den förvaltas av juridisk person. Detta gäller dock inte om fastigheterna, som har del i samfälligheten, uteslutande eller så gott som uteslutande är småhusfastigheter eller ägarlägenhetsfastigheter. Detta gäller inte heller samfällighet, som avser enskild väg eller dike eller som har ett ringa ekonomiskt värde.

I en elproduktionsenhet får inte kraftverksbyggnad, mark eller markanläggning ingå som tillhör mer än ett av följande slag av kraftverk: vattenkraftverk, kärnkraftverk, kraftvärmeverk, kondenskraftverk *eller vindkraftverk*.

I en elproduktionsenhet får inte kraftverksbyggnad, mark eller markanläggning ingå som tillhör mer än ett av följande slag av kraftverk: vattenkraftverk, kärnkraftverk, kraftvärmeverk, kondenskraftverk, *solkraftverk, vindkraftverk eller vågkraftverk*.

Regleringsanläggning huvudsakligen avsedd för vattenkraftsändamål ska inte utgöra en taxeringsenhet utan beaktas vid taxeringen av de vattenkraftverk som har nytta av anläggningen.

6 kap.

2 §⁵

Varje småhus, ägarlägenhet, hyreshus, kraftverksbyggnad, industribyggnad och övrig bygg-

Varje småhus, ägarlägenhet, hyreshus, kraftverksbyggnad, industribyggnad och övrig bygg-

⁴ Senaste lydelse 2012:89.

⁵ Senaste lydelse 2012:89.

nad med värde av minst 50 000 kronor ska utgöra en värderingsenhet, om inte annat anges i 3 eller 5 §.

Komplementhus på småhusenheten ska i regel ingå i samma värderingsenhet som det mest värdefulla småhuset på taxeringsenheten.

Småhus, hyreshus, industribyggnader och övriga byggnader vilkas värde inte uppgår till 50 000 kronor, ska ingå i samma värderingsenhet som den mest värdefulla byggnaden inom samma tomt. Uppgår den mest värdefulla byggnadens värde inte till 50 000 kronor ska samtliga byggnader inom tomten utgöra en värderingsenhet.

nad med värde av minst 50 000 kronor ska utgöra en värderingsenhet, om inte annat anges i 3, 3 a eller 5 §.

3 a §

En övrig byggnad som är inrättad för kommersiell produktion och distribution av varmvatten eller annan värmebärare, får indelas i två eller flera värderingsenheter om det underlättar värderingen.

7 §⁶

Varje tomt *skall* utgöra en värderingsenhet, om inte annat anges i andra–*fjärde* styckena.

Föreligger byggrätt till två eller flera småhus på en tomt får varje del av tomten, som omfattas av en byggrätt, utgöra en värderingsenhet.

Tomt som är bebyggd med hyreshus *skall* indelas i värderingsenheter med ledning av det sätt på vilket hyreshusen har indelats i värderingsenheter och med beaktande av hur markens byggrätt har tagits i anspråk eller *skall* tas i anspråk enligt plan.

Varje tomt *ska* utgöra en värderingsenhet, om inte annat anges i andra–*femte* styckena.

Tomt som är bebyggd med hyreshus *ska* indelas i värderingsenheter med ledning av det sätt på vilket hyreshusen har indelats i värderingsenheter och med beaktande av hur markens byggrätt har tagits i anspråk eller *ska* tas i anspråk enligt plan.

⁶ Senaste lydelse 1992:1666.

Obebyggd tomtmark för hyreshus *skall* indelas i värderingsenheter så att tomtmark med byggrätt för bostäder och för lokaler utgör skilda värderingsenheter.

Obebyggd tomtmark för hyreshus *ska* indelas i värderingsenheter så att tomtmark med byggrätt för bostäder och för lokaler utgör skilda värderingsenheter.

Mark till sådan byggnad som avses i 3 a § får indelas i två eller flera värderingsenheter om det underlättar värderingen.

14 §⁷

För kärnkraftverk, kraftvärmeverk, kondenskraftverk och vindkraftverk (värmekraftverk) ska det för varje aggregat för produktion av elkraft bildas en värderingsenhet som avser byggnad och en värderingsenhet som avser mark.

För varje aggregat för produktion av elkraft *ska* det bildas en värderingsenhet som avser byggnad och en värderingsenhet som avser mark *när det gäller*

1. kärnkraftverk, kraftvärmeverk och kondenskraftverk (värmekraftverk), och

2. solkraftverk, vindkraftverk och vågkraftverk.

7 kap.

3 §⁸

För byggnader och ägoslag som avses i 8–15 kap. ska taxeringsvärde bestämmas med utgångspunkt i riktvärden. Dessa ska för varje värderingsenhet bestämmas för kombinationer av värdefaktorer, som i någon utsträckning varierar inom värdeområdet och som har särskild betydelse för marknadsvärdet.

För övriga värdefaktorer ska riktvärdet bestämmas med utgångspunkt i förhållanden som i genomsnitt eller i huvudsak råder inom värdeområdet.

⁷ Senaste lydelse 2012:89.

⁸ Senaste lydelse 2015:60.

Värdefaktorer, som särskilt ska beaktas vid riktvärdets bestämmande, ska, utom såvitt avser de under punkterna 1–6 angivna värdefaktorerna, indelas i klasser.

1. Storlek för småhus, industribyggnad och övrig byggnad värderad med ledning av en avkastningsberäkning, tomtmark, åkermark, betesmark, produktiv skogsmark med avverkningsrestriktioner, produktiv skogsmark utan avverkningsrestriktioner och skogligt impediment.

2. Hyra för hyreshus och ägarlägenhet.

3. Återanskaffningskostnad för industribyggnad och övrig byggnad på industrienhet värderad med ledning av en produktionskostnadsberäkning.

4. Årligt uttag av täktmark.

5. Normalårsproduktion, utnyttjandetid, flerårsreglering och ålder för vattenkraftverk samt effekt för värmekraftverk.

5. Normalårsproduktion, utnyttjandetid, flerårsreglering och ålder för vattenkraftverk samt effekt för värmekraftverk, *solkraftverk, vindkraftverk och vågkraftverk.*

6. Virkesförråd för löv- och barrträd.

De uppgifter om värdenivån m.m. (riktvärdeangivelse) som inom varje värdeområde behövs för att bestämma riktvärdet ska redovisas på karta, i tabell eller på annat sätt.

Resultatet av klassindelningen kallas klassindelningsdata.

16 §⁹

Något värde ska inte bestämmas för följande egendom:

1. Byggnad eller byggnader inom samma tomt, om byggnadsbeståndets sammanlagda taxeringsvärde inte skulle uppgå till 50 000 kronor.

2. Övrig mark och vattentäckt område som inte är täktmark.

3. Markanläggning som används för sådant ändamål som avses i 3 kap.

4. Egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken.

5. Kondenskraftverk.

6. Outbyggd fallrätt för vilken det inte finns tillstånd till utbyggnad.

⁹ Senaste lydelse 2012:89.

7. Värderingsenhet som utgörs av övrig byggnad eller del därav, vilken är inrättad för kommersiell produktion och distribution av varmvatten eller annan värmebärare, om anläggningen är i drift högst 1 500 drifttimmar per år som ett rullande medelvärde över en period av fem år.

8. Mark till sådan värderingsenhet som avses i 7.

15 kap.

1 §¹⁰

Till ett vattenkraftverk hänförs kraftverksbyggnad och mark för elproduktion med vattenkraft.

Till ett värmekraftverk hänförs kraftverksbyggnad och mark för elproduktion med kärnkraft, kraftvärme, kondenskraft och vindkraft.

Till ett värmekraftverk hänförs kraftverksbyggnad och mark för elproduktion med kärnkraft, kraftvärme och kondenskraft

Till ett solkraftverk, vindkraftverk eller vågkraftverk hänförs kraftverksbyggnad och mark för elproduktion med sådan kraft.

Med mark avses i detta kapitel tomtmark, övrig mark, fallrätt och markanläggning som ingår i elproduktionsenhet.

Av 1 kap. 4 a § andra stycket följer att vad som sägs om mark i denna lag gäller också annat utrymme som ingår i en fastighet eller är samfällt för flera fastigheter.

1 a §

En kraftverksbyggnad med tillhörande mark ska enligt vad som föreskrivs i 2–15 §§ värderas enligt

¹⁰ Senaste lydelse 2012:89.

1. energimetoden i fråga om vattenkraftverk med tillhörande mark, eller

2. effektmetoden i fråga om värmekraftverk, solkraftverk, vindkraftverk och vågkraftverk med tillhörande mark.

Värmekraftverk

Effektmetoden – värme-, sol-, vind- och vågkraftverk

10 §¹¹

Riktvärdet för mark till ett värmekraftverk *skall* utgöra värdet av en värderingsenhet som avser sådan mark.

Riktvärdet för en kraftverksbyggnad till ett *värmekraftverk* *skall* utgöra värdet av en värderingsenhet som avser sådan byggnad.

Riktvärdet för mark till ett värmekraftverk, *solkraftverk*, *vindkraftverk* eller *vågkraftverk* *ska* utgöra värdet av en värderingsenhet som avser sådan mark.

Riktvärdet för en kraftverksbyggnad till ett *värmekraftverk*, *solkraftverk*, *vindkraftverk* eller *vågkraftverk* *ska* utgöra värdet av en värderingsenhet som avser sådan byggnad.

11 §¹²

I en riktvärdeangivelse enligt 7 kap. 3 § *skall* värden per kilowatt installerad effekt anges för var och en av de skilda klasserna av värdefaktorn typ av *värmekraftverk* som avses i 12 §.

I en riktvärdeangivelse enligt 7 kap. 3 § *ska* värden per kilowatt installerad effekt anges för var och en av de skilda klasserna av värdefaktorn typ av *kraftverk* som avses i 12 §.

¹¹ Senaste lydelse 1999:630.

¹² Senaste lydelse 1999:630.

*Nuvarande lydelse*12 §¹³

Totalvärdet i nybyggt skick för ett *värmekraftverk* bestäms för skilda förhållanden för följande värdefaktorer.

Effekt	Med effekt avses aggregatets installerade effekt i kilowatt
Typ av <i>värmekraftverk</i>	Med typ av <i>värmekraftverk</i> avses om elproduktionen sker med kärnkraft, kraftvärme, kondenskraft <i>eller vindkraft</i> .

Föreslagen lydelse

12 §

Totalvärdet i nybyggt skick för ett *kraftverk* som avses i 10 § bestäms för skilda förhållanden för följande värdefaktorer.

Effekt	Med effekt avses aggregatets installerade effekt <i>för elproduktion</i> i kilowatt.
Typ av <i>kraftverk</i>	Med typ av <i>kraftverk</i> avses om elproduktionen sker med kärnkraft, kraftvärme, kondenskraft, <i>solkraft, vindkraft eller vågkraft</i> .

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

13 §

För ett nybyggt <i>värmekraftverk</i> skall värdet per kilowatt installerad effekt i en riktvärdeangivelse bestämmas med utgångs-	För ett nybyggt <i>kraftverk</i> som avses i 10 § ska värdet per kilowatt installerad effekt i en riktvärdeangivelse bestämmas
---	--

¹³ Senaste lydelse 2012:89.

punkt i återanskaffningskostnaden för kraftverk som hör till de olika klasserna av värdefaktorn typ av *värmekraftverk* och efter jämkning med hänsyn till lönsamheten för den totala elproduktionen i landet.

med utgångspunkt i återanskaffningskostnaden för kraftverk som hör till de olika klasserna av värdefaktorn typ av *kraftverk* och efter jämkning med hänsyn till lönsamheten för den totala elproduktionen i landet.

14 §

Totalvärdet av ett nybyggt *värmekraftverk* bestäms som produkten av kraftverkets installerade effekt i kilowatt och ett värde per kilowatt installerad effekt.

Totalvärdet av ett nybyggt *kraftverk* som avses i 10 § bestäms som produkten av kraftverkets installerade effekt i kilowatt och ett värde per kilowatt installerad effekt.

15 §¹⁴

Riktvärdet för en värderingsenhet avseende mark till ett *värmekraftverk* skall beräknas till 1,5 procent av kraftverkets värde i nybyggt skick.

Riktvärdet för en värderingsenhet som avser kraftverksbyggnad till ett *värmekraftverk* beräknas genom att 73,5 procent av kraftverkets värde i nybyggt skick multipliceras med en nedskrivningsfaktor som beaktar den värdeminskning som har uppkommit mellan det år då anläggningen kunde tas i bruk (nybyggnadsåret) och andra året före det år då allmän fastighetstaxering sker.

Riktvärdet för en värderingsenhet avseende mark till *kraftverk* som avses i 10 § ska beräknas till 1,5 procent av kraftverkets värde i nybyggt skick.

Riktvärdet för en värderingsenhet som avser kraftverksbyggnad till ett *sådant kraftverk* beräknas genom att 73,5 procent av kraftverkets värde i nybyggt skick multipliceras med en nedskrivningsfaktor som beaktar den värdeminskning som har uppkommit mellan det år då anläggningen kunde tas i bruk (nybyggnadsåret) och andra året före det år då allmän *eller förenklad* fastighetstaxering sker.

¹⁴ Senaste lydelse 1999:630.

Särskilda värderingsregler

16 §

Vid förenklad fastighetstaxering ska en riktvärdeangivelse enligt 6 eller 13 § avseende elproduktionens lönsamhet eller jämkningen med hänsyn till lönsamheten för den totala elproduktionen i landet, bestämmas med utgångspunkt i

1. genomsnittliga elpriser under nivååret och de fem närmast föregående åren, och

2. kostnaderna för en uthållig produktion eller nödvändiga kostnader såsom dessa bestämdes vid den närmast föregående allmänna fastighetstaxeringen.

Om det finns synnerliga skäl ska riktvärdeangivelsen bestämmas enligt 6 eller 13 § trots vad som sägs i första stycket.

18 kap.

13 §

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får föreskriva att den som beslutar om stamnätstariffer för elektricitet ska lämna uppgifter till Skatteverket i den omfattning som behövs för fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.
 2. Lagen tillämpas första gången vid 2019 års taxering.

1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt att 3 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §¹⁵

Fastighetsskatten utgör

a) 1,0 procent av:

taxeringsvärdet avseende småhusenhet till den del det avser värderingsenhet för småhus som är under uppförande, värderingsenhet för tillhörande tomtmark och värderingsenhet för tomtmark som är obebyggd,

bostadsbyggnadsvärdet avseende värderingsenhet för småhus som är under uppförande på lantbruksenhet, tomtmarksvärdet avseende värderingsenhet för tillhörande tomtmark och tomtmarksvärdet avseende tomtmark avsedd för småhus på lantbruksenhet som är obebyggd,

taxeringsvärdet avseende ägarlägenhetsenhet till den del det avser värderingsenhet för ägarlägenhet som är under uppförande, värderingsenhet för tillhörande tomtmark, värderingsenhet för tomtmark som är obebyggd eller som hör till ägarlägenhet som inte ingår i samma taxeringsenhet,

b) 0,4 procent av:

taxeringsvärdet avseende hyreshusenhet till den del det avser värderingsenhet för bostäder som är under uppförande, värderingsenhet för tillhörande tomtmark, värderingsenhet för tomtmark avsedd för bostäder som är obebyggd eller som hör till bostäder som inte ingår i samma taxeringsenhet samt annan värderingsenhet för tomtmark som är obebyggd,

c) 1,0 procent av:

taxeringsvärdet avseende hyreshusenhet till den del det avser värderingsenhet för lokaler, värderingsenhet för lokaler under upp-

¹⁵ Senaste lydelse 2010:773.

förande och värderingsenhet avseende tomtmark som hör till dessa lokaler,

d) 0,5 procent av:

taxeringsvärdet avseende industrienhet och elproduktionsenhet med undantag för sådan elproduktionsenhet som utgörs av taxeringsenhet med vattenkraftverk eller av taxeringsenhet med *vindkraftverk*,

taxeringsvärdet avseende industrienhet och elproduktionsenhet med undantag för sådan elproduktionsenhet som utgörs av taxeringsenhet med vattenkraftverk eller av taxeringsenhet med *solkraftverk, vindkraftverk eller vågkraftverk och mark till sådan byggnad*,

e) 2,8 procent av:

taxeringsvärdet avseende sådan elproduktionsenhet som utgörs av taxeringsenhet med vattenkraftverk,

taxeringsvärdet avseende sådan elproduktionsenhet som utgörs av taxeringsenhet med vattenkraftverk *och mark till sådan byggnad*,

f) 0,2 procent av:

taxeringsvärdet avseende sådan elproduktionsenhet som utgörs av taxeringsenhet med *vindkraftverk*.

taxeringsvärdet avseende sådan elproduktionsenhet som utgörs av taxeringsenhet med *solkraftverk, vindkraftverk eller vågkraftverk och mark till sådan byggnad*.

Om det på en värderingsenhet för tomtmark finns ett eller flera småhus som är uppförda och ett eller flera småhus som är under uppförande, ska tomtmarken anses höra till det eller de småhus som är uppförda.

För fastighet som avses i 2 kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska fastighetens andel av taxeringsvärdet på annan samfällighet än sådan som avses i 6 kap. 6 § första stycket nämnda lag räknas in i underlaget för fastighetsskatten om samfälligheten utgör en särskild taxeringsenhet.

Om fastighetsskatt och fastighetsavgift ska beräknas för skilda delar av fastigheten ska underlaget för beräkningen av fastighets-skatten utgöras av den del av värdet som belöper på respektive fastighetsdel.

Att skillnaden mellan den fastighetsskatt som i första stycket d föreskrivs för elproduktionsenhet och den fastighetsskatt som enligt första stycket f föreskrivs för sådan elproduktionsenhet som utgörs av taxeringsenhet med vindkraftverk kan utgöra stöd av mindre betydelse framgår av kommissionens förordning (EG) nr 1998/2006 av den 15 december 2006 om tillämpningen av artiklarna 87 och 88 i fördraget på stöd av mindre betydelse.

Att skillnaden mellan den fastighetsskatt som i första stycket d föreskrivs för elproduktionsenhet och den fastighetsskatt som enligt första stycket f föreskrivs för sådan elproduktionsenhet som utgörs av taxeringsenhet med vindkraftverk kan utgöra stöd av mindre betydelse framgår av kommissionens förordning (EU) nr 1407/2013 av den 18 december 2013 om tillämpningen av artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt på stöd av mindre betydelse.¹⁶

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.
 2. Lagen tillämpas första gången på fastighetsskatt för kalenderåret 2019.

¹⁶ EUT L 351, 24.12.2013, s.1 (Celex 32013R1407).

2 Uppdraget och dess genomförande, m.m.

2.1 Utredningens uppdrag

Utredningens uppdrag består enligt direktiven i att, mot bakgrund av elproduktionens och elmarknadens geografiska och strukturella förändringar sedan år 2000, göra en översyn av fastighetstaxeringen och fastighetsbeskattningen av elproduktionsenheter och bedöma om den bör förändras i något avseende (dir. 2014:134), se bilaga 1.

Utredaren ska sträva efter en fastighetstaxering och fastighetsbeskattning som är samhällsekonomiskt effektiv och som inte snedvrider förutsättningarna mellan de olika elproduktionstyperna, mellan elproduktion och annan näringsverksamhet eller mellan anläggningar med olika kapacitet inom en och samma elproduktionstyp.

Det särskilda uppdraget innebär att utredaren bl.a. ska överväga om elproduktionsenheter bör taxeras med kortare intervall. Vidare att analysera om det är motiverat att anläggningar med enbart värmeproduktion utgör skattebefriade specialbyggnader, och i så fall i vilken utsträckning. Därutöver ska det övervägas om det med hänsyn till påverkan på effektiviteten i elcertifikatsystemet är motiverat att värdet av elcertifikat beaktas vid fastighetstaxeringen eller vid bestämmandet av underlag för uttag av fastighetsskatt. Slutligen ska utredaren föreslå hur anläggningar för energislag som inte kan indelas som någon av de befintliga kraftverkstyperna kan fastighets-taxeras och fastighetsbeskattas som elproduktionsenheter.

Av direktiven framgår vidare att en central utgångspunkt för utredningen är att taxeringsvärden för elproduktionsenheter även fortsättningsvis ska spegla marknadsvärden i den mening som avses i 5 kap. fastighetstaxeringslagen (1979:1152). En annan utgångspunkt är att den löpande beskattningen av elproduktionsenheter ska behållas och att dessa skattemedel ska tillfalla staten.

Uppdraget omfattar inte en översyn av fastighetsskattesatserna.

2.2 Utredningens arbete m.m.

Utredningen har haft åtta sammanträden. Vid tre särskilda möten har mer tekniska frågor diskuterats med företrädare för Svensk Fjärrvärme och värmeproduktionsbranschen. Slutsatserna från dessa möten har behandlats på utredningens ordinarie sammanträden. Vidare har utredningen träffat representanter för Energimyndigheten, Lantmäteriet och Skatteverket. Utredningen har också haft ett informationsmöte med Energikommissionen (dir. 2015:25) om respektive uppdrag. Dessutom har utredningen gjort studiebesök på det kraftvärmeverk som AB Fortum Värme samägt med Stockholms stad bygger i Värtan i Stockholm och på Vattenfall AB:s vattenkraftverk i Älvkarleby. Det förstnämnda bolaget har även informerat utredningen om bl.a. dess syn på hur värderingen av olika produktionslag bör göras vid fastighetstaxeringen.

Utredningen har tagit hjälp av Hammar Locum Metior AB, en extern konsult, när det gäller beräkningar i avsnitten 5 Värmecentraler och kraftvärmeverk m.m. samt 7 Kalkylränta respektive Lantmäteriet beträffande avsnitt 8 Elcertifikat.

Enligt direktiven ska utredaren beakta de förslag till förenkling av fastighetstaxeringen som lämnats av Bostadstaxeringsutredningen (SOU 2012:52) och den fortsatta beredningen av dessa förslag. Utredningen konstaterar att dess förslag och förslagen som lämnas i SOU 2012:52 inte påverkar varandra.

2.3 Framställningar

Svensk Energi har i två skrivelser till Finansdepartementet (dnr Fi2012/01390 och Fi2012/02972) hemställt om höjning av kalkylräntan i fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199) och en översyn av den så kallade storleksfaktorn för vattenkraftverken.

Fortum Abp har i skrivelse till Finansdepartementet (dnr Fi2013/00359) hemställt om en översyn av konstruktionen på fastighetsskatten.

Svensk Vindkraftförening och Sveriges Energiföreningars Riksorganisation har i skrivelse till Finansdepartementet (dnr Fi2013/01999) hemställt om frysning av taxeringsvärdena för vindkraftverk.

Svensk Energi och Svensk Fjärrvärme har i skrivelse till Finansdepartementet (dnr Fi2013/03922) hemställt om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt och översyn av fastighetsbeskattningen.

Genom beslut av regeringen den 5 februari 2015 har hemställningarna överlämnats till utredningen.

Därutöver har Svensk Fjärrvärme och Svensk Energi inkommit med en hemställning respektive framställning till utredningen.

Utredningen har tagit del av hemställningarna och framställningen och övervägt dessa tillsammans med övrigt utredningsmaterial. Hemställningarna och framställningen får därmed anses vara besvarade antingen genom förslagen eller kommentarer i detta betänkande.

2.4 Betänkandets disposition

Betänkandet är indelat i elva avsnitt. Författningstexten återfinns i avsnitt 1. I detta avsnitt 2 redovisas utredningens uppdrag och dess genomförande. I avsnitt 3 ges en allmän bakgrund samt olika utgångspunkter för utredningsarbetet. Avsnitt 4 innehåller en översikt av de förändringar elmarknaden och dess funktionssätt har genomgått sedan sekelskiftet. Det omfattar dock framför allt en bedömning av om det gällande fastighetstaxeringsrättsliga regelverket kan ta hänsyn till eventuella geografiska skillnader i elpris och inmatningskostnader på elnätet m.m., vilka påverkar en elproduktionsenhets taxeringsvärde. Den för utredningen centrala frågan om anläggningar inrättade för värmeproduktion ska fastighetsbeskattas eller vara skattefria tas upp i avsnitt 5. I avsnitt 6 övervägs olika terminologiska frågor och införandet av nya kraftverkstyper i fastighetstaxeringslagen. I avsnitt 7 övervägs om en fast kalkylränta är den lämpligaste ordningen när det gäller att nuvärdesberäkna framtida avkastningar avseende vattenkraftverk. Frågan om elcertifikatens inverkan på en elproduktionsenhets taxeringsvärde tas upp i avsnitt 8. Om det är lämpligt med kortare taxeringsintervall för elproduktions- och industrienheter m.m. tas upp i avsnitt 9. Försla-

gets konsekvensanalys respektive författningskommentaren finns i avsnitten 10 respektive 11.

3 Bakgrund och vissa utgångspunkter, m.m.

3.1 Inledning

I det följande ges inledningsvis en översiktlig beskrivning av hur fastigheter och elproduktionsenheter delas in vid fastighetstaxering och fastighetsbeskattning. Sedan beskrivs taxeringen av elproduktionsenheter – utredningens föremål – mer fördjupat. Därefter följer en redogörelse för hur förberedelsearbetet inför taxeringen av elproduktionsenheter går till. Därefter beskrivs fastighetsbeskattningen avseende elproduktionsenheter. Slutligen redovisas vissa övergripande utgångspunkter för utredningens arbete och förenligheten av utredningens förslag med EU-rätten bedöms.

3.2 Fastighetstaxering allmänt

Inledning

Bestämmelser om fastighetstaxering infördes i svensk skattelagstiftning redan år 1810 genom bevillningsförordningen. Fastighetstaxering sker i sin nuvarande form enligt 1 kap. 1 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152), förkortad FTL, vid allmän, förenklad och särskild fastighetstaxering. Elproduktionsenheter taxeras enbart vid allmän och särskild fastighetstaxering. Vid fastighetstaxeringen fattas beslut om fastigheternas skatte- och avgiftspliktsförhållanden och indelning i taxeringsenheter. Vidare ska typ av taxeringsenhet och taxeringsvärde bestämmas för varje taxeringsenhet, förutom för vissa fastigheter som är skatte- och avgiftspliktsfria. Allmän fastighetstaxering av elproduktionsenheter sker på samma sätt som för andra slags taxeringsenheter vart sjätte år enligt en i fastighetstaxerings-

lagen föreskriven tidplan. Enligt tidplanen har allmän fastighetstaxering av elproduktionsenheter skett åren 2007 (AFT 07) och 2013 (AFT 13) och nästa sådan fastighetstaxering ska ske år 2019. Vid särskild fastighetstaxering fastställs det föregående årets fastighetstaxering oförändrad om ny taxering inte ska ske enligt 16 kap. 2–5 §§ FTL. En ny taxering sker förenklat uttryckt om fastigheten varit föremål för vissa i lagen närmare angivna förändringar.

Vid värderingen delar 15 kap. 1 § FTL upp elproduktionsenheterna i två huvudkategorier, vattenkraftverk och värmekraftverk. Till vattenkraftverk räknas förutom vattenkraftverken även fallrätt samt taxeringsenhet vars värde till övervägande del utgörs av rätt till andels- eller ersättningskraft. Till värmekraftverken hör kärnkraft, kraftvärme, kondenskraft och vindkraft. Värderingen sker enligt olika metoder för respektive huvudkategori av kraftverk.

Det totala antalet här aktuella fastighetstaxerade värderingsenheter är, efter den särskilda fastighetstaxeringen år 2015 (SFT 15), 7 764 enheter, fördelade på 1 602 ”vattenkraftenheter” och 6 162 ”värmekraftenheter”.

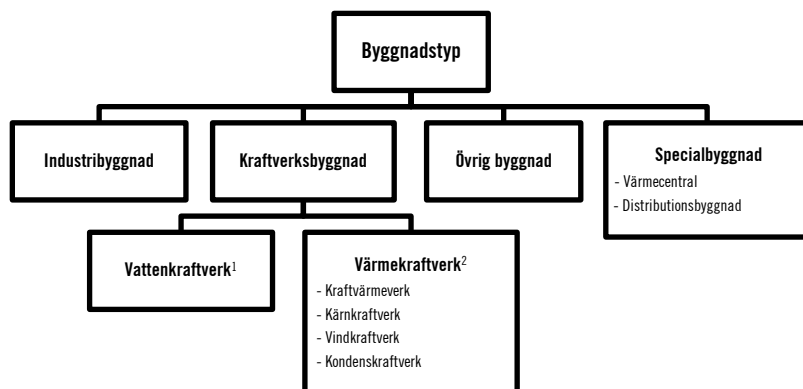
Totalt taxeringsvärde (kraftverksbyggnader och tillhörande tomtmark) är efter SFT 15 313 miljarder kronor, fördelat på 197 miljarder kronor för vattenkraften och 116 miljarder kronor för värmekraften.

Byggnad

Byggnader delas enligt 2 kap. 1 och 2 §§ FTL in i byggnadstyper, bl.a. kraftverksbyggnad. Med kraftverksbyggnad avses byggnad som är inrättad för kommersiell produktion av elektrisk starkström. Även byggnad för vattenreglering, för lagring av bränsle och annan byggnad för produktionen utgör kraftverksbyggnad. Byggnadstypen ska bestämmas med hänsyn till det ändamål som byggnaden till övervägande del är inrättad för och det sätt som byggnaden till övervägande del används på (2 kap. 3 § första stycket FTL). Byggnad, som kan indelas både som småhus, hyreshus, kraftverksbyggnad, industribyggnad eller övrig byggnad och som specialbyggnad, ska indelas som specialbyggnad (andra stycket i samma paragraf). Med byggnad kan även förstås byggnadskonstruktioner som inte har formen av ett hus, såsom t.ex. cisterner, silos och vindkraftverk, dvs. anlägg-

ningar. Är en byggnadskropp uppdelad genom vertikalt genomgående väggar i två eller flera självständigt fungerande enheter, ska varje del av byggnadskroppen indelas som en särskild byggnad (1 § Skatteverkets föreskrifter SKVFS, 2015:5). För en schematisk bild över de i utredningen förekommande byggnadstyperna se figur 3.1.

Figur 3.1 Aktuella byggnadstyper inom utredningen



Anm.:

¹ Värderas efter normalårsproduktion (kWh) och riktvärdeangivelsen uttrycks i kr/kWh, 4,22 kr/kWh vid AFT 13.

² Värderas efter installerad effekt (kW) och riktvärdeangivelsen uttrycks i kr/kW. Vid AFT 13 var den för kärnkraft 13 000 kr/kW, kraftvärme 6 200 kr/kW och vindkraft 10 100 kr/kW. Kondenskraft ska ej värderas.

Byggnad som är lös egendom

Enligt 1 kap. 4 § FTL tillämpas bestämmelserna i lagen även i fråga om byggnad som är lös egendom, dvs. även sådana byggnader fastighetstaxeras. Bland elproduktionsenheterna är det mycket vanligt att vindkraftverk är byggnader på så kallad ofri grund.

Tomtmark

Mark indelas på motsvarande sätt som byggnader enligt 2 kap. 4 § FTL i ägoslag. När det gäller indelningen i ägoslag är nu av intresse ägoslaget tomtmark. Med tomtmark avses mark som upptas av små-

hus, ägarlägenheter, hyreshus, kraftverksbyggnad, industribyggnad, specialbyggnad eller övrig byggnad. Även obebyggd mark kan i vissa fall indelas som tomtmark.

Taxeringsenhet

Normalt utgör varje fastighet en egen taxeringsenhet (4 kap. 1 § FTL). Då varje taxeringsenhet ska omfatta byggnadstyper och ägoslag i vissa givna kombinationer (4 kap. 5 § FTL) förekommer det att en fastighet kan bestå av flera taxeringsenheter. Har en fastighet skilda ägarförhållanden ska den delas upp i olika taxeringsenheter enligt ägarförhållandena (4 kap. 2 § FTL). Fastigheter kan även enligt sistnämnda paragraf, under vissa förutsättningar, samtaxeras och utgöra en taxeringsenhet.

Elproduktionsenhet

Elproduktionsenhet är en typ av taxeringsenhet som innehåller en eller flera av följande: kraftverksbyggnad, tomtmark till kraftverksbyggnad och fallrätt samt taxeringsenhet vars värde till övervägande del utgörs av rätt till andels- eller ersättningskraft (4 kap. 5 § FTL).

Värderingsenhet

Varje småhus, ägarlägenhet, hyreshus, kraftverksbyggnad, industribyggnad och övrig byggnad med värde av minst 50 000 kronor ska, med vissa undantag, utgöra en värderingsenhet (6 kap. 2 § FTL) och varje tomt ska utgöra en värderingsenhet (6 kap. 7 § FTL).

Ett vattenkraftverk ska utgöra en värderingsenhet. I en sådan värderingsenhet ska de andelar i regleringsanläggningar som hör till kraftverket ingå. Mark som hör till ett vattenkraftverk ska utgöra en värderingsenhet tillsammans med mark som tas upp av de markanläggningar som hör till kraftverket. I en sådan värderingsenhet ska därutöver fallrätt som hör till kraftverket ingå. I värderingsenheten ska också ingå andelar i de regleringsanläggningar som hör till kraftverket till den del de avser markanläggning. (6 kap. 13 § FTL).

För värmekraftverken ska det för varje aggregat för produktion av elkraft bildas en värderingsenhet som avser byggnad och en värderingsenhet som avser mark (6 kap. 14 § FTL).

Riktvärde och riktvärdeangivelse

Riktvärde är det värde för varje tomtmark och varje byggnad som är baserat på de genomsnittliga värdeförhållanden som bestämts för värdeområdet som helhet.

Riktvärde ska bestämmas för värderingsenhet. För olika slag av värderingsenheter ska riktvärden finnas för skilda förhållanden beträffande de i 8–15 kap. FTL föreskrivna värdefaktorerna. Riktvärdena ska bestämmas med utgångspunkt i de riktvärdeangivelser som anges för värdeområdet. Taxeringsvärde är summan av beräknade riktvärden.

Riktvärdeangivelser är namnet på de uppgifter om värdenivån som behövs inom varje värdeområde för att kunna bestämma riktvärde för värderingsenheter avseende mark och byggnader. För elproduktionsenheter har riket hittills varit ett värdeområde.

Säregna förhållanden

Föreligger värdefaktorer, som inte särskilt har beaktats vid riktvärdets bestämmande och som påtagligt inverkar på marknadsvärdet, ska riktvärdet justeras. Detta kallas justering för säregna förhållanden (7 kap. 5 § FTL). Påtaglig inverkan anses föreligga när säregna förhållanden föranleder att värdet justeras (höjs eller sänks) med minst tre procent, dock minst 25 000 kronor. Justeringens storlek ska motsvara 75 procent av skillnaden i marknadsvärde taxeringsenheten skulle ha med säregna förhållanden och värdet utan sådana förhållanden.

Utgångspunkten vid bedömningen av vad som är säreget förhållande för den aktuella taxeringsenheten är hur dess förhållanden skiljer sig jämfört med vad som har beaktats vid riktvärdets bestämmande.

För elproduktionsenheter anges ett antal säregna förhållanden i Skatteverkets allmänna råd SKV A 2012:9. Vanliga säregna förhållanden för vattenkraftverk och kraftvärmeverk är eftersatt underhåll

och värdepåverkan av elcertifikat. För vattenkraftverk är värdepåverkan av andels- eller ersättningskraft ett annat vanligt säreget förhållande. För vindkraftverk är avvikande drifttid ett mycket vanligt säreget förhållande. Dock har inte tilldelning av elcertifikat taxerats som ett säreget förhållande för vindkraftverken då inverkan av elcertifikat har beaktats redan i riktvärdeangivelsen (se vidare avsnitten 6.5.2 och 8.5).

3.3 Fastighetstaxering av elproduktionsenheter

Rättslig bakgrund

Reglerna om värdering av vattenkraftverk och värmekraftverk återfinns sedan 1988 års fastighetstaxering i 15 kap. fastighetstaxeringslagen, som avser värdering av elproduktionsenheter vilka tillkom vid den tidpunkten. Dessförinnan ingick sådana enheter i gruppen industrienheter och värderades enligt reglerna för dem i 11 kap. FTL. Vid samma tidpunkt tillkom byggnadstypen kraftverksbyggnad som ett led i ändringarna. De ändringar i värderingsreglerna beträffande vattenkraftverken och värmekraftverken som gjorts inför de allmänna fastighetstaxeringarna har syftat dels till att förbättra och enhetliggöra värderingsmetodiken, dels till att vid ändrade förhållanden eller andra förutsättningar korrigera och förbättra inverkan av olika värdefaktorer i värderingsmetodiken. Nuvarande bestämmelser om fastighetstaxering av elproduktionsenheter tillkom i stor utsträckning inför 2000 års allmänna fastighetstaxering (AFT 00).

Som nämns i avsnitt 3.2 delas elproduktionsenheterna vid värderingen av dem in i vattenkraftverk respektive värmekraftverk enligt 15 kap. fastighetstaxeringslagen.

Två värderingsmodeller

Det finns i huvudsak två typer av värderingsmodeller som tillämpas vid värderingen av elproduktionsenheter. Allt sedan fastighetstaxeringslagen tillämpades första gången vid 1981 års allmänna fastighetstaxering har värderingen av vattenkraftverk skett enligt en *avkastningsmetod* (15 kap. 2–9 §§ FTL). Avkastningsmetoden innebär att marknadsvärdet bestäms med utgångspunkt i en avkastningskalkyl,

dvs. intäkterna minus kostnaderna (driftnettot) nuvärdesberäknas med ledning av en i 1 kap. 4 § fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199), förkortad FTF, författningsreglerad kalkylränta.

Inför AFT 00 ändrades metoden på så sätt att värderingen ska utgå från verkets normalårsproduktion i kilowattimmar (energi-metoden) i stället för som tidigare från installerad effekt (effekt-metoden). Värderingsmodellen utgår vidare från värdet av produktionen från ett s.k. normkraftverk i stället för som tidigare från produktionen i ett nybyggt vattenkraftverk. Även den sedan tidigare omfattande regleringen i fastighetstaxeringsförordningen av värderingen av vattenkraftverken reviderades i stor utsträckning. Främst regleras metodiken för den avkastningsberäkning som tillämpas vid värderingen och då främst de värdefaktorer – normalårsproduktion, utnyttjandetid, flerårsreglering, belägenhet och ålder – som ska tillämpas vid taxeringen av vattenkraftverken. Värdefaktorernas inverkan på värdet beaktas genom föreskrivna riktvärde- och beräkningsformler samt korrekationer.

För värmekraftverken återfinns värderingsreglerna i 15 kap. 10–15 §§ FTL. Lagtexten föreskriver värdering med ledning av en *produktionskostnadsberäkning*. Med hänsyn till den generella regeln i 5 kap. 2 § FTL att taxeringen ska resultera i ett taxeringsvärde som motsvarar 75 procent av marknadsvärdet, ska produktionskostnadsvärdet om möjligt relateras till ortspriser. Produktionskostnadsberäkning innebär att marknadsvärdet fastställs med utgångspunkt i det tekniska nuvärdet, dvs. återanskaffningskostnaden för byggnad eller markanläggning, multipliceras med en nedräkningsfaktor som tar hänsyn till ålder och bruk. Med återanskaffningskostnad för byggnad avses kostnaden för att under andra året före taxeringsåret (nivååret) uppföra en motsvarande anläggning. Kostnaden kan bestämmas antingen genom en beräkning grundad på erfarenheter om byggnadskostnadernas storlek detta år, eller genom en omräkning av den faktiska byggkostnaden med en omräkningsfaktor.

För värmekraftverken stadgas att en jämkning av värdet ska ske med hänsyn till lönsamheten av elproduktionen i landet.

Värmekraftverkens värderingsmodell i fastighetstaxeringslagen kompletteras med bestämmelserna i 1 kap. 34 och 35 §§ FTF. Dessa innehåller riktvärdeformler, definition m.m. av installerad effekt samt regler om nedräknings- och omräkningsfaktorer med tabeller. Tidi-

gare innehöll fastighetstaxeringsförordningen inte någon reglering av hur jämkning med hänsyn till lönsamheten skulle ske. Jämkningsen skedde därför individuellt för varje värmekraftverk utifrån en avkastningskalkyl som inte reglerades vare sig i fastighetstaxeringslagen eller i fastighetstaxeringsförordningen. Svårigheter vid tillämpningen av dessa regler samt ett antal rättstvister medförde att man inför AFT 07 gjorde ett antal preciseringar av värderingsmodellen för både vattenkraftverken och värmekraftverken. I fastighetstaxeringsförordningen föreskrevs närmare bestämt att till grund för nämnda avkastningsberäkningar ska bl.a. ligga uppgifter från den nordiska elbörsen Nord Pool.

Elbörsens betydelse

Genom 1996 års elmarknadsreform och den nya ellagstiftningen öppnades marknader för konkurrens när det gäller produktion av och handel med el. Vidare övergick den norska elbörsen samma år till att vara en svensk-norsk elbör, Nord Pool, ägd till hälften var av Svenska kraftnät och Statnett i Norge. Senare tillkom finska och danska delägare vilket skapade en gemensam nordisk elmarknad. Därefter har de baltiska länderna tillkommit. Se avsnitt 4 för utförligare beskrivning av elmarknaden.

Inför AFT 07 kunde, till skillnad från mot vad som gällde vid AFT 00, således erfarenheter och uppgifter som kommit fram genom elmarknadsreformen utnyttjas. Denna reform möjliggjorde en genomlysning av intäkter och kostnader m.m. för elproduktionen. Uppgifter om produktion och kostnader m.m. framgick även mera utförligt än tidigare i de officiella redovisningar som kraftbolagen lämnar. Tillgången till dessa uppgifter förbättrade förutsättningarna för de avkastningsberäkningar som ska göras vid taxeringen av elproduktionsenheter enligt 15 kap. 6 § FTL. Bestämmelserna om att uppgifter från den nordiska elbörsen Nord Pool ska ligga till grund för nämnda avkastningsberäkningar togs därför in i 1 kap. 25 a § och 1 kap. 34 § FTF.

Elcertifikat

Ett ytterligare förtydligande av värderingsmodellen för elproduktionsenheterna inför AFT 07 var hur värdepåverkan av elcertifikat skulle beaktas vid fastighetstaxeringen. Värdeinverkan av elcertifikat beaktades inte i värderingsmodellen för vattenkraftverken och värmekraftverken fram till AFT 07. Åtgärder i det energipolitiska programmet har sedan år 1997 omfattat bl.a. åtgärder för att öka tillförseln av el producerad med förnybara energikällor. Stöd och subventioner ersattes dock i allt väsentligt fr.o.m. maj 2003 med ett elcertifikatsystem (lagen [2011:1200] om elcertifikat). Handeln med dessa certifikat påverkar värdet av de kraftanläggningar som producerar förnybar el. Värdepåverkan av elcertifikat sker fr.o.m. AFT 07 genom justering för säregna förhållanden, vilket för vattenkraftverkens del framgår av 1 kap. 25 a § FTF och för kraftvärmens del framgår av 1 kap. 34 c § FTF. För vindkraftverken beaktas dock elcertifikatens värde genom tillämpbar värderingsmodell, vilket framgår av 1 kap. 34 f § FTF.

Förändringar vid AFT 13

Inför AFT 13 gjordes vissa förändringar i fastighetstaxeringslagen gällande elproduktionsenheter. Numera gäller att även kraftverksbyggnader ska ha ett taxerat värde av minst 50 000 kronor för att bilda en värderingsenhet (6 kap. 2 § FTL). Gasturbiner blev specialenhet, distributionsbyggnad, och därmed inte längre skattepliktiga. Detta eftersom de enbart elproducerande gasturbinerna i huvudsak ingår i Svenska kraftnäts störningsreserv, där de används vid störningar i elförsörjningen, och därutöver som effektreserv för att upprätthålla balansen i elsystemet. Kondenskraftverk ingår fortfarande bland värmekraftverken, men ska inte längre åsättas något taxeringsvärde. Dessa ansågs drivas utan lönsamhet, inte minst med hänsyn till höga underhållskostnader när de inte är i drift och fungerar mestadels som reservaggregat, framför allt vintertid. Åtta kondenskraftverk finns redovisade i fastighetstaxeringsregistret.

För vattenkraftverken ändrades utnyttjandetiden till 4 500 timmar från att tidigare ha varit 5 000 timmar. De utredningar som företogs under förberedelsearbetet inför AFT 13 visade nämligen att den genomsnittliga utnyttjandetiden för elproduktionen vid

vattenkraftverken var det lägre timtalet. Även sättet att bestämma utnyttjandefaktorn ändrades. Den nya metoden utgår från hur produktionen i praktiken har tidsanpassats och vilka elpriser som då varit möjliga att uppnå. Beräkningen görs i tre steg (1 kap. 31 § FTF). Formeln för storleksfaktorn ändrades också (1 kap. 32 a § FTF). Belägenhetsfaktorn förändrades till att den nu ska beakta skillnader i kostnader för inmatning på stamnätet, vilka utgörs av avgifterna vid inmatningen på stamnätet. Tidigare gällde att den skulle utgöras av kostnaderna för överföring till stamnätet och avgifterna vid inmatningen på stamnätet (1 kap. 32 c § FTF).

Gällande särskild fastighetstaxering tillkom en regel som säger att om värde av andels- eller ersättningskraft ska påföras mottagande värderingsenhet vid särskild fastighetstaxering, ska det föregående årets fastighetstaxering i övrigt lämnas oförändrad (16 kap. 1 § FTL).

Inför AFT 13 tillkom även en möjlighet till förtida uppgiftsinsamling (FUI) för elproduktionsenheter (se vidare avsnitt 3.4).

3.3.1 Vattenkraftverk

Allmänt

Riktvärdet för ett vattenkraftverk bestäms för skilda förhållanden för en eller flera av följande värdefaktorer: normalårsproduktion, utnyttjandetid, flerårsreglering, belägenhet och ålder (15 kap. 4 § FTL).

I en riktvärdeangivelse ska enligt 7 kap. 3 § FTL värden per kilowattimme anges för ett normkraftverk och för mark till ett sådant verk. Med ett normkraftverk avses ett kraftverk som har tagits i drift under år 1955, som har en normalårsproduktion på 500 miljoner kilowattimmar, som har en genomsnittlig utnyttjandetid på 4 500 timmar per år och som saknar möjlighet till flerårsreglering samt levererar sin elproduktion till stamnätet i inmatningspunkt Forse-Hjälta (15 kap. 3 § FTL).

För normkraftverket ska värdet per kilowattimme i en riktvärdeangivelse bestämmas med utgångspunkt i elproduktionens lönsamhet och med beaktande av priserna vid köp av likartade vattenkraftverk eller delar därav. Värdet av marken till normkraftverket ska, i en riktvärdeangivelse, bestämmas med hänsyn till hur stor del av det för normkraftverket angivna värdet som med ledning av främst

kostnaderna att uppföra ett nytt kraftverk kan anses belöpa på marken (15 kap. 6 § FTL). Värderingsmodellen för vattenkraftverk är sådan att endast vattenkraftverk med normalårsproduktion över 10 000 000 kilowattimmar får ett markvärde (1 kap. 32 d § FTF).

Riktvärdet för ett vattenkraftverk beräknas som produkten av verkets normalårsproduktion i kilowattimmar och dess värde i kronor per kilowattimme. Det senare värdet bestäms genom att det i riktvärdeangivelsen för normkraftverket angivna värdet per kilowattimme, om det behövs, korrigeras för den inverkan som beror på att kraftverket avviker från normkraftverket beträffande normalårsproduktion, utnyttjandetid, flerårsreglering, belägenhet eller ålder. Riktvärdet för mark beräknas som produkten av kraftverkets normalårsproduktion i kilowattimmar och markens värde per kilowattimme. Det senare värdet bestäms genom att det i riktvärdeangivelsen för mark angivna värdet per kilowattimme, om det behövs, korrigeras för den inverkan som beror på att kraftverket avviker från normkraftverket beträffande normalårsproduktion, utnyttjandetid, flerårsreglering eller belägenhet (15 kap. 7 § FTL).

Schema för taxering av vattenkraftverk

1. Fastigheten indelas i taxeringsenheter.
2. För varje taxeringsenhet bestäms kraftverkstyp.
3. För taxeringsenheter gällande vattenkraftverken bestäms två värderingsenheter. En värderingsenhet bestäms för vattenkraftverket i sin helhet inklusive andelar i vattenregleringar och en värderingsenhet bestäms för tomtmarken. Totalvärdet bestäms med utgångspunkt från värdet av normalårsproduktionen för ett så kallat normkraftverk (definition av normkraftverk, se andra stycket i detta avsnitt). Skillnaden mellan vattenkraftverkets totalvärde och markvärdet utgör värdet av kraftverkets byggnader.
4. Riktvärdet bestäms för ett vattenkraftverk för skilda förhållanden för en eller flera av följande värdefaktorer: normalårsproduktionen, utnyttjandetiden, flerårsreglering, belägenhet och ålder.

5. Riktvärdet kan korrigeras om ett vattenkraftverk avviker från normkraftverket ifråga om någon av värdefaktorerna normalårsproduktion, utnyttjandetid och belägenhet. Detta sker främst genom regleringar i fastighetstaxeringsförordningen.
6. Riktvärden för varje värderingsenhet mark respektive byggnad beräknas enligt formler i fastighetstaxeringsförordningen, där en av parametrarna är riktvärdeangivelsen.
7. Slutligen sker eventuellt justering för säregna förhållanden.
8. Därefter summeras värdena för värderingsenheterna inom taxeringsenheten. Dessa utgör tillsammans enhetens taxeringsvärde.

Andels- och ersättningskraft samt outbyggd fallrätt

Värdet av andelskraft, för vilken mottagaren helt eller i allt väsentligt ska betala sin andel av uttagskostnaderna, ska bestämmas till så stor del av det levererande kraftverkets mark- och byggnadsvärden som motsvarar andelen. För det kraftverk som belastas av andelskraft ska mark- och byggnadsvärdena minskas med ett belopp som är lika stort som det belopp som läggs till den mottagande taxeringsenheten. Värdet av ersättningskraft, för vilken mottagaren helt eller i allt väsentligt ska betala uttagskostnaden, ska behandlas som andelskraft. Ersättningskraften ska anges i procent av det levererande kraftverkets taxeringsvärde.

Andels- och ersättningskraft, för vilka mottagaren inte eller endast till begränsad del betalar uttagskostnader, ska anges i det antal kilowattimmar som i genomsnitt tas ut per år.

För den taxeringsenhet som lämnar kraft ska värdet per kilowattimme bestämmas efter det för kraftverket gällande värdet per kilowattimme förhöjt med 40 procent.

För den mottagande taxeringsenheten ska värdet per kilowattimme bestämmas utifrån det värde andels- eller ersättningskraften har för denna taxeringsenhet.

Belastningen av andels- och ersättningskraft, för vilka mottagaren inte betalar uttagskostnader, ska i första hand dras av från det levererande kraftverkets markvärde och i andra hand från dess byggnadsvärde. Förmånen av sådan kraft ska läggas till markvärdet av den taxeringsenhet till vilken förmånen hör (15 kap. 8 och 9 §§ FTL).

För outbyggt fallrätt åsätts inte något taxeringsvärde.

3.3.2 Värmekraftverk

Allmänt

Totalvärdet för ett värmekraftverk i nybyggt skick bestäms för skilda förhållanden för följande värdefaktorer: effekt och typ av värmekraftverk (15 kap. 12 § FTL).

För ett nybyggt värmekraftverk ska värdet per kilowatt installerad effekt i en riktvärdeangivelse bestämmas med utgångspunkt i återanskaffningskostnaden för kraftverk som hör till de olika klasserna av värdefaktorn typ av värmekraftverk och jämkas med hänsyn till lönsamheten för den totala elproduktionen i landet (15 kap. 13 § FTL).

Totalvärdet av ett nybyggt värmekraftverk bestäms som produkten av kraftverkets installerade effekt i kilowatt och ett värde per kilowatt installerad effekt (15 kap. 14 § FTL).

Riktvärdet för en värderingsenhet avseende mark till ett värmekraftverk ska beräknas till 1,5 procent av kraftverkets värde i nybyggt skick.

Riktvärdet för en värderingsenhet som avser kraftverksbyggnad till ett värmekraftverk beräknas genom att 73,5 procent av kraftverkets värde i nybyggt skick multipliceras med en nedskrivningsfaktor som beaktar den värdeminskning som har uppkommit mellan det år då anläggningen kunde tas i bruk (idrifttagningsåret) och andra året före det år då allmän fastighetstaxering sker (15 kap. 15 § FTL).

Summerar man procenttalen gällande mark- och byggnadsvärdet erhålls 75 procent, vilket motsvarar den nivå som taxeringsvärdet ska förhålla sig till gentemot marknadsvärdet.

Schema för taxeringen av värmekraftverk

1. Fastigheten indelas i taxeringsenheter.
2. För varje taxeringsenhet bestäms kraftverkstyp (endast en kraftverkstyp för varje taxeringsenhet).

3. För taxeringsenheter gällande värmekraftverken utgör varje aggregat en värderingsenhet. För dessa värderingsenheter bestäms värdefaktorerna typ av värmekraftverk, installerad effekt och värdeår (idrifttagningsår).
4. För varje värderingsenhet bestäms den nedskrivningsfaktor som svarar mot värdeåret (idrifttagningsåret).
5. Riktvärden för varje värderingsenhet mark respektive byggnad beräknas enligt formler i fastighetstaxeringsförordningen, där en av parametrarna är riktvärdeangivelsen.
6. Slutligen sker eventuellt justering för säregna förhållanden.
7. Därefter summeras värdena för värderingsenheterna inom taxeringsenheten. Dessa utgör tillsammans enhetens taxeringsvärde.

Värmecentraler

Enligt 2 kap. 2 § FTL utgör värmecentraler specialbyggnader avsedda för produktion och distribution av varmvatten för uppvärmning. Detta gäller dock inte sådan anläggning som även är inrättad för produktion av elektrisk starkström för yrkesmässig distribution.

Skatteverket har hittills taxerat byggnader som enbart är inrättade för varmvattenproduktion som skattefria värmecentraler. Byggnader som har både varmvatten- och elproduktion har taxerats som elproduktionsenhet, kraftvärmeverk, dock har värmeproduktionen i dessa enheter inte åsatts värde. Vid AFT 13 avsåg Skatteverket att taxera även varmvattenproduktionen i dessa enheter, men så blev inte fallet eftersom en tillfällig lag infördes som innebar att frågan om taxering av den del som producerar varmvatten sköts på framtiden, jfr lagen (2012:852) om fastighetstaxering av kraftvärmeverk åren 2013–2018. Frågan om värmecentraler behandlas i avsnitt 5, Värmecentraler och kraftvärmeverk m.m.

3.3.3 Övriga elproduktionsenheter

De enheter som producerar el, men som inte är definierade som kraftverksbyggnad i 2 kap. fastighetstaxeringslagen, fastighetstaxeras som industrienhet och byggnaderna indelas som övrig bygg-

nad (2 kap. 2 § FTL). Byggnader som har en begränsad användbarhet för annat ändamål än för vilket de utnyttjas samt byggnadskonstruktioner som inte har karaktär av hus värderas enligt produktionskostnadsmetoden, 11 kap. 1 § FTL, dvs. marknadsvärdet uppskattas med utgångspunkt i det tekniska nuvärdet (11 kap. 7 § FTL). Hänförlig till denna kategori är exempelvis elproducerande enheter som inte är inrättade för kommersiell produktion av elektrisk starkström.

3.4 Förberedelsearbetet inför fastighetstaxering av elproduktionsenheter

De författningar som styr förberedelsearbetet återfinns i fastighetstaxeringslagen, fastighetstaxeringsförordningen samt i Skatteverkets föreskrifter. Vid AFT 13 var de gällande föreskrifterna SKVFS 2011:5.

Bestämmelser om marknadsvärde, taxeringsvärde och förberedelsearbete

Taxeringsvärde ska bestämmas till det belopp som motsvarar 75 procent av taxeringsenhetens marknadsvärde vid nivååret (5 kap. 2 § FTL). Med marknadsvärdet för en taxeringsenhet avses det pris som den sannolikt betingar vid en försäljning på den allmänna marknaden (5 kap. 3 § FTL) och nivåår är det andra året före det år allmän eller förenklad fastighetstaxering sker (5 kap. 5 § FTL).

Enligt 5 kap. 5 § FTL ska marknadsvärdet i första hand bestämmas med ledning av fastighetsförsäljningar i orten (ortsprismetoden). Härvid ska inte beaktas sådana försäljningar om vilka man kan anta att ovidkommande omständigheter har inverkat på priset. Om fastighetsförsäljningar inte ger den ledning som behövs kan marknadsvärdet bestämmas med ledning av en avkastningsberäkning. Ger inte heller en avkastningsberäkning den ledning som behövs kan marknadsvärdet uppskattas med utgångspunkt i det tekniska nuvärdet (produktionskostnadsberäkning). Även i dessa fall ska dock hänsyn tas till fastighetsförsäljningar i orten när det är möjligt.

I 19 kap. fastighetstaxeringslagen och 3 kap. fastighetstaxeringsförordningen återfinns bestämmelserna rörande det förberedelse-

arbete som sker inför en allmän eller förenklad fastighetstaxering. Dessa kapitel är benämnda "Förberedande åtgärder". Vid en särskild fastighetstaxering sker normalt inget förberedelsearbete, eftersom indelningen i värdeområden och riktvärdeangivelserna då normalt inte ändras jämfört med föregående allmän eller förenklad fastighetstaxering.

Elproduktionsenheter

Hela förberedelsearbetet leds av Skatteverkets expertgrupp. Arbetet utförs av denna grupp i samarbete med Lantmäteriet på sätt som Skatteverket föreskriver. Under arbetets gång sker ett flertal referensgruppmöten mellan Skatteverket, Lantmäteriet och företrädare från kraftverksbranschen. Förberedelsearbetet för elproduktionsenheter är väsentligt annorlunda jämfört med övriga fastighetstyper där referensgruppmöten med branschen och organisationer vanligen sker i slutet av förberedelsearbetet. Även syftet med mötena är ett annat när det gäller elproduktionsenheterna. Skatteverket, Lantmäteriet och branschföreträdarna träffas nämligen i syfte att enas om de olika beräkningar som ligger till grund för riktvärdeangivelsernas bestämmande. För övriga fastighetstyper är branschkontakterna däremot mer av informativ karaktär och bygger på ett inhämtande av synpunkter.

Genomgång av de få lagfarna köp och andra förvärv som avser elproduktionsenheter, t.ex. förvärv av kraftverksbolag, sker i särskild ordning inför varje allmän fastighetstaxering. Vid förberedelsearbetet inför AFT 13 återinfördes möjligheten att göra en FUI även för elproduktionsenheter för att säkerställa att underlaget för provvärderingen blir tillräckligt och tillförlitligt (19 kap. 8 § FTL). Denna möjlighet hade fallit bort då elproduktionsenheterna bröts ut från industrienheterna och bildade en egen fastighetstyp. En förtida uppgiftsinsamling innebär att ägaren, efter föreläggande av Skatteverket, är skyldig att lämna de uppgifter som behövs till ledning inför förenklad och allmän fastighetstaxering.

3.5 Fastighetsbeskattning av elproduktionsenheter

Skattesatserna vid beskattningen av elproduktionsenheter m.m.

Fastighetsbeskattningen är en del av den löpande beskattningen av fastigheter. Bestämmelser om fastighetsskatt finns i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, förkortad FSL. Skattepliktiga fastigheter är sådana som vid fastighetstaxeringen indelas som småhusenhet, ägarlägenhetsenhet, hyreshusenhet, industrienhet, elproduktionsenhet eller lantbruksenhet om det på lantbruksenheten finns vad som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhus eller tomtmark för småhus.

Fastighetsskatten utgör 0,5 procent av taxeringsvärdet avseende industrienhet och elproduktionsenhet med undantag för sådan elproduktionsenhet som utgörs av taxeringsenhet med vattenkraftverk eller av taxeringsenhet med vindkraftverk (3 § första stycket d FSL). För sådan elproduktionsenhet som utgörs av taxeringsenhet med vattenkraftverk är fastighetsskatten 2,8 procent av taxeringsvärdet (3 § första stycket e FSL). För sådan elproduktionsenhet som utgörs av taxeringsenhet med vindkraftverk är fastighetsskatten 0,2 procent av taxeringsvärdet (3 § första stycket f FSL).

Skillnaden mellan den fastighetsskatt som föreskrivs i 3 § första stycket d FSL för elproduktionsenhet och den skatt som tas ut enligt första stycket f samma paragraf för sådan elproduktionsenhet som utgörs av taxeringsenhet med vindkraftverk kan utgöra stöd av mindre betydelse. Detta framgår av kommissionens förordning (EU) nr 1407/2013 av den 18 december 2013 om tillämpningen av artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktions sätt på stöd av mindre betydelse¹. Enligt förordningen får fastighetsskatten för elproduktionsenhet med vindkraftverk endast beräknas med den lägre skattesatsen (0,2 procent) om takbeloppet (200 000 euro för en period om tre beskattningsår) inte överskrider. Se även Skatteverkets ställningstagande den 24 mars 2015, dnr 131 143176-15/111, Statsstöd i form av lägre fastighetsskatt för vindkraftverk och den 11 juni samma år, Statsstöd i form av lägre fastighetsskatt för vindkraftverk – följdfrågor, dnr 131 329703-15/111.

¹ EUT L 351, 24.12.2013, s.1 (Celex 32013R1407).

Skatteverket för inte någon statistik över utfallet av ställningstagandet gällande statsstödet. Detta då det är en mycket komplicerad process eftersom reglerna om statsstödet berör enskilda ägare och inte primärt taxeringsvärdet. Vid en mycket översiktlig skattning bedömer Skatteverket dock att uppemot två tredjedelar av det samlade taxeringsvärdet för vindkraftverk är föremål för skattesatsen 0,5 procent. Det ökade skatteuttaget för berörda ägare är i storleksordningen 60 miljoner kronor per år.

Några specialfall gällande fastighetsskatt på elproduktionsenheter

Av det ovanstående följer att tomtmark till vindkraftverk där vindkraftverket utgör en byggnad som är lös egendom beskattas inom huvudkategorin värmekraftverk, dvs. med 0,5 procent av taxeringsvärdet (se även avsnitten 6.6.1 och 6.6.2). Detta förhållande är vanligt då flertalet vindkraftverk står på arrenderad mark.

Detsamma gäller för vattenkraftverk. De lite större vattenkraftverken får även ett markvärde. För ett vattenkraftverk som är en byggnad på ofri grund beskattas tomtmarken med 0,5 procent av taxeringsvärdet. Det finns några vattenkraftverk på ofri grund men enligt Skatteverket har man i dagsläget inte återfunnit några tomtmarker som är av den storleksordningen att de även får ett markvärde (jfr avsnitt 3.3.1, tredje stycket).

De enheter som inte taxeras som elproduktionsenheter, men som producerar el, indelas som industrienheter och byggnaderna som övrig byggnad. Dessa enheter har därmed samma fastighetsskatt som industrienheter, dvs. 0,5 procent av taxeringsvärdet.

3.6 Vissa utgångspunkter, m.m.

3.6.1 Svensk energi- och miljöpolitik²

Inledningsvis bör nämnas att fastighetsskatten i allt väsentligt är en fiskal skatt och att fastighetstaxeringen bör förstås mot denna bakgrund. Trots det finns, med tanke på att det här i mycket handlar

² Texterna är i stort hämtade från regeringens webbplats; den om energipolitiken kommer från <http://www.regeringen.se/sb/d/2415/a/252156> och den om miljömålen kommer från <http://www.regeringen.se/sb/d/2055>

om beskattning av energiproduktionsenheter, anledning att som allmänna utgångspunkter ange grunderna för den svenska energi- och miljöpolitiken.

Det övergripande målet för energipolitiken är att på kort och lång sikt trygga energitillgången på konkurrenskraftiga villkor. Energipolitiken ska skapa villkor för en effektiv och hållbar energianvändning och en kostnadseffektiv svensk energiförsörjning med låg inverkan på hälsa, miljö och klimat. Energipolitiken ska också underlätta omställningen till ett ekologiskt uthålligt samhälle och främja en god ekonomisk och social utveckling i hela Sverige.

Övriga mål för energipolitiken framgår av riksdagens beslut i juni 2002 om riktlinjer för energipolitiken (prop. 2001/02:143). I enlighet med propositionen En sammanhållen klimat- och energipolitik – Energi har ett antal nya energipolitiska mål beslutats (prop. 2008/09:163):

- Andelen förnybar energi år 2020 ska utgöra minst 50 procent av den totala energianvändningen.
- Andelen förnybar energi i transportsektorn ska vara minst tio procent år 2020.
- 20 procent effektivare energianvändning till år 2020. Målet uttrycks som ett sektorsövergripande mål om minskad energintensitet med 20 procent mellan åren 2008 och 2020.

I regeringens skrivelse 2015/16:87 redovisar regeringen en kontrollstation för uppföljning av de klimat- och energipolitiska målen till år 2020. Regeringens bedömning är att etappmålet för utsläpp av växthusgaser uppnås och att de mål för andelen förnybar energianvändning som finns kommer att nås med dagens styrmedel. Regeringen bedömer även att målet om energieffektivisering uppnås med befintliga styrmedel och åtgärder. Måluppfyllelsen av energieffektiviseringsmålet är dock svårbedömd, men effekterna av befintliga styrmedel, och de åtgärder som har beslutats genom propositionen vårändringsbudget för 2015 (prop. 2014/15:99) och budgetpropositionen för 2016 (prop. 2015/16:1), förväntas sammantaget leda till att målet uppnås.

Riksdagen beslutade år 2010 om målstrukturen för det svenska miljöarbetet, med ett generationsmål, miljökvalitetsmål och etappmål.

Generationsmålet är det övergripande målet för miljöpolitiken och innebär att det till nästa generation ska kunna lämnas över ett samhälle där de stora miljöproblemen är lösta, utan att orsaka ökade miljö- och hälsoproblem utanför Sveriges gränser. Detta förutsätter en ambitiös miljöpolitik i Sverige, inom EU och i internationella sammanhang. Bland generationsmålen ingår bl.a. att andelen förnybar energi ska öka och att energianvändningen är effektiv med minimal påverkan på miljön.

Miljökvalitetsmålen (16 stycken)³ anger det tillstånd i den svenska miljön som miljöarbetet ska leda till. Till miljökvalitetsmålen finns ett antal preciseringar som tydligare definierar vilket miljötillstånd som ska uppnås.

Etappmålen ska tydliggöra de samhällsförändringar som är nödvändiga för att miljökvalitetsmålen och generationsmålet ska nås. Tjugofyra etappmål har antagits av regeringen för miljökvalitetsmålet Begränsad klimatpåverkan samt inom områdena avfall, biologisk mångfald, farliga ämnen och luftföroreningar.

3.6.2 Riktlinjer för skattepolitiken

Riksdagen antog våren 2015 riktlinjer för skattepolitiken (prop. 2014/15:100, avsnitt 5.5, bet. 2014/15:FiU20, rskr. 2014/15:254). Riktlinjerna kan sammanfattas enligt följande.

Skattepolitiken ska vid sidan om att säkra goda och stabila skatteintäkter även skapa förutsättningar för en hållbar tillväxt och hög sysselsättning, ett rättvist fördelat välstånd samt bidra till ett miljömässigt och socialt hållbart samhälle. Skattepolitiken bör därutöver utformas enligt ett antal vägledande principer. Dessa principer kan sammanfattas enligt följande.

Ett legitimt och rättvist skattesystem. Skatterna ska tas ut på ett rättssäkert sätt. Regelverket ska vara möjligt att förstå och inte leda till onödigt stora administrativa kostnader för dem som tillämpar reglerna. Detta ska särskilt beaktas vid utformningen av nya skatteregler. Nyttan av förenklingar ska dock alltid vägas mot behovet av att värna skatteintäkterna, åstadkomma rättvisa mellan skattskyldiga samt motverka skattefusk och skatteundandragande. Det är en cen-

³ Se <http://www.miljomal.se/sv/Miljomalen/>

tral uppgift att minska det s.k. skattefelet och att bekämpa skattebrott, skattefusk och skatteundandragande.

Generella och tydliga regler. Skattereglerna ska vara generella, med breda skattebaser och skattesatser som är väl avvägda gentemot målen för den ekonomiska politiken. Avsteg från denna princip kan i vissa fall motiveras av explicita krav på styrning eller av samhällsekonomiska effektivitetsskäl. Skatteutgifter, dvs. stöd till hushåll och företag på budgetens inkomstsida till följd av särregler, t.ex. nedsatt skatt på vissa varor och tjänster, bör regelbundet omprövas.

Beskattnings i nära anslutning till inkomstillfället. Beskattnings bör i möjligaste mån ske i nära anslutning till inkomstens förvärvande. Eventuella förändringar i befintliga system med skattekrediter kräver dock noggranna överväganden för att inte orimliga effekter ska uppstå.

Hållbara regler i förhållande till EU. En viktig princip är att regelverket ska vara förenligt med EU-rätten. Det gäller inte bara i förhållande till specifika rättsakter utan även till bestämmelser i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt om fri rörlighet för personer, varor, tjänster och kapital samt reglerna om statligt stöd.

3.6.3 EU-rätten och statligt stöd, m.m.

Inledning

Enligt utredningens direktiv ska alla förslag utformas så att de är förenliga med EU-rätten inklusive EU:s regler om statligt stöd.

Möjligheten att fritt utforma nationella regelverk begränsas bl.a. av de regler om statligt stöd som finns i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, fortsättningsvis kallat fördraget. Fördragets regler om statsstöd gäller alla typer av stöd, dvs. även då de lämnas i form av t.ex. skattelättnader till företag. Huvudprincipen är att allt offentligt stöd till näringslivet är förbjudet, men det finns ett antal undantag. Ett stöd kan därför efter prövning av Europeiska kommissionen (fortsättningsvis kommissionen) bedömas vara förenligt med den gemensamma marknaden. Det kan också höra till någon kategori av stöd som kommissionen på förhand har förklarat vara förenligt med den inre marknaden, under förutsättning att det upp-

fyller vissa villkor, och som därför inte behöver godkännas av kommissionen men som den ska informeras om.

I det följande behandlas de ramar som sätts av EU-rättens generella förbud mot statligt stöd i kombination med de möjligheter det trots allt finns att, med eller utan särskilt godkännande, införa statligt stöd.

EU-rättens förbud mot statligt stöd utan godkännande

Fördraget innehåller vissa konkurrensregler som syftar till att skydda den gemensamma marknaden, så att konkurrensen på den inte snedvrids. En viktig del av dessa regler är bestämmelserna om statsstöd, som finns i artiklarna 107–109 i fördraget (tidigare artiklarna 87–89 i Fördraget om upprättande av Europeiska gemenskapen, EG-fördraget). Utgångspunkten för dessa regler är ett principiellt förbud mot statsstöd, av vilket slag det än är. Av artikel 107.1 i fördraget framgår att det anses vara fråga om ett statligt stöd om följande fyra kriterier är uppfyllda. Stödet ska

- ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel,
- snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen,
- gynna vissa företag eller viss produktion, och
- påverka handeln mellan medlemsstaterna.

Lättnader från skatter eller avgifter för en urskiljbar grupp företag har sedan länge ansetts som stöd som också omfattas av statsstödsreglerna.⁴

Enligt vad som framgår av artikel 107.2 och 107.3 i fördraget är eller kan statligt stöd emellertid vara förenligt med den inre marknaden i vissa fall och i så fall vara tillåtet.

Statsstödsreglerna vilar på ett system med förhandsgranskning. Enligt artikel 108.3 i fördraget ska medlemsstaterna anmäla planer på att vidta eller ändra stödåtgärder till kommissionen. Medlemsstaterna får inte införa detta slag av stödåtgärder förrän kommis-

⁴ Jfr Kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag, EUT C 384/03, 10.12.98, som emellertid föreslås ersättas av ett senare tillkännagivande anmärkt i not 9.

sionen granskat åtgärderna (genomförandeförbudet). Stöd som kommissionen betraktar som statligt stöd och som har lämnats utan att det har anmälts i förväg eller som har anmälts men genomförts innan det har godkänts, dvs. står i strid med genomförandeförbudet, ska som regel betalas tillbaka med ränta.⁵

Som ett led i kommissionens program⁶ för att modernisera det statliga stödet i EU, har kommissionen publicerat vad som i nuläget är ett utkast till tillkännagivande om begreppet statligt stöd i enlighet med artikel 107.1 i fördraget. Syftet är att bidra till en enklare, öppnare och enhetligare tillämpning av detta begrepp, som tillsammans med anmälningskravet och genomförandeförbudet i fördraget måste tillämpas både av kommissionen och de nationella myndigheterna, inklusive de nationella domstolarna. Kommissionen understryker att meddelandet inte berör det statliga stödets för- enlighet med den inre marknaden, eftersom denna bedömning görs av kommissionen.

Kommissionen inleder sin redogörelse med att påpeka att begreppet statligt stöd är ett objektiva och rättsligt begrepp som definieras direkt i fördraget och att även kommissionen är bunden av detta begrepp, om inte annat följer av specifika situationer som rör komplexa ekonomiska bedömningar. Med sitt tillkännagivande vill kommissionen därför endast förtydliga hur den tolkar fördragsbestämmelserna, i enlighet med EU:s rättspraxis och, i avsaknad av sådan, med hänvisningar till sin egen beslutspraxis.

Kommissionen utvecklar de bedömningsgrunder och principer som har vuxit fram kring de kriterier för statsstöd som fördraget innehåller och som nämnts ovan. Således behandlar kommissionen begreppen företag och ekonomisk verksamhet, huruvida en eventuell stödåtgärd baseras på statliga medel eller resurser och kan tillskrivas staten, huruvida en sådan åtgärd utgör en fördel för dem som omfattas av den, huruvida detta sker på ett selektivt sätt och huruvida åtgärden påverkar handeln och konkurrensen.

När det gäller stöd via skattesystemet konstaterar kommissionen (avsnitt 5.4) att det står medlemsstaterna fritt att välja den

⁵ Se Rådets förordning (EG) nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EGT L 83, 27.3.1999, s. 1, kallad procedurförordningen. Jfr även lagen (2013:388) om tillämpning av Europeiska unionens statsstödsregler.

⁶ http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_sv.pdf

ekonomiska politik som de anser vara lämpligast och särskilt att fördela skattebördan efter eget gottfinnande mellan de olika produktionsfaktorerna. Medlemsstaterna måste emellertid utöva dessa befogenheter i överensstämmelse med unionslagstiftningen.

Undantag enligt den allmänna gruppundantagsförordningen

Enligt artikel 109 i fördraget får Europeiska rådet (fortsättningsvis rådet) fastställa vilka kategorier av stödåtgärder som är undantagna från skyldigheten att anmäla åtgärden till kommissionen. Vidare får kommissionen anta förordningar avseende dessa kategorier av stöd. Baserat på detta har kommissionen antagit s.k. gruppundantagsförordningar. Den senaste så kallade allmänna gruppundantagsförordningen⁷ tillämpas från och med den 1 juli 2014 till och med den 31 december 2020. Den anger ett trettiotal olika typer av stöd som kan beviljas utan föregående anmälan till kommissionen under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda. Om så är fallet, räcker det med att medlemsstaterna med hjälp av ett formulär meddelar kommissionen att stödet har beviljats. De olika stöd som omfattas av förordningen finns samlade under 13 avsnitt i förordningens kapitel III, som innehåller särskilda bestämmelser för de olika typerna av stöd.

I gruppundantagsförordningens kapitel I finns vissa gemensamma bestämmelser för de olika typer av stöd som förordningen omfattar. Där finns artiklar om förordningens tillämpningsområde (artikel 1), definitioner (artikel 2), villkor för undantag (artikel 3), tröskelvärden för anmälan (artikel 4), stödets överblickbarhet (artikel 5), stimulanseffekt (artikel 6), stödnivå och stödberättigande kostnader (artikel 7), kumulering (artikel 8), offentliggörande och information (artikel 9). Förutom de krav som gruppundantagsförordningen ställer på stödordningen som sådan och på offentliggörande av information om stödet och stödmottagarna krävs även, enligt artikel 11 (rapportering) i förordningens kapitel II, att medlemsstaterna lämnar information om stödåtgärden till kommissionen och en årlig rapport till kommissionen om stödåtgärden. Enligt artikel 12 (över-

⁷ Kommissionens förordning (EU) nr 651/2014 av den 17 juni 2014 genom vilken vissa kategorier av stöd förklaras förenliga med den inre marknaden enligt artiklarna 107 och 108 i fördraget, EUT L 187/1, 26.6.2014, s. 1 (Celex 32014R0651).

vakning) i kapitel II ska medlemsstaterna föra detaljerade register med information och styrkande handlingar som är nödvändiga för att fastställa att samtliga villkor i förordningen är uppfyllda.

Undantag för stöd av mindre betydelse

Som tidigare framgått finns det undantag från kravet på förhandsgranskning vid införande av statsstöd. Ett sådant undantag gäller för stöd av mindre betydelse. Villkoren för att kunna lämna sådant stöd framgår i första hand av kommissionens förordning (EU) nr 1407/2013 av den 18 december 2013 om tillämpningen av artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktions sätt på stöd av mindre betydelse.⁸

Kommissionens regelverk för stöd av mindre betydelse innebär i huvudsak följande. För att ett stöd ska anses vara ett stöd av mindre betydelse får det totala stöd som beviljas ett enda företag som huvudregel inte överstiga 200 000 euro under en period om tre beskattningsår (det s.k. individuella taket), se artikel 3.2 i förordningen.

Vid tillämpning av kommissionens regelverk omfattar begreppet ”företag” varje enhet som bedriver ekonomisk verksamhet, oavsett enhetens rättsliga form och oavsett hur den finansieras. Vid bedömningen av stödnivåerna beaktas inte endast det enskilda företaget i fråga, utan också andra företag som står i intressegemenskap med företaget på ett sådant sätt att de bör ses som en enhet.

Kommissionens regelverk för stöd av mindre betydelse gäller företag inom flertalet sektorer. Avgörande för bedömningen av vilken förordning om stöd av mindre betydelse som är tillämplig är den verksamhet som bedrivs i företaget.

Stöd får kumuleras under vissa förutsättningar. Den stödgivande myndigheten får lämna ett stöd av mindre betydelse bara om villkoren i kommissionens regelverk om stöd av mindre betydelse är uppfyllda och är således skyldig att kontrollera att det totala belopp av stöd av mindre betydelse som beviljas det berörda företaget inte överskrider det relevanta taket. I avsaknad av ett centralt register för stöd av mindre betydelse sker kontrollen mot bakgrund av uppgifter från företagen. Den stödgivande myndigheten är vidare skyl-

⁸ EUT L 351, 24.12.2013, s.1 (Celex 32013R1407).

dig att informera företagen om stödets karaktär av stöd av mindre betydelse genom att uttryckligen hänvisa till det regelverk som är tillämpligt. Den stödgivande myndigheten har viss underrättelseplikt i förhållande till Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys).⁹

Förenligheten av utredningens förslag med EU-rätten

Utredningens bedömning: Förslaget är förenligt med EU-rätten.
--

Enligt utredningens direktiv ska alla förslag utformas så att de är förenliga med EU-rätten inklusive EU:s regler om statligt stöd.

Utredningens förslag avser, med viss förenkling, följande. I avsnitt 5 förtydligas gällande rätt för att tillämpningen av densamma ska bli den ursprungligen avsedda vad avser fastighetstaxeringen av byggnader som är inrättade för värmeproduktion. I avsnitt 6 görs vissa terminologiska förändringar i fastighetstaxeringslagen för ökad tydlighet och materiell relevans. Vidare införs två nya kraftverkstyper i lagen mot bakgrund av numera allt vanligare sätt för kommersiell elproduktion. Dessutom justeras fastighetsbeskattningsreglerna för att vatten- och vindkraftverk med tillhörande mark ska hanteras enhetligt när det gäller skattesats och oberoende av om verket och marken ägs av samma person. I avsnitt 8 rekommenderas regeringen att ändra fastighetstaxeringsförordningen så att värdeinverkan av elcertifikat behandlas enhetligt för samtliga kraftverkstyper enligt regelverket för justeringar för säregna förhållanden. I avsnitt 9 införlivas bl.a. elproduktionsenheter i systemet med förenklad fastighetstaxering och de får därmed kortare taxeringsintervall.

Utredningens samtliga förslag ligger inom ramen för fastighetstaxeringslagens gällande utformning och utgör justeringar av detta regelverk. Förslagen innebär med andra ord och generellt sett inte några egentliga nyheter när det gäller fastighetstaxeringssystemets grundläggande utformning. Det nu sagda har betydelse för bedömningen av förslagens förenlighet med EU-rätten. Utredningen ska

⁹ Se 1 § andra stycket och 22 § förordningen (1988:764) om statligt stöd till näringslivet.

enligt direktiven inte allmänt pröva fastighetstaxeringslagens förenlighet med EU-rätten. Mot den bakgrunden, och då förslagen inte annat än i tre fall särskilt aktualiserar några EU-rättsliga frågor, bedöms förslagen vara förenliga med denna.

Det första fallet är att värmecentraler i ursprunglig mening fortsatt ska indelas som specialbyggnad och undantas från skatteplikt (se vidare avsnitten 5.4.2 och 5.4.4). Enligt utredningens bedömning kommer undantaget inte i konflikt med EU-rättens statsstödsregler eftersom det säkerställer att dubbeltaxering undviks.

Det andra fallet är förslaget att något värde inte ska bestämmas för så kallade topplastenheter i ett värmenät (se vidare avsnitt 5.4.6). Enligt utredningens bedömning kommer inte heller förslagets definition av topplastenheter i konflikt med EU-rättens statsstödsregler. Skälet till det är att det ligger i fastighetstaxeringssystemets natur att inte bestämma taxeringsvärden för egendom som saknar marknadsvärde. Taxeringsvärdet ska bestämmas till det belopp som motsvarar 75 procent av taxeringsenhetens marknadsvärde (5 kap. 2 § FTL).

Det tredje fallet är utredningens förslag att sol- och vågkraftverk, på samma vis som vindkraftverk i dag, kan omfattas av en lägre skattesats på 0,2 procent enligt vad som närmare föreskrivs i lagen om statlig fastighetsskatt. Frågan är om detta utgör ett så kallat statligt stöd. Detsamma gäller utredningens förslag om att vatten- och vindkraftverk och tillhörande mark ska behandlas enhetligt, bl.a. eftersom vindkraftverken med tillhörande mark kan omfattas av den lägre skattesatsen i någon utökad omfattning jämfört med i dag. Av utredningens direktiv framgår dock uttryckligen att skattesatserna inte omfattas av uppdraget. Följaktligen är de eventuella statsstödsfrågor som är förenade med dessa inte något utredningen kan eller bör bedöma i sig. Likväl har utredningen att säkerställa att de lämnade förslagen är förenliga med EU-rätten. Enligt utredningens mening blir så också fallet eftersom Skatteverket i sin rätts-tillämpning inskränker den lägre skattesatsens tillämplighet i enlighet med vad EU-rätten fordrar (se vidare avsnitt 6.6.1).

I sammanfattning finner utredningen mot ovanstående bakgrund att förslagen får anses förenliga med EU-rätten.

4 Fastighetstaxeringen och elmarknaden

4.1 Inledning

Fastighetsskatten för elproduktionsenheter beräknas på grundval av en fastighets (taxeringsenhets) taxeringsvärde. Taxeringsvärdet ska bestämmas till det belopp som motsvarar 75 procent av taxeringsenhetens marknadsvärde (5 kap. 2 och 3 §§ fastighetstaxeringslagen [1979:1152], förkortad FTL). Värdet av en elproduktionsenhet påverkas bl.a. av det pris som kan tas ut när elen som produceras i kraftverket säljs. Följaktligen är det av intresse för fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter att undersöka om den svenska elmarknadens struktur m.m. medför områdesrelaterade elprisskillnader eller annat som bör återspeglas i sådana enheters taxeringsvärde. Frågan om elcertifikatens betydelse för fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter behandlas i avsnitt 8.

4.2 Utredningens uppdrag

Enligt utredningens direktiv ska taxeringsvärdena för elproduktionsenheter även fortsättningsvis spegla marknadsvärden i den mening som avses i 5 kap. fastighetstaxeringslagen.

Nuvarande bestämmelser om fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter tillkom i stor utsträckning inför 2000 års allmänna fastighetstaxering. Vid den tidpunkten gjordes vissa ändringar med hänsyn till den då nyligen genomförda avregleringen av elmarknaden (prop. 1998/99:109, bet. 1998/99:SkU22, rskr. 1998/99:255). Elproduktionen och elmarknaden har sedan dess utvecklats och genomgått geografiska och strukturella förändringar. Med hänsyn

till dessa förändringar finns anledning att göra en översyn av bl.a. fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter.

4.3 Elmarknaden – en allmän bakgrund

4.3.1 Elmarknadens särdrag

Elmarknaden skiljer sig i ett väsentligt avseende från andra marknader. Skälet till det är att el måste produceras i samma ögonblick som den konsumeras. Detsamma gäller visserligen alla tjänstemarknader, men elmarknaden är speciell i fråga om konsumenternas möjligheter att delta i den. Elpriserna varierar timme för timme av skäl – t.ex. förbrukningsvariationer över dygnet – som dock inte utvecklas närmare här. Det är i dag tekniskt möjligt att löpande kommunicera prisinformation till de slutliga elanvändarna, även om alla inte i nuläget faktiskt har tillgång till sådan teknik. Däremot kommer det sannolikt under överskådlig tid att saknas teknik för användarna att kommunicera vilken mängd el de avser att köpa till det aktuella priset. Deras konsumtion kommer därför i stället till stor del att styras av förhållandevis långsiktiga elkonsumtionsbeslut. Dessa baseras bl.a. på mer eller mindre långsiktigt fasta elpriser som under vissa tider kan avvika kraftigt från de timvisa spotpriserna.

Det nu sagda betyder att elmarknaden saknar den jämviktsskapande mekanism som de flesta andra marknader har. Annorlunda uttryckt saknas under driftstimmen ett direkt samband mellan pris och efterfrågad kvantitet. Det måste därför finnas en institution som kan styra produktion och användning i realtid så att kraftsystemet kontinuerligt är i balans. Denna institution kallas för systemoperatör. I Sverige är det Affärsverket svenska kraftnät (Svenska kraftnät) som är systemoperatör och ansvarig för den så kallade reglermarknaden. På denna handlas elkraft i realtid för att kontinuerligt upprätthålla balansen mellan produktion och användning av el. Svenska kraftnät ansvarar även för den så kallade effektreserven som används för att balansera systemet när belastningen är särskilt stor och reglermarknaden är fullt utnyttjad. För att säkerställa effektreserven finns lagen (2003:436) om effektreserv. Lagen är en övergångslösning tills frågan får en marknadslösning. I en proposition den 25 februari 2016, Effektreserv 2020–2025 (prop. 2015/16:117), föreslås lagens giltighetstid förlängas till och med den 15 mars 2025.

4.3.2 Den svenska elmarknaden ingår i den nordiska marknaden för el

Historiskt sett har den svenska elmarknaden bestått dels av produktion och transmission, dels av ett stort antal lokala eldistributionsföretag som hanterade distributionen av och handeln med el.

Vad avser produktionen och transmissionen ägdes och drevs stamnätet (transmissionen av el över långa avstånd) av Vattenfall, landets dominerande kraftföretag. Vidare var elmarknaden till en betydande del regionaliserad där övriga kraftföretag dominerande i olika regioner. Samordning av elproduktionen gjordes inom ramen för den så kallade samkörningen. Där utfördes också kortsiktig handel mellan kraftföretagen. Inslagen av konkurrens mellan företagen var dock obetydlig. Elhandeln mellan de nordiska länderna¹ var också begränsad till transaktioner mellan kraftföretagen.

När det gäller den fysiska eldistributionen och elhandeln hantlade ett stort antal lokala eldistributionsföretag dessa verksamheter i integrerad form. Priserna på nättjänster skilde sig åt mellan olika kommuner inom ramen för en övergripande prisreglering. Skillnaderna berodde på olikheter i kostnaderna orsakade av markförhållanden och nätens geografiska utsträckning samt elanvändningen per ytenhet. Prisskillnaderna speglade också variationer i de politiska prioriteringarna kommunerna emellan.

I början av 1990-talet inleddes i olika delar av världen en period med omfattande avregleringar av bl.a. elmarknaderna. Med EU:s så kallade första elmarknadsdirektiv och utvecklingen i Norge som pådrivande faktorer skapades ett nytt regelverk för kraftindustrin och elmarknaden i Sverige. Den 1 januari 1996 infördes ny ellagstiftning i Sverige (prop. 1994/95:222, bet. 1995/96:NU1, rskr. 1995/96:2). Det så kallade första elmarknadsdirektivet 96/92/EC² genomfördes i svensk rätt med ett regelverk som trädde i kraft den 1 januari 1999 (prop. 1997/98:159, bet. 1998/99:NU4, rskr. 1998/99:53). Direktivet fastlade gemensamma regler för den inre marknaden för el. Avsikten var att skapa gemensamma regler för produktion, transmission och distribution av el. Ett viktigt motiv

¹ När det i betänkandet i olika former hänvisas till den nordiska elmarknaden är Island av uppenbara skäl exkluderat.

² Europaparlamentets och rådets direktiv 96/92/EG av den 19 december 1996 om gemensamma regler för den inre marknaden för el (EGT L 27, 30.1.1997, s. 20, Celex 31996L0092).

för direktivet var att åstadkomma marknadsbestämda investeringar i kraftindustrin. Direktivet föreskrev vertikal separation av kraftindustrin och konkurrens i produktion och handel, dvs. att elproduktion, elhandel och elnät skiljs åt. Vidare skulle konkurrensutsatta verksamheter inte drivas av företag som samtidigt drev nätverksamhet i monopolform (dvs. transmission eller distribution). Härigenom undviks så kallad korssubventionering mellan den verksamhet som bedrivs i monopolform och den konkurrensutsatta verksamheten.

Därefter har regelverket vidareutvecklats och bl.a. har nya direktiv beslutats för att främja öppnandet av de nationella marknaderna och skapa möjlighet för handel med el över nationsgränserna. Även miljöfrågor omfattas av EU:s regelverk och samordnas härigenom för att i möjligaste mån ge företagen likartade villkor. Det första elmarknadsdirektivet har ersatts av det andra elmarknadsdirektivet 2003/54/EG³. Reglerna som genomförde det senare direktivet i svensk rätt trädde i kraft den 1 juli 2005 (prop. 2004/05:62, bet. 2004/05:NU14, rskr. 2004/05:246). Ändringarna innebar bl.a. att det infördes mer preciserade bestämmelser om utformningen av nättariffer, krav på funktionell åtskillnad mellan nätföretag och elhandelsföretag, regler om angivande av elens ursprung, regler om anskaffandet av el för att täcka förluster vid överföring samt regler om överförings- och anslutningsavgifter.

Sedermera har även införts regler (prop. 2010/11:70, bet. 2010/11:NU21, rskr. 2010/11:275) som genomför det så kallade tredje elmarknadsdirektivet 2009/72/EG⁴. De svenska reglerna trädde i huvudsak i kraft den 1 augusti 2011. Direktivet syftar till att fullborda inrättandet av en gemensam inre marknad för el. Det omfattar bl.a. nya och mer detaljerade åtgärder som ska främja harmoniseringen och dess effekter. Genom att harmonisera regelverket och främja utvecklandet av gränsöverskridande handel skapas förutsättningar för en effektiv konkurrensutsatt marknad för

³ Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/54/EG av den 26 juni 2003 om gemensamma regler för den inre marknaden för el och om upphävande av direktiv 96/92/EG – Uttalanden om verksamheter som rör nedläggning och avfallshantering (EGT L 176, 15.7.2003, s. 37, Celex 32003L0054).

⁴ Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/72/EG av den 13 juli 2009 om gemensamma regler för den inre marknaden för el och om upphävande av direktiv 2003/54/EG, (EGT L 211, 14.8.2009, s. 55, Celex 32009L0072).

el. Åtgärderna avser t.ex. att skapa en mer effektiv åtskillnad mellan överföringsverksamhet och konkurrensutsatt verksamhet.

Ett led i den ursprungliga elmarknadsreformen var överföringen av ägandet och driften av stamnätet från Vattenfall till Svenska kraftnät. Det var även omdaning av den norska kraftbörsen till den norsk-svenska handelsplatsen Nord Pool. Handelsplatsen driver både en spotmarknad, Elspot, och en balansmarknad, Elbas. Vid Nasdaq OMX Commodities bedrivs finansiell handel där aktörerna bl.a. kan prissäkra framtida leveranser av el.

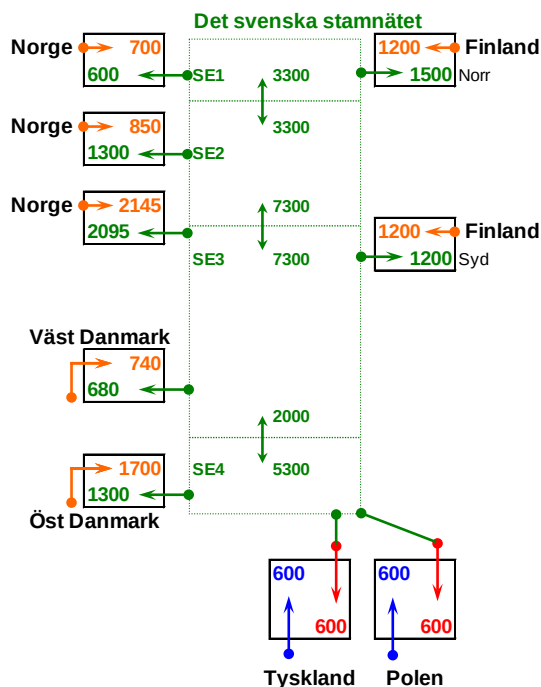
Med elmarknadsreformerna i Finland och Danmark, och att Nord Pool fick finska och danska delägare, öppnades för fri handel på en gemensam nordisk elmarknad (jfr tabell 4.1 och figur 4.1). Det finns en betydande överföringskapacitet mellan de nordiska länderna som möjliggör en sådan marknad. Vidare togs avgifterna vid gränsöverskridande handel bort och regelverken anpassades för en långtgående marknadsintegration. Alltjämt har vart och ett av de nordiska länderna dock en så kallad systemoperatör och ägare av transmissionsnätet.

Tabell 4.1 Årsvärde för Sveriges elutbyten med olika länder år 2014

Land	Till Sverige (TWh)	Från Sverige (TWh)
Danmark	3,8	-4,8
Finland	0,2	-18,3
Norge	12,1	-4,5
Polen	0,1	-3,1
Tyskland	0,7	-1,8
Summa	16,9	-32,5

Källa: Svenska kraftnät.

Figur 4.1 Överföringskapacitet mellan Sverige och grannländerna år 2014, MW



Källa: Svenska kraftnät.

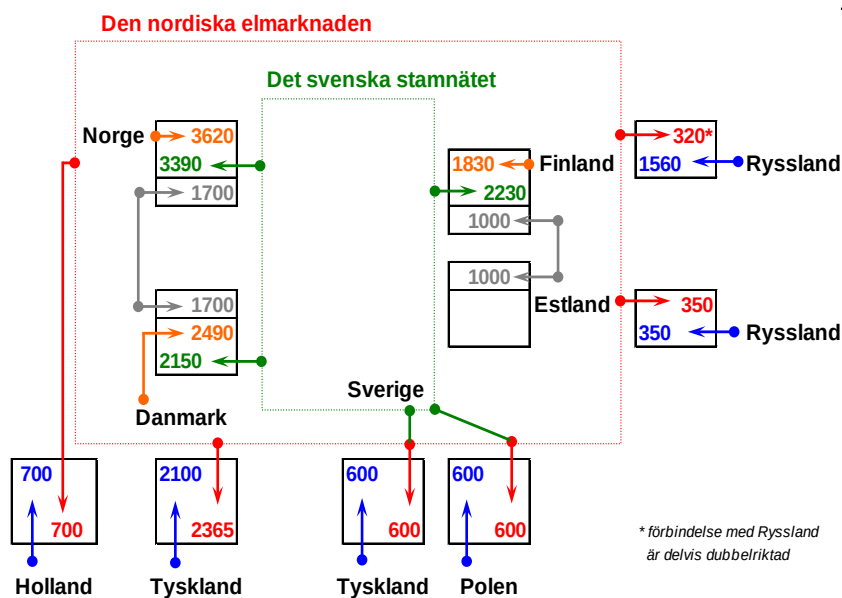
De nordiska ländernas kraftsystem är förbundna med kraftsystemen i angränsande länder, dvs. Nederländerna, Tyskland, Polen, de baltiska länderna och Ryssland (jfr tabell 4.2 och figur 4.2). Överföringsmöjligheterna skapar i sin tur kopplingar mellan elmarknadspriserna i dessa länder.

Tabell 4.2 Årsvärde för Nordens elutbyten med olika länder år 2014

Land	Till eller från Norden (TWh)
Estland	-3,5
Nederländerna	-5,4
Polen	-3,0
Ryssland	3,4
Tyskland	-1,6
Summa	-10,1

Källa: Organisationen för de europeiska transmissionsnätstörretagen för el (ENTSO-E).

Figur 4.2 Överföringskapacitet mellan Norden och grannländerna år 2014, MW



Källa: Svenska kraftnät.

Ytterligare förbindelser, såväl inom Norden som till den europeiska kontinenten, är planerade. Det finns ett mål på EU-nivå om en så kallad "Single European Market for Electricity", dvs. en integrerad konkurrensutsatt europeisk elmarknad där bl.a. den gränsöverskridande infrastrukturen för el utnyttjas effektivt. Det återstår dock arbete innan målet kan realiseras. Samtidigt är graden av marknads-

integrationen redan förhållandevis hög och därtill växande. I början av år 2014 togs även ett stort steg i denna process då fyra elbörser och tretton systemoperatörer gemensamt skapade kopplingar mellan marknaderna i nordvästra Europa.

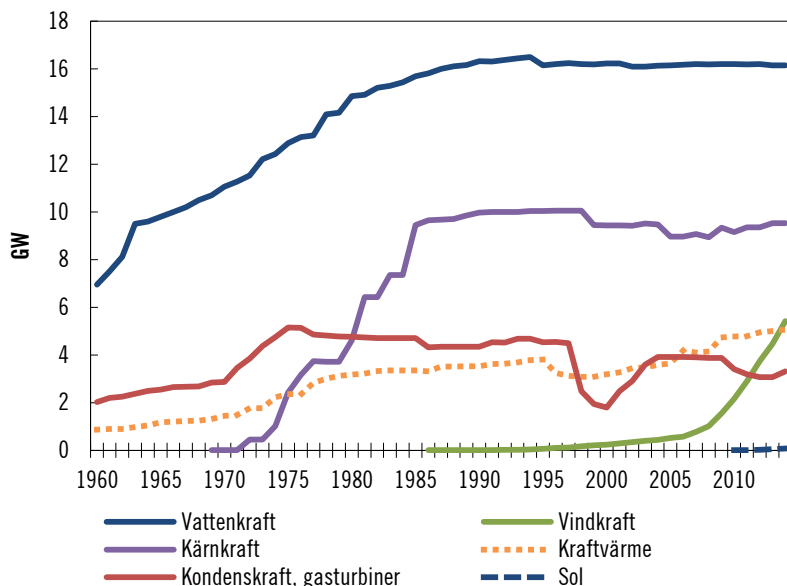
4.3.3 Elmarknadens struktur

Kraftindustrin har i princip en vertikal struktur, dvs. elproduktion, elhandel och elnät är åtskilda. Produktionen av el sker i olika typer av kraftverk. Produktionens fördelning per kraftslag och företag visas i tabellerna 4.3 och 4.4. Utvecklingen för respektive kraftslag vad avser installerad kapacitet och elproduktion framgår av figurerna 4.3 och 4.4. Antalet fastighetstaxerade elproduktionsenheter i Sverige, fördelade på kraftverksslag eller liknande, framgår av tabell 4.5. Flertalet kraftverk har bara en ägare. Kärnkraftverken ägs dock i dag gemensamt av Vattenfall, Fortum och Uniper (tidigare E.ON).

Tabell 4.3 Kraftproduktionen i Sverige år 2015 fördelad på kraftslag

Kraftslag	TWh	Procent
Vattenkraft	73,89	46,7
Kärnkraft	54,35	34,3
Vindkraft	16,62	10,5
Kraftvärme, fjärrvärme	7,11	4,5
Kraftvärme, industri	5,93	3,7
Kondens	0,41	0,3
Gasturbin, diesel, m.m.	0,01	0,0
Total produktion	158,31	100,0

Källa: Statistiska centralbyrån.

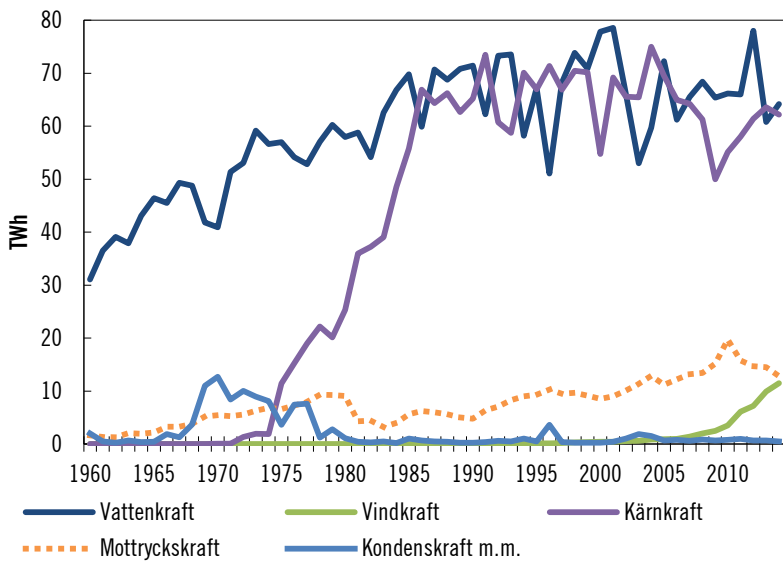
Figur 4.3 Utvecklingen av olika kraftslag i Sverige (installerad effekt)

Källa: Svensk Energi.

Tabell 4.4 Kraftproduktionen i Sverige och Norden år 2014 fördelad på företag

Företag	TWh, Sverige	%, Sverige	TWh, Norden	%, Norden
Vattenfall	64,9	42,9	74,5	19,1
Fortum	25,9	17,1	46,4	11,9
E.ON	25,2	16,7	25,2	6,5
Statkraft	5,4	3,6	45,4	11,7
Skellefteåkraft	3,4	2,2	3,7	1,0
Övriga	26,4	17,5	193,6	49,8
Total produktion	151,2	100,0	388,8	100,0

Källa: Svensk Energi, rapporten "Elåret 2014", s. 40.

Figur 4.4 Utvecklingen av olika kraftslag i Sverige (elproduktion)

Källa: Svensk Energi.

Tabell 4.5 Antal elproduktionsenheter i Sverige som fastighetstaxerats år 2015, fördelade på kraftverksslag eller liknande

Föremål	Typkod	Antal
Outbyggt strömfall	711	34
Tomt till kraftvärmeverk	712	15
(Vatten) byggnadsvärde < 50 000 kronor	713	45
Ersättningskraft	714	36
Tomt till vindkraftverk	718	1 267
(Värme) byggnadsvärde < 50 000 kronor	719	4
Vattenkraftverk	720	1 222
Kärnkraftverk	730	3
Kondenskraftsverk	731	8
Kraftvärmeverk	732	114
Vindkraftverk	734	1 854
Vindkraftverk i vattenområde	740	14
Elproduktionsenhet, skatte-/avgiftsfri	781	1
Vindkraftverk som inte tagits i drift	790	59
Taxeringsvärde under 1 000 kronor	799	5
Totalt		4 681

Anm.: Det finns även andra typkoder för elproduktionsenheter än de som redovisas i tabellen, se vidare bilaga 2. Tabellen tar enbart upp de elproduktionsenheter som i stort är relevanta för framställningen.

Källa: Lantmäteriet.

I nivån under produktionen av el finns överföringen av högspänd el över långa avstånd, dvs. transmissionen av el. Denna sker som framgått ovan genom det så kallade stamnätet och detta har, med tanke på produktions- och konsumtionsförhållandena i Sverige, en lång utsträckning från norr till söder. Svenska kraftnät äger, som också nämnts ovan, stamnätet och transmissionsverksamheten är ett nationellt monopol. Svenska kraftnät ansvarar även för nätets utlandsförbindelser.

Nästa nivå i elmarknaden är distributionen, dvs. överföring av el från stamnätet via regionala och lokala elnät till de slutliga användarna. Även eldistributionen är att betrakta som en monopolverksamhet. Anslutna till de regionala elnäten är större industrier och eldistributionsföretag och till de lokala elnäten mindre företag och hushåll.

De regionala näten ägs i allmänhet av de större kraftföretagen. Statliga, kommunala eller privata eldistributionsföretag äger däremot

de lokala elnäten. Många av de sistnämnda företagen ägs dock i sin tur av de större kraftföretagen. Vidare är eldistributionsföretagen skyldiga att på vissa villkor ansluta vindkraftverk direkt till de lokala näten. Detta har också skett i ökande utsträckning under senare år, vilket medför att kraftindustrins vertikala struktur delvis bryts upp.

De flesta elanvändare köper sin el från ett elhandelsföretag. Elhandelsföretaget köper i sin tur elen på den nordiska elbörsen Nord Pool eller direkt från en elproducent. Ett typiskt elkontrakt liknar en option, dvs. kontraktet ger kunden rätt, men inte skyldighet, att under en viss period köpa el till ett visst pris. Elhandelsföretagets primära roll är att hantera den prisrisk som är förenad med kundens rättighet att köpa el till det förutbestämda priset. Dessa företag erbjuder olika kontrakt med skillnader i prisrisken fördelade mellan kunden och elhandelsföretaget. Även elproducenter har ett intresse av att prissäkra värdet av sin produktion. För att hantera prisrisker finns det därför en terminsmarknad där olika pris-säkringsprodukter handlas. Denna finansiella marknad organiseras av Nasdaq OMX. Den fysiska leveransen av elen sköts av ett elnät-företag.

4.3.4 Fyra svenska elområden

Bakgrund

Sverige är sedan den 1 november 2011 indelat i fyra elområden (se figur 4.5).⁵ Indelningen beror på begränsningar, så kallade flaskhalsar⁶, i transmissionsnätet inom landet vilka gör att det periodvis uppstår prisskillnader mellan områdena.

⁵ Detta avsnitt bygger i stort på Energimarknadsinspektionens rapport Ei R2014:08 Utvärdering av effekterna av elområdesindelningen, s. 13 ff.

⁶ Även i elöverföringen till utlandet förekommer flaskhalsar, se t.ex. Energimarknadsinspektionens rapport Ei R2015:11 Överföringsbegränsningar mellan Norden och Tyskland.

Figur 4.5 Nordiska och baltiska elområden



Källa: Nord Pool.

En anledning till att Sveriges elområdesindelning ändrades från ett till fyra sådana områden är att Svenska kraftnät år 2003 respektive 2006 anmälde till Europeiska kommissionen (fortsättningsvis kommissionen). Anmälarna, olika danska intresseorganisationer, ansåg att Svenska kraftnät överträdde EU:s konkurrensregler i sin hantering av de interna så kallade flaskhalsarna i stamnätet. Svenska kunder ansågs prioriteras framför danska genom att elöverföringen till Danmark reducerades på grund av begränsningar i överföringskapacitet till följd av flaskhalsarna. Kommissionen beslutade i april 2009 att formellt pröva om Svenska kraftnäts överföringsbegränsningar innebar ett missbruk av en dominerande ställning. Senare samma år föreslog kommissionen vissa förändringar i rutinerna för

flaskhalshanteringen och presenterade den preliminära bedömningen att hanteringen i dåtida form kunde strida mot konkurrensreglerna i dåvarande artikel 82 i EG-fördraget. Över tid och i olika sammanhang arbetades ytterligare förändringsförslag fram och med grund i dessa gjorde Svenska kraftnät vissa åtaganden. Åtagandena gjordes slutligen bindande i tio år genom ett beslut av kommissionen i april år 2010.

Ett annat skäl till ändringarna i den svenska elområdesindelningen var att Nordiska ministerrådet år 2008 antog en handlingsplan för att målinriktat och effektivt påskynda utvecklingen av en gränslös nordisk elmarknad. Detta resulterade i att regeringen år 2009 uppdrog åt Svenska kraftnät att indela Sverige i ytterligare elområden. Svenska kraftnät föreslog en indelning av Sverige i fyra områden med gränser i snitten som begränsar överföringskapaciteten inom landet.

Överföringsbegränsningar i transmissionsnätet

Svenska kraftnät fastställer den maximala överföringskapaciteten mellan olika elområden för en sektion (ett snitt) i transmissionsnätet och säkerställer att nätets kapacitet inte överskrids. I förevarande sammanhang avses med flaskhals ett snitt i transmissionsnätet som ofta riskerar att överbelastas, dvs. att efterfrågan på el kan bli större än vad som är fysiskt möjligt att överföra i snittet. Den tillåtna överföringen över snitten anges av Svenska kraftnät dagligen på timbasis utifrån prognostiserad överföringskapacitet. Dessa uppgifter meddelas marknaden (Nord Pool) och benämns handelskapacitet. Kvarvarande handelskapacitet efter dagen-föremarknaden (Elspot) revideras sedan löpande inför intradagsmarknaden.

Den maximala överföringskapaciteten för respektive snitt är inte konstant utan varierar över tid. Variationerna orsakas av tillfälliga förhållanden, t.ex. om ledningar är urkopplade för underhåll, nationella produktions- och förbrukningsförhållanden samt gränsöverskridande överföring. Svenska kraftnät bestämmer mot denna bakgrund maximal effektöverföring. Marknaden disponerar all överföringskapacitet som Svenska kraftnät kan tillhandahålla utan risk för systemets driftsäkerhet. Om överbelastning av kapacitetsgrän-

sen i snitten hotar begränsas överföringskapaciteten med följd att prisskillnader uppstår mellan elområdena.

Flaskhalsar uppstår dock under en relativt liten del av tiden. Enligt Energimarknadsinspektionen är det därför samhällsekonomiskt ineffektivt att dimensionera nätet på ett sådant sätt att begränsningar i överföringskapaciteten aldrig uppstår (Ei R2014:08, s. 15). Det kan dock noteras att ökad överföringskapacitet tillkommer mellan elområdena SE 3 och 4 under åren 2015 och 2016 när den så kallade Sydvästlänken är färdigbyggd. Det bör, enligt Energimarknadsinspektionen, leda till färre flaskhalsar mellan dessa områden, men kan leda till flera sådana mellan elområdena SE 1 och 2 respektive SE 2 och 3 (jfr Ei R2014:08, s. 36).

Avslutningsvis bör nämnas att Riksrevisionen har haft synpunkter på elöverföringen i "Staten på elmarknaden – insatser för en fungerande elöverföring" (RiR 2013:3). Där anges att Riksrevisionens sammanfattande bedömning är att regeringen har varit passiv i sin styrning av de insatser som skulle kunna ha gjorts inom området överföring av el. Trots ett ökande investeringsbehov har tillståndsprocessen för nätutbyggnad tagit lång tid, vilket enligt Riksrevisionen, har försenat viktiga investeringar.

I november 2015 beslutade Svenska kraftnäts styrelse om att anta Nätutvecklingsplan 2016–2025 – en tioårsplan för utbyggnaden av det svenska stamnätet. I planen anges investeringsprojekt i storleksordningen 55 miljarder kronor, varav 45 miljarder investeras under tioårsperioden.

Med tanke på att nätbegränsningarna leder till kostnader innebär indelningen i elområden att elpriserna i landets olika delar bättre än tidigare reflekterar de relevanta kostnaderna. Den samhällsekonomiska betydelsen av detta är avsevärd. Med priser grundade i verkliga kostnader skapas incitament att lokalisera ny kraftproduktion till områden med underskott och elkrävande verksamhet till områden med överskott. Skillnaden mellan områdespriserna signalerar också var förstärkningar av överföringskapaciteten bör genomföras. Områdesindelningen har därför bedömts vara en från samhällsekonomisk synpunkt välmotiverad reform (se SOU 2014:37, s. 73).

4.4 Finns det prisskillnader m.m. mellan elområdena och om så bör fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter påverkas av dessa?

4.4.1 Hur påverkar elområden och elprisområden m.m. fastighetstaxeringen?

Kraftverksbyggnad, tomtmark till kraftverksbyggnad och fallrätt samt taxeringsenhet vars värde till övervägande del utgörs av rätt till andels- eller ersättningskraft indelas enligt 4 kap. 5 § första stycket 8 FTL som taxeringsenhetstypen elproduktionsenhet. Kraftverk delas vid fastighetstaxeringen in i vattenkraftverk och värmekraftverk. Värmekraftverken är i sin tur indelade i kärnkraftverk, kraftvärmeverk, kondenskraftverk och vindkraftverk enligt 15 kap. 1 § andra stycket FTL. För kondenskraftverk bestäms dock inga taxeringsvärden (7 kap. 16 § 5 FTL). I en elproduktionsenhet får enligt 4 kap. 10 § andra stycket FTL inte kraftverksbyggnad, mark eller markanläggning ingå som tillhör mer än ett av de olika slagen av kraftverk. Enligt 7 kap. 1–3 och 15 §§ FTL ska värderingen ske med utgångspunkt i värdefaktorer som är egenskaper knutna till fastigheten med betydelse för marknadsvärdet.

Sverige är indelat i värdeområden för byggnader och ägoslag som värderas med ledning av riktvärden. Värdeförhållandena inom ett värdeområde ska i allt väsentligt vara enhetliga. Värdeområdena ska därför bestämmas så att inverkan av de värdefaktorer, som särskilt beaktas vid riktvärdets bestämmande, ska kunna bedömas enhetligt.

Vattenkraftverk värderas med hjälp av en ortsprisrelaterad avkastningsmetod medan övriga kraftverk värderas med hjälp av en produktionskostnadsmetod. För såväl vattenkraftverk som värmekraftverk bestäms riktvärdena med beaktande av bl.a. lönsamhet (se 15 kap. 6 och 13 §§ FTL), vilket fått ökad betydelse för värderingen när omsättningen av elproduktionsenheter är låg.

Frågan är då om det förhållandet att Sverige, som framgår ovan är indelat i fyra elområden, bör påverka värderingen av elproduktionsenheter. En ytterligare fråga är om inmatningskostnaderna för el på näten bör ha en sådan påverkan med tanke på att dessa är geografiskt differentierade. För att områdesindelningen eventuellt ska påverka fastighetstaxeringen måste det först undersökas i vad mån värdeinverkan av elpriserna eller andra relevanta värdefaktorer skil-

jer sig åt mellan områdena. Det är först om det finns sådana prisskillnader m.m. som dessa möjligen bör leda till en differentierad indelning i värdeområden och beaktas vid bestämmandet av taxeringsvärdena för elproduktionsenheter. Annorlunda uttryckt måste undersökas om de olika elområdena också utgör olika "elprisområden". Med det senare avses ett område inom vilket priset på el är detsamma. Ett elprisområde kan följaktligen omfatta flera elområden. Motsvarande undersökningar måste göras i fråga om inmatningskostnaderna för el. Då bör också uppmärksammas att kostnadernas inverkan beaktas på olika vis i värderingsmodellen för vattenkraftverk respektive den för övriga kraftverkstyper.

4.4.2 Elprisernas beroende av marknadsutvecklingen i stort

Det är de så kallade flaskhalsarna i transmissionsnätet som kan orsaka de i ett fastighetstaxeringssammanhang relevanta prisskillnaderna mellan elområdena. Med det sagt, kan i förbigående nämnas, att elpriset i sig i sådana fall i huvudsak är avhängigt kol- och gaspriserna. Skälet till det är att det framför allt är kol- och gaseldade kraftverk som kompletterar vind-, vatten- och kärnkraft som prissättande kraftteknologi i sådana situationer. Samtidigt är det växande utbudet av förnybar elproduktion en generell prispressande faktor. I sistnämnda avseende handlar det primärt om att vindkraften ökat markant i Sverige, Danmark och Tyskland. I Tyskland har också avsevärda solkraftsinvesteringar gjorts.

Av större betydelse i aktuellt sammanhang är om ökad överföringskapacitet tillkommer mellan elområdena, eftersom dessa då oftare kan komma att utgöra ett elprisområde. I ett sådant fall minskar följaktligen betydelsen av elmarknadens struktur för fastighetstaxeringen. Ovan framgår att Svenska kraftnät planerar kraftiga utbyggnader av stamnätet de kommande tio åren. Några bestämda slutsatser av utbyggnadens effekter i fastighetstaxeringsavseende är emellertid, enligt utredningens mening, inte möjliga att dra i nuläget. Här kan enbart konkluderas att förändringar kommer att ske mot bakgrund av de omfattande investeringar som har gjorts och görs i ny transmissionskapacitet inom Norden och till och från angränsande länder.

4.4.3 Handeln med el

Det kan inledningsvis konstateras att den elmarknad som är relevant i ett fastighetstaxeringssammanhang är den så kallade grossistmarknaden för el. Det är marknadsplatsen för elproducenter, dvs. ägarna av elproduktionsenheterna, och elhandelsföretag samt vissa stora elanvändare. Elpriset på den marknaden kan alltså påverka ett kraftverks lönsamhet och potentiellt dess marknadsvärde.

De transaktioner som görs på den öppna kommersiella elmarknaden, som inte inkluderar reglermarknaden, reflekterar aktörernas planering för sin timvisa produktion och leveranser av el under den näraliggande framtiden. Resultatet av dessa transaktioner är att varje så kallad balansansvarig aktör går in i varje enskild timme med balans mellan sina produktions- och leveransåtaganden. Varje producent och konsument av el måste, direkt eller indirekt, ha ett avtal med en balansansvarig aktör. Denne är ekonomiskt ansvarig för att klienternas samlade timvisa produktion och förbrukning är i balans. Om all planerad produktion och all förväntad förbrukning kommer till stånd för alla balansansvariga, så är elmarknaden i balans. Därmed behöver systemoperatören, Svenska kraftnät, inte ingripa och inga transaktioner behöver ske på reglermarknaden.

Om det uppstår avvikelser i enskilda balansansvarigas portföljer och dessa avvikelser aggregeras till en balansbrist på systemnivå, måste systemoperatören gripa in och se till att balansen mellan produktion och användning återställs. För att åstadkomma detta utnyttjar denne tidigare lämnade bud på köp eller försäljning av reglerkraft. Därmed etableras balans på elmarknaden och ett pris på reglerkraft.

Den kommersiella elmarknaden består av tre marknadsplatser:

- *Nord Pools spotmarknad*, där aktörerna lämnar timvisa köp- och säljbud för nästa dygn. Omkring 90 procent av elen handlas på denna marknadsplats och den omfattar hela Norden. Aktörernas bud är geografiskt definierade till bestämda elområden. Förenklat uttryckt säljer producenterna den el de avser att producera till aktuellt pris i samma elområde som produktionen sker. För elleverantörer innebär det att de köper in el i samma elområde som försäljningen till slutkund sker. Elpriset baseras på utbud, efterfrågan och tillgänglig överföringskapacitet. Om efterfrågan är större än utbudet sker överföring av el mellan områdena och i

sådana fall kan de nämnda flaskhalsarna och resulterande olika elprisområden uppkomma.

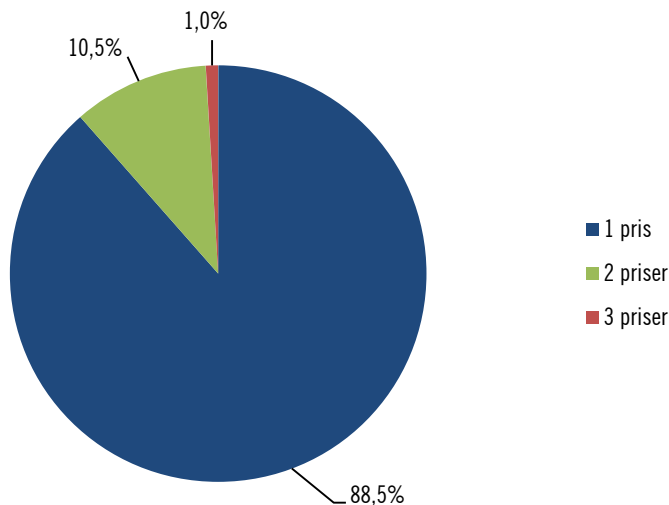
- *Elbas*, där aktörerna under handelsdagen lämnar köp- och säljbud avseende leveranser fram till en timme före leveranstimmen. Denna marknad är ett komplement till spotmarknaden. De balansansvariga aktörerna kan här återställa balansen mellan sina klients produktion och förbrukning.
- *Terminsmarknaden*, där aktörerna via handel med olika finansiella instrument (futures, forwards och optioner) kan prissäkra sin framtida försäljning eller framtida köp på spotmarknaden.

När det gäller det för ett fastighetstaxeringssammanhang aktuella spotmarknadspriset måste skiljas på *systempris* och *områdespriser*. Systempriset är det pris som bildas när man ställer samman samtliga bud om köp och försäljning under antagandet att det inte finns några begränsningar i transmissionsnäten. Priset är alltså detsamma i hela Norden. Systempriset utgör prisreferens för den finansiella elmarknaden och är, såsom gemensamt för hela marknaden, inte relevant i förevarande sammanhang. Här är i stället områdespriserna av intresse och därmed i vad mån Sverige utgör ett eller flera elprisområden i en sådan omfattning att det bör påverka fastighetstaxeringen.

4.4.4 Prisskillnader på grossistmarknaden sedan de fyra svenska elområdena infördes

Det kan konstateras att sedan införandet av de fyra svenska elområdena har prisskillnaderna dem emellan varit små. Områdena har sedan dess under cirka 89 procent av tiden utgjort ett elprisområde (se figur 4.6). Det är framför allt mellan områdena SE3 och SE4 som prisskillnader har uppstått när så har skett.

Figur 4.6 Andel av tiden med ett gemensamt pris i Sverige, november 2011–december 2015



Källa: Energimarknadsinspektionen.

Till sist finns skäl att återge Energimarknadsinspektionens bedömning av elområdesreformens konsekvenser (Ei R2014:08, s. 9):

Energimarknadsinspektionen bedömer att elområdesreformen i stort har genomförts utan allvarigare konsekvenser och att utvecklingen sedan slutet av 2011 i många avseenden har gått i en gynnsam riktning för marknaden som helhet.

Elområdesindelningen har, precis som förväntades, givit upphov till regelbundna prisdifferenser inom Sverige, vilka också har påverkat våra handelspartner i öst, väst och syd. Dessa differenser har skapat relativa merkostnader för kunder i södra landet jämfört med i de norra delarna, vilket naturligtvis alltid får konsekvenser i någon form. Bortsett från de första tolv månaderna efter reformen, då betydande prisdifferenser kunde noteras vid ett antal tillfällen, har prisdifferenserna dock varit relativt begränsade.

Mot bakgrund av ovanstående, vill vi dock poängtera att risken för större prisdifferenser i framtiden inte alls är försumbar. Det finns scenarier för framtiden som inte alls är orealistiska och som skulle innebära att denna risk ökar.

På några års sikt, då Sydvästlänken är i drift och förstärker överföringskapaciteten mellan elområde 3 och elområde 4 ... är bedömningen att det inte finns skäl att förvänta en situation med fler eller större prisdifferenser mellan dessa områden än idag. Det är dock viktigt att

notera att Sydvästlänken i sig inte förändrar balansen mellan produktion och förbrukning i elområde 4 ... Där riskerar vi även framöver att se en marknad med potentiella obalanser orsakad av stort köpintresse.

4.4.5 Inmatningskostnader för el – nättariffer

En fråga som uppkommer är om de geografiska skillnaderna i kostnaderna för inmatningen av el på näten bör påverka fastighetstaxeringen i högre grad än som sker i dag. När det gäller vattenkraften tas redan sådan hänsyn genom den så kallade belägenhetsfaktorn i 1 kap. 32 c § fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199), förkortad FTF. För andra kraftverkstyper beaktas inmatningskostnaderna vid bestämmandet av riktvärdeangivelsen.

En elproduktionsenhet ansluts beroende på installerad effekt till stam-, region- eller lokalnät. Stora anläggningar behöver normalt anslutas till stamnätet, medan mindre anläggningar kan anslutas till något av de andra näten. För anslutningen betalar anläggningsägaren en avgift till nätägaren enligt vad som föreskrivs närmare i ellagen (1997:857). Ett nyttjandeavtal reglerar hur stor överföringskapacitet anläggningsägaren abonnerar på. Avgifterna ska täcka kostnader för energiförluster, avgifter till överliggande nät, mätning av el, drift och underhåll av ledningar m.m. samt kapitalkostnader för investeringar. Energimarknadsinspektionen säkerställer genom tillsyn att tarifferna är skäliga.

För de elproduktionsenheter som är aktuella i förevarande sammanhang är det framför allt fråga om inmatning av el på stamnätet och kostnader (anslutningsavgifter) enligt den så kallade stamnätstariffen.⁷ Den består av en effektagift och en energiavgift, vilka fastställs årligen av Svenska kraftnät. Svenska kraftnäts intäkter från effekt- och energiavgiften var enligt dess årsredovisning för år 2014 cirka 2,3 respektive 1,6 miljarder kronor.

Effektagiften ska täcka Svenska kraftnäts kostnader för att driva, underhålla och bygga ut stamnätet. Avgiften baseras på årliga kapacitetsabonnemang för inmatning respektive uttag. Den är geografiskt differentierad på så sätt att avgiften för inmatning är högre

⁷ Uppgifterna är i huvudsak hämtade från Stamnätstariffens utveckling 2012–2015, Svenska kraftnät den 28 juni 2012 (dnr 2012/758) och informationen avseende stamnätstariffen på Svenska kraftnäts webbplats.

i norr än söder. Det omvända gäller för uttag av el. Differentieringen syftar till en långsiktigt kostnadseffektiv utbyggnad av stamnätet. Genom sin konstruktion samverkar tariffen i detta avseende med elområdesindelningen. Svenska kraftnät avser att analysera elområdesreformens inverkan och effektaavgiftens differentiering inför den tillsynsperiod som påbörjas år 2016.

Svenska kraftnät har fr.o.m. år 2012 fördelat avgiften på så sätt att cirka 30 procent betalas av producenterna (inmatning) och 70 procent av förbrukarna (utmatning). Producenternas del av effektaavgiften kan komma att öka i takt med Svenska kraftnäts planerade kraftiga ökning av investeringar i försörjningssäkerhet och reinvesteringar i bl.a. de äldsta delarna av stamnätet, marknadsintegration (nya utlandsförbindelser) och anslutningen av ny elproduktion.

Energiavgiften finansierar Svenska kraftnäts inköp av el för att täcka de förluster som uppkommer vid överföringen på stamnätet. Kraften köps i det elområde där förlusterna har uppkommit. Enerkipriset på upphandlad, så kallad förlustkraft, baseras på de priser som Svenska kraftnät betalar för att köpa el för att ersätta förluster i stamnätet. Enerkipriset bestäms i förväg ett kalenderår i taget. Svenska kraftnät köper förlustkraften på Nord Pools spotmarknad och säkrar priset på förlustkraften i förväg genom finansiella kontrakt.

4.4.6 Elprisskillnadernas och inmatningskostnadernas effekter för fastighetstaxeringen

Utredningens bedömning: De *elprisskillnader* som förekommer mellan de svenska elområdena kan, om skillnaderna påverkar marknadsvärdet för elproduktionsenheter i fastighetstaxeringsrättslig mening, hanteras inom ramen för det gällande regelverket för fastighetstaxering. Vid behov får Skatteverket följaktligen, vid det förberedelsearbete som föregår en allmän eller förenklad fastighetstaxering av sådana enheter, indela riket i ändamålsenliga värdeområden och för dessa fastställa riktvärdeangivelser som beaktar skillnader i marknadsvärdet.

Det gällande regelverket kan även i erforderliga fall genom värdeområdesindelning ta hänsyn till skillnaderna avseende *inmatningskostnaderna* för el. För vattenkraftverk beaktas skillnader avseende inmatningskostnaderna på stamnätet genom den så kallade belägenhetsfaktorn. I övriga fall kan inmatningskostnaderna på stam-, regional- och lokalnäten, om de påverkar elproduktionsenheternas marknadsvärde, hanteras genom främst indelning i värdeområden.

Utredningen har att ta ställning till om det gällande regelverket som styr fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter behöver förändras för att kunna ta hänsyn till för taxeringen relevanta geografiska skillnader i elpriset och inmatningskostnaderna för el m.m.

Enligt 7 kap. 2 § första stycket FTL ska riket indelas i värdeområden för byggnader och ägoslag som ska värderas med ledning av riktvärden. Riktvärdena för elproduktionsenheter ska för varje värderingsenhet bestämmas för kombinationer av värdefaktorer som i någon utsträckning varierar inom värdeområdet och som har särskild betydelse för marknadsvärdet (7 kap. 3 § första stycket FTL). För övriga värdefaktorer ska riktvärdet bestämmas med utgångspunkt i förhållanden som i genomsnitt eller i huvudsak råder inom värdeområdet (andra stycket i sistnämnda paragraf). De uppgifter om värdenivå m.m. (riktvärdeangivelse) som inom varje värdeområde krävs för att bestämma riktvärdet ska redovisas på karta, i tabell eller på annat sätt (7 kap. 3 § fjärde stycket FTL).

Den givna metoden för att hantera ovannämnda elprisskillnader och inmatningskostnader m.m. är att vid behov indela riket i värde-

områden som tar hänsyn till skillnaderna. Skatteverket är enligt gällande regelverk bemyndigat att besluta om indelningen i sådana områden. Verket kan följaktligen föreskriva att värdeområdesindelningen ska sammanfalla med indelningen i elprisområden. Det sker i förberedelsearbetet inför en fastighetstaxering. När det gäller värderingen av vattenkraftverken och övriga elproduktionsenheter är dock hela Sverige i dag ett värdeområde (21 § Skatteverkets föreskrifter om värderingen av hyreshus-, ägarlägenhets-, industri- och elproduktionsenheter vid 2013 års allmänna fastighetstaxering, SKVFS 2012:9). Med andra ord anses i dag en elproduktionsenhet läge som sådant inte ha någon självständig betydelse (jfr häremot t.ex. en småhusenhet i ett attraktivt läge där läget ofta är den helt avgörande värdefaktorn).

För utredningens syfte är det, såsom gjorts ovan, tillräckligt att fastslå att eventuella geografiska elprisskillnader kan hanteras inom ramen för gällande regelverk. Det finns likväl anledning att kort säga något om det praktiska behovet av en ändrad värdeområdesindelning. Då kan konstateras att behovet hittills har det varit begränsat. Skälet till det är att den svenska elmarknaden i dag i hög grad är en nordisk elmarknad. Vidare har prisskillnaderna mellan de fyra svenska elområdena sedan elområdesreformen varit förhållandevis små och uppkommit framför allt mellan elområdena SE3 och SE4. Skillnaderna har också minskat över tid. Dessutom tillkommer ytterligare transmissionskapacitet mellan de sistnämnda områdena åren 2015 och 2016 och Svenska kraftnät planerar, visserligen över längre tid, att investera avsevärda belopp i en utbyggnad av stamnätet. Sådan kapacitet tillkommer också mellan Norden och angränsande länder. Sammantaget finns det, enligt utredningens mening, flera faktorer som talar för att prisskillnaderna över tid kommer att fortsätta att minska.

Likväl kan en motsatt utveckling, t.ex. vid avsevärda och långvariga produktions- eller överföringsstörningar, inte uteslutas. Energimarknadsinspektionen har som redovisas ovan funnit att risken för ökade prisdifferenser i framtiden inte är försumbar. Under utredningens gång har dessutom branschrepresentanter anfört att risken för prisdifferenser mellan de olika elområdena kan komma att öka framöver, bland annat till följd av beslut om att stänga kärnkraftverk.

Om det inför en allmän fastighetstaxering (eller förenklad sådan som föreslås i avsnitt 9.4.3) skulle visa sig att marknadsvärdena för elproduktionsenheter följer elprisområdena, och att en differentiering därför är nödvändig, menar dock utredningen att det kan ske inom ramen för gällande regelverk. När det gäller vattenkraftverk skulle detta ske genom att olika riktvärdeangivelser beräknas för det s.k. normkraftverket (jfr 15 kap. 3 § FTL) inom vart och ett av de fyra värdeområden som motsvarar elprisområdena. Vid dessa beräkningar ligger elpriserna och kostnaderna inom vart och ett av områdena till grund för respektive beräkning. Taxeringen sker sedan som i dag med ledning av de värdefaktorer och de formler som regleras i fastighetstaxeringslagen och fastighetstaxeringsförordningen. Den enda skillnaden är således att beräkningen grundar sig på den riktvärdeangivelse som är fastställd för respektive område och som därmed beaktar skillnader i elpriser och kostnader. På samma sätt kan olika riktvärdeangivelser fastställas för övriga typer av kraftverk.

Det nu sagda gäller även inmatningskostnaderna för el på de olika näten. Kostnaderna för inmatning på stamnätet är differentierade för vattenkraften enligt den så kallade belägenhetsfaktorn i 1 kap. 32 c § FTF. Vidare beaktas sådana kostnader för inmatning på lokal-, region- och stamnäten för el producerad i andra slags kraftverk än vattenkraftverk. Det sker närmare bestämt vid jämkningen med hänsyn till elproduktionens lönsamhet (15 kap. 13 § FTL och 1 kap. 34 § andra stycket FTF).

Mot denna bakgrund saknas sammanfattningsvis, enligt utredningens mening, anledning att göra ändringar i värderingsmodellen som mer generellt beaktar skillnader i elpriser vid bestämningen av elproduktionsenheterernas marknadsvärde (taxeringsvärde). Om geografiska elprisskillnaderna m.m. emellertid påverkar marknadsvärdet för elproduktionsenheter, i den mening som avses i fastighetstaxeringslagen, får detta beaktas genom värdeområdesindelningen som beslutas av Skatteverket.

Utredningen vill dock här uppmärksamma regeringen på att bl.a. 1 kap. 25 a, 31 och 34 §§ FTF bör anpassas till att det nu finns fyra olika prisområden. När det gäller att beakta utnyttjandetiden och beräkna utnyttjandefaktorn i 1 kap. 31 § FTF kan beräkningen av det vägda elpriset göras som ett genomsnitt av elpriset mellan de fyra elprisområdena. Skulle det visa sig att elpriserna varierar mellan

elprisområdena på ett sådant sätt att detta bör beaktas får det vägda elpriset i stället beräknas per elprisområde.

Slutligen kan noteras att utredningen uppmärksammats på att det finns utländska undersökningar som tyder på att elpriset per kraftverksslag kan avvika från det börsnoterade spotpriset. Enligt utredningens mening är det emellertid inte möjligt att generellt ta hänsyn till avvikelser av detta slag. Den ändamålsenliga utgångspunkten för avkastningsberäkningen och jämkningen med hänsyn till lönsamhet enligt 15 kap. 6 och 13 §§ FTL är ett allmänt och lättillgängligt elpris. Det är inte fallet när det gäller elpriser per kraftslag. Det saknas också systematiska undersökningar som visar i vilken utsträckning sådana avvikelser förekommer i ett svenskt sammanhang. Det skulle dessutom krävas att eventuella avvikelser registrerades på ett löpande, tillförlitligt och allmänt tillgängligt sätt, vilket åtminstone inte sker i nuläget. Likväl kan konstaterade avvikelser i elpriset av aktuellt slags vara en omständighet bland andra som hänsyn tas till vid bestämningen av riktvärdeangivelsen, om prisavvikelsen inverkar på en viss kraftverkstyps marknadsvärde i fastighetstaxeringslagens mening och därmed på elproduktionsenheternas taxeringsvärde. Redan i dag har de olika typerna av kraftvärmeverk skilda riktvärdeangivelser där hänsyn tas till särskilda förutsättningar för respektive kraftverkstyp.

5 Värmecentraler och kraftvärmeverk, m.m.

5.1 Inledning

I samband med förberedelserna inför 2013 års allmänna fastighetstaxering av elproduktionsenheter aktualiserades frågan om kraftvärmeverken har taxerats på ett korrekt sätt genom åren. Vid dessa tidigare taxeringar har inte värmeproduktionen beaktats (inte åsatts något värde) och den har därmed inte heller beskattats. I avvaktan på denna utrednings nedan utförda översyn av fastighetstaxeringen och fastighetsbeskattningen av kraftvärmeverk och värmecentraler har det i lagen (2012:852) om fastighetstaxering av kraftvärmeverk åren 2013–2018 föreskrivits att för kraftvärmeverk ska taxeringsvärden som fastställs vid allmän fastighetstaxering år 2013 och särskild fastighetstaxering åren 2014–2018 endast omfatta värdet av elproduktionen.

Som framgår nedan föranleder ovannämnda översyn olika systematiska och terminologiska överväganden. I avsnitt 6 tas frågor av liknande slag upp vilka bl.a. ger anledning till förslag till ändringar i 15 kap. fastighetstaxeringslagen (1979:1152), förkortad FTL. Till exempel värderas kraftverk enligt olika regler beroende på om de i fastighetstaxeringslagens mening klassificeras som vattenkraftverk eller värmekraftverk. Denna terminologi är emellertid inte adekvat i en normalspråklig mening eftersom vindkraftverk indelas som en typ av värmekraftverk utan att vara det i teknisk mening.

5.2 Utredningens uppdrag

Utredaren ska analysera vilka anläggningar i form av värmecentraler och kraftvärmeverk som lagstiftningen kommit att omfatta i praktiken och vilka konsekvenser det har fått för fastighetsbeskattningen och fastighetstaxeringen med undantag för den påverkan som lagen (2012:852) om fastighetstaxering av kraftvärmeverk åren 2013–2018 har haft. I detta sammanhang ska utredaren beakta konkurrensförutsättningarna för olika typer av produktionsanläggningar på värmemarknaden. Utredaren ska analysera om det är motiverat att anläggningar med enbart värmeproduktion även i fortsättningen ska utgöra specialbyggnader och därmed vara skattebefriade samt i så fall i vilken utsträckning.

Det kan, enligt direktiven, även ifrågasättas om definitionen av värmecentral har en lämplig utformning och om uppdelningen i skattepliktiga kraftvärmeverk och skattebefriade värmecentraler över huvud taget är adekvat. Att renodlad värmeproduktion undantas från fastighetstaxering, medan kraftvärmeverk inte undantas, medför enligt direktiven en snedvridning av konkurrensförutsättningarna för olika typer av produktionsanläggningar på värmemarknaden.

Utredaren bör vidare i möjligaste mån eftersträva att förenkla och rationalisera fastighetstaxeringen och fastighetsbeskattningen av elproduktionsenheter. Utredaren är även oförhindrad att föreslå ändringar i syfte att åstadkomma ökad tydlighet och överskådlighet samt språklig modernisering och enhetlighet.

5.3 Bakgrund

5.3.1 Väsentliga termer

Inledning

Den centrala frågan som behandlas i avsnitt 5 är om enheter för värmeproduktion ska åsättas taxeringsvärde eller om de ska betraktas som specialenheter. Här ges en kort beskrivning av några för övervägandena väsentliga termer.

Fjärrvärme och fjärrkyla

Fjärrvärme definieras i 1 § fjärrvärmelagen (2008:263) som ”distribution i rörledningar av hetvatten eller annan värmebärare för uppvärmning, om en obestämd grupp inom ett visst geografiskt område får anslutas till verksamheten.” Värmebäraren (eller kylbäraren vid fjärrkyla) är normalt trycksatt vatten. Fjärrvärmeverk kan vara antingen kraftvärmeverk, som kan producera både el och värme (eller i enstaka fall kyla), eller rena värmeverk.

”Tekniken för fjärrvärme och fjärrkyla kan delas in i fyra huvuddelar: tillförselenheterna, distributionsnäten, överföringsenheterna och kundernas värme- och kylsystem. I Sverige kallas överföringsenheterna numera fjärrvärmecentraler.”¹ Distributionssystemet består förenklat uttryckt av dubbla rör från produktionsanläggningen till kundens byggnad för framledning respektive returledning av vattnet (primärsystem). Uppvärmningen eller kylningen av kundens byggnad sker via en värmeväxlare (fjärrvärmecentral) med hjälp av från, i dagligt tal, fjärrvärmerören fristående rörledningar genom radiatorsystemet (sekundärsystem).

Begreppet värmelast och den ekonomiska indelningen av värmeproduktionsanläggningar

”Värmelast är den värmeeffekt som bildar den värmetillförsel som bör uppfylla kundernas värmebehov. Värmelasten aggregeras i fjärrvärmenäten från fjärrvärmecentralerna till [värmeproduktionsanläggningarna], som matar in erforderlig värme i näten.”² Värmelasten varierar i hög grad över året. Därför optimeras värmetillförseln i fjärrvärmenäten, och kostnaderna minimeras, genom att produktionsanläggningar av varierande storlek med olika kostnadskarakteristik används. Anläggningar med lägst rörliga produktionskostnader benämns *baslastanläggningar* och därefter, i stigande skala, *mellan- och topplastanläggningar*. En topplastanläggning är ”mycket dyr att driva per värmeenhet.”³

¹ S. Fredriksen och S. Werner, Fjärrvärme och fjärrkyla, Studentlitteratur 2014, s. 13.

² S. Fredriksen och S. Werner, a.a., s. 69.

³ S. Fredriksen och S. Werner, a.a., s. 505.

Fjärrvärmecentral (fjärrkylecentral)

Överföringen av värmen (eller kylan) från fjärrvärmesystemet till kundens lokala system sker i en fjärrvärmecentral (fjärrkylecentral). När det gäller temperaturen kan skillnaderna mellan systemen t.ex. vara 120 respektive 60 grader Celsius och vad avser trycket 16 respektive 6 bar. Fjärrvärmecentralerna ägs normalt av fastighetsägaren eller fjärrvärmebolaget eller är delägda av dem båda. Slutligen kan noteras att det utomlands, exempelvis i Tyskland, på senare tid förekommer att fjärrvärmecentraler installeras i varje lägenhet, så kallade lägenhetscentraler.

I sammanfattning och med viss förenkling betecknar en fjärrvärmecentral (fjärrkylecentral) den lokala värmeväxlare där värmeenergin (kylan) överförs från "fjärrsystemet" till en enstaka byggnads interna och separata system för uppvärmning eller kylning av lägenheterna eller lokalerna i den. Undantagsvis sker överföringen först via ett mellanliggande och för ett bestämt antal byggnader lokalt fjärrvärmenät, se vidare begreppen under- och områdescentraler nedan.

Beteckningen på vad som i dag vanligtvis⁴ kallas fjärrvärmecentraler har dock skiftat. "Terminologin kan vara något förvillande. Fram till ungefär [år] 1975 användes termen 'undercentraler' för det som sedan ungefär [år] 2000 kallas fjärrvärmecentraler. Under den mellanliggande perioden använde man termen 'abonnentcentraler'."⁵

Kraftvärmeverk

Kraftvärmeverk är anläggningar som vid exempelvis förbränning av avfall eller träflis först värmer en ångpanna för elproduktion och därefter distribuerar restprodukten, varmvattnet, för uppvärmning av framför allt bostäder och lokaler (jfr figur 5.1).

⁴ Fjärrvärmebranschen har på senare tid börjat använda termen "kundcentraler" parallellt med "fjärrvärmecentraler" som namn på värmeväxlarna (jfr Fredriksen och Werner a.a., s. 353).

⁵ S. Fredriksen och S. Werner, a.a., s. 353.

Figur 5.1 Principiell skiss av ett kraftvärmeverk



Källa: Fortum.

Värmeverk

I ett renodlat värmeverk sker produktionen av fjärrvärmen genom att vatten värms till hög temperatur i så kallade hetvattenpannor. Värmeverk benämns därför även hetvattencentraler. För produktionen används oftast biobränslen.

Under- och områdescentraler

En fjärrvärme- eller fjärrkylecentral är enligt ovan en värmeväxlare som i regel är placerad i byggnaden där den lokala distributionen av värmen eller kylan sker till konsumenten. Det finns emellertid även lokala undersystem för flera byggnader, mellan fjärrvärmesystemet och fjärrvärmecentralen. Den ytterligare värmeväxlaren i ett sådant system har i dag övertagit benämningen undercentral, men kallas också synonymt områdescentral.⁶ ”Ett vanligt syfte med en undercentral är att kunna ansluta ett mindre värmedistributionsnät med lägre tillåtet tryck och lägre temperatur.”⁷ I Sverige är det ojämför-

⁶ Jfr S. Fredriksen och S. Werner, a.a., s. 352.

⁷ S. Fredriksen och S. Werner, a.a., s. 352.

ligt vanligast att en byggnad är ansluten till fjärrvärmenätet via en egen fjärrvärmecentral.

Redan här finns, med tanke på den centrala roll fastighetstaxeringslagens värmecentralsbegrepp har för övervägandena, anledning att nämna att begreppet avser värmeproduktionsenheter som tillhör en eller flera bestämda hyreshusfastigheter, men som är fysiskt *fristående* från dem. Vad som avses är en egen oljepanna, en egen undercentral eller gemensam värmecentral eller motsvarande (jfr prop. 1985/86, s. 23). De ovannämnda fjärrvärmecentralerna, dvs. en värmeväxlare i hyreshuset, indelas enligt den så kallade övervägandeprincipen (2 kap. 3 § FTL) på samma sätt som byggnaden i övrigt, dvs. som byggnadstypen hyreshus. För att den i detta avsnitt 5 centrala dubbeltaxeringsproblematiken (se vidare avsnitt 5.4.1) ska uppkomma krävs alltså att värmecentralen är fristående och utgör egen byggnad.

Kraftverksbyggnad

Begreppet kraftverksbyggnad är en legaldefinition (2 kap. 2 § FTL). Det avser byggnad som är inrättad för kommersiell produktion av elektrisk starkström. Även byggnad för vattenreglering, för lagring av bränsle och annan byggnad för produktionen utgör kraftverksbyggnad.

Värmecentral

Även begreppet värmecentral är en legaldefinition. En sådan central är en kategori av specialbyggnad i den mening som avses i fastighetstaxeringslagen. Specialbyggnader är enligt 3 kap. 2 § FTL undantagna från skatteplikt. I 2 kap. 2 § samma lag definieras värmecentraler som byggnad för produktion och distribution av varmvatten för uppvärmning, dock inte sådan anläggning som även är inrättad för produktion av elektrisk starkström för yrkesmässig distribution.

Distributionsbyggnad

Det bör betonas att kraftverksbyggnader och värmecentraler är andra slags byggnader än sådana som ingår i överförings- eller distributionsnätet för t.ex. elektricitet eller värme som sådant. Sistnämnda slags byggnader definieras i stället enligt 2 kap. 2 § FTL som distributionsbyggnad (se även avsnitt 5.3.5). Detsamma gäller gasturbin och annan byggnad som används för att upprätthålla balansen i elsystemet. Även distributionsbyggnader utgör en undergrupp av byggnadstypen specialbyggnad.

Skälet till att ledningar, transformator- och kopplingsstationer som ingår i kraftöverförings- och kraftdistributionsnätet undantas från skatteplikt framgår av Ds Fi 1973:7, s. 67 f. och prop. 1973:162, s. 298. Förenklat uttryckt motiverade skatterättsliga komplikationer, som följde av det dessförinnan i civilrätten införda fastighetsbegreppet, att bl.a. vissa ledningar som var anlagda med servitut på annans mark undantas från skatteplikt. Dessa och de nyss nämnda kraftstationerna, som tillkom senare i lagstiftningsärendet, är undantagna från skatteplikt sedan 1975 års allmänna fastighetstaxering. Sedermera utökades dessa byggnader med vissa ytterligare anläggningar för distribution av samhällsnyttigt slag, bl.a. byggnader som ingår i överförings- och distributionsnätet för fjärrvärme (se härom SOU 1979:32, s. 260).

5.3.2 Vilka anläggningar har lagstiftningen omfattat i praktiken?

Enligt direktiven ska utredaren analysera vilka anläggningar i form av värmecentraler och kraftvärmeverk som lagstiftningen kommit att omfatta i praktiken och vilka konsekvenser det har fått för fastighetsbeskattningen och fastighetstaxeringen. Undersökningen ska ske med undantag för den påverkan som lagen (2012:852) om fastighetstaxering av kraftvärmeverk åren 2013–2018 har haft.

Utredningen har kontaktat Skatteverket för att få hjälp med att ta fram de uppgifter som krävs. Det har emellertid visat sig att verkets register inte innehåller alla uppgifter som behövs. Vidare gäller uppgifterna som utredningen har mottagit de allmänna fastighetstaxeringarna för åren 2013 (AFT 13) och 2007 (AFT 07), dvs. de avser även tid när nyss nämnda lag gällde.

Mot denna bakgrund kan utredningen konstatera att det saknas tillräckligt detaljerade uppgifter för att nu slutgiltigt avgöra hur många kraftvärmeverk eller rena värmeverk som faktiskt taxerades och beskattades före ikraftträdandet av lagen (2012:852) om fastighetstaxering av kraftvärmeverk åren 2013–2018. Det är av samma skäl inte heller möjligt att slutgiltigt ta reda på vilka andra slags anläggningar som kommit att omfattas av begreppet värmecentral.

När det gäller AFT 07 har det enbart kunnat fastställas att 764 taxeringsenheter har taxerats som ”specialenhet, värmecentral”, typkod 822. Motsvarande siffra för AFT 13 var 754 sådana enheter. Bland de senare finns enligt Skatteverket förutom fjärrvärmeverk med enbart hetvattenpannor (värmeverk) även lokala panncentraler eller värmecentraler, värmepumpsanläggningar m.m. Verket har dock påbörjat ett arbete med att differentiera vilka slags anläggningar som omfattas av den typkoden. Ett skäl till det är att det vid stickprovskontroll konstaterats taxeringsenheter som ändrat byggnadstyp. Dessa ska taxeras som skattepliktiga fastigheter. Vidare är det här värt att särskilt notera att avsikten med Skatteverkets kontroll är att identifiera fastigheter med större hetvattenpannor och rena värmeverk.

Av Skatteverkets material framgår att inte något kraftvärmeverk har fått värdet av värmeproduktionen beaktat i taxeringsvärdet. Vid förberedelsearbetet inför 2013 års taxering beräknade emellertid verket initialt en riktvärdeangivelse i vilken även värmeproduktionen beaktades. I slutversionen, Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2012:9), angavs dock endast en riktvärdeangivelse avseende anläggningens elproduktion. Riktvärdeangivelsen tillämpades vid bestämmande av riktvärden för samtliga kraftvärmeverk vid AFT 13.

Oaktat det nu sagda är det, enligt utredningens mening, möjligt att för aktuella syften med tillräcklig säkerhet dra slutsatsen att värdet av värmeproduktion inte hittills enhetligt har beaktats vid fastighetstaxeringen. Det oavsett värmeproduktionsenhetens slag, hur den *vattenburna* värmen distribueras och produktionsvolymen. Även erfaren fastighetstaxeringspersonal på Skatteverket och branschföreträdare har bekräftat slutsatsen. Den bekräftas även åtminstone delvis av att Skatteutskottet, för kraftvärmeverkens del, konstaterat att värmeproduktionen vid tidigare taxeringar varken beaktats eller beskattats (bet. 2012/13:SkU12, s. 4).

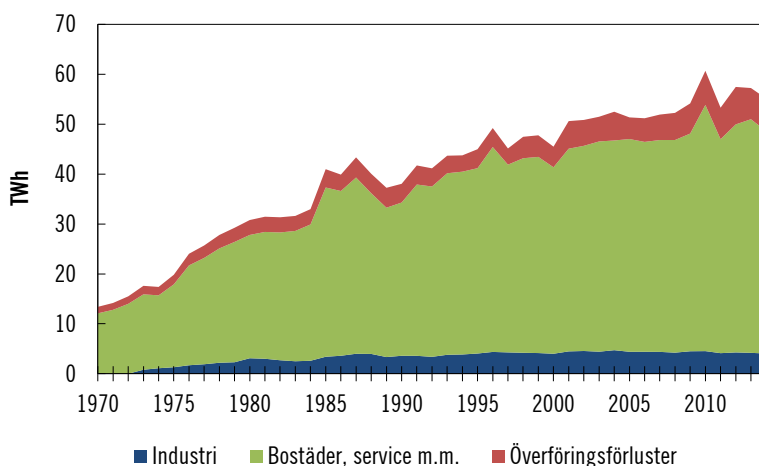
När det slutligen gäller vilka konsekvenser lagstiftningen har fått har Skatteverket översiktligt uppskattat uttaget av fastighetsskatt för kraftvärmeverkens elproduktion till 67 miljoner kronor, medan den icke uttagna fastighetsskatten för värmedelarna uppskattades till 191 miljoner kronor (jfr bet. 2012/13:SkU12, s. 5). För en vidare diskussion om hur den befintliga tolkningen av lagstiftningen påverkar konkurrensförhållandena på värmemarknaden, se avsnitt 10.2.1.

5.3.3 Fjärrvärmemarknaden

Inledning

Vid förevarande överväganden om värdet av en enhet för värmeproduktion ska påverka fastighetens taxeringsvärde är det av intresse att översiktligt beskriva fjärrvärmemarknaden.

Det första fjärrvärmesystemet i Sverige startades i Karlstad år 1948. Andra kommuner följde efter under 1950-talet, men det var först på 1960-talet som utbyggnaden av fjärrvärmenät på allvar tog fart i landets kommuner. Således växte de årliga fjärrvärmeleveranserna från cirka 5 terawattimmar år 1965 till nära 50 terawattimmar år 2000. Därefter har ytterligare cirka 5 terawattimmar tillkommit, dvs. totalleveranserna är i dag cirka 55 terawattimmar per år. Vidare producerar till fjärrvärmenät anslutna kraftvärmeverk 9–12 terawattimmar el per år. År 2013 svarade fjärrvärmen för 58 procent av den totala energianvändningen i bostäder och lokaler. Hälften av fjärrvärmen användes i flerbostadshus, 38 procent i lokaler och de återstående 12 procenten i småhus (jfr figur 5.2).

Figur 5.2 Användning av fjärrvärme åren 1970–2014

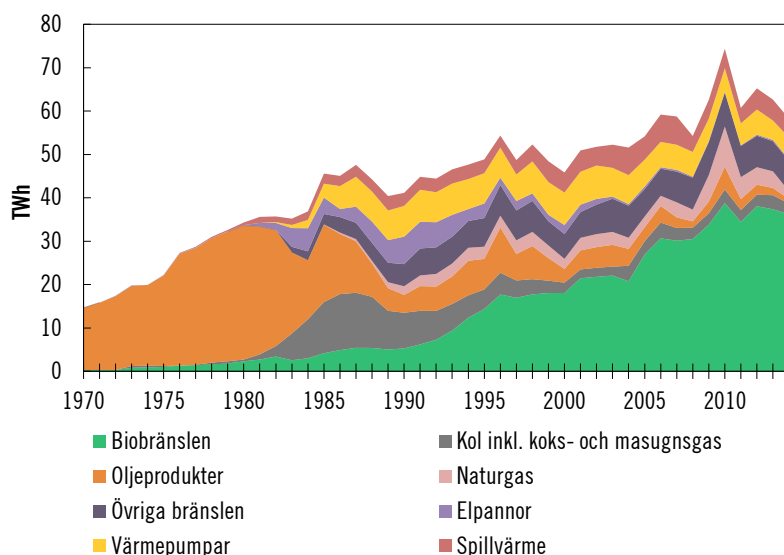
Källa: Energimyndigheten.

Utbyggnaden av fjärrvärme i Sverige har generellt sett bidragit till ett kraftigt minskat oljeberoende, ett effektivare energiutnyttjande, en förbättrad tätortsmiljö och minskade utsläpp av koldioxid (prop. 2007/08:60, s. 57). Fjärrvärmen spelar således en viktig roll i det svenska energisystemet. Från användarnas synpunkt är fjärrvärme ett bekvämt alternativ för uppvärmning av bostäder och lokaler. Från samhällets synpunkt ger fjärrvärmenäten och de anslutna kundernas värmeanvändning underlag för storskaligt utnyttjande av bl.a. biobränslen, avfall, industriell spillvärme och värmepumpar. Fjärrvärmeutbyggnaden är en viktig orsak till att fossil olja nästan helt ersatts av andra energislag i uppvärmningen av bostäder och lokaler. Fjärrvärmenäten ger också underlag för kraftvärme, dvs. kombinerad produktion av el och värme. Andelen kraftvärmeproducerad fjärrvärme har successivt ökat och ligger i dag runt 40 procent (Energimyndigheten, Energiläget 2015, s. 45). Den kombinerade produktionen innebär att tillförda bränslen utnyttjas med hög verkningsgrad, vilket bl.a. begränsar utsläppen av föroreningar jämfört med om el och värme produceras separat.

Enligt Energimyndigheten är fjärrvärmeutbyggnaden i Sverige i princip fullt genomförd med tanke på den höga andelen av flerbostadshus och lokaler som redan har tillgång till sådan värme.⁸ Likväl uppskattar samma myndighet att 4 terawattimmar fjärrvärme kommer att tillkomma till år 2020 och därefter ytterligare 4 terawattimmar till år 2030 (ER 2013:24, s. 5).

Fram till början av 1980-talet var så gott som all produktion av fjärrvärme baserad på fossil olja, men efter de stora oljeprisstegringarna åren 1973–74 och 1979 inleddes en långtgående omställning. Denna har, som nämnts ovan, medfört en nästan total avveckling av olja som bränsle i fjärrvärmeproduktionen. Det är främst biobränslen, avfall och torv som ersatt oljan. Tillsammans svarar dessa energislag i dag för cirka 70 procent av fjärrvärmeproduktionen, medan värmepumpar svarar för knappt 10 procent, rökgaskondensering för 10 procent och industriell spillvärme för 8 procent (jfr figur 5.3). Återstoden baseras på kol, gas, el eller olja. Det finns också soldriven fjärrvärme i Sverige, t.ex. anläggningen i Lyckebo nära Uppsala.

Figur 5.3 Tillförd energi för fjärrvärmeproduktion åren 1970–2014



Källa: Energimyndigheten.

⁸ Energimyndighetens rapport "Heltäckande bedömning av potentialen för att använda hög-effektiv kraftvärme, fjärrvärme och fjärrkyla", ER 2013:24, s. 9

Det har även skett stora förändringar när det gäller ägande och ledning av fjärrvärmeföretagen. Inledningsvis var produktion av fjärrvärme i princip en kommunal angelägenhet och prissättningen skedde efter självkostnadsprincipen. I samband med elmarknadsreformen år 1996 infördes ett krav som innebar att fjärrvärmeverksamheten skulle drivas på affärsmässiga grunder (jfr prop. 1994/95:222, s. 59 ff). Detta ledde till en omstrukturering av branschen som bl.a. innebar att ett 70-tal kommunala energiföretag såldes till privata företag. Samtidigt blev det möjligt för kommunala fjärrvärmeföretag att bedriva verksamhet i angränsande kommuner. Därmed kom en betydande del av fjärrvärmen att prissättas enligt affärsmässiga principer. Ett fåtal fjärrvärmeverksamheter bedrivs fortfarande i kommunal förvaltningsform, t.ex. i Köpings, Bengtsfors och Torsby kommuner. Tabell 5.1 ger en bild av företagsstrukturen på fjärrvärmemarknaden.

Tabell 5.1 Fjärrvärmeföretag och fjärrvärmeleveranser år 2014

	Antal fjärrvärmenät	Fjärrvärmeleverans (TWh)	Andel av totala leveranser i procent
1. Privata och statliga företag			
AB Fortum Värme samägt med Stockholms Stad	2	7,6	15,6
E.ON Värme	23	4,7	9,6
Vattenfall	12	2,6	5,3
Värmevärden	18	0,8	1,6
Rindi Energi	14	0,3	0,7
Statkraft	4	0,2	0,4
Vasa Värme	3	0,1	0,2
Lantmännen	8	0,1	0,2
Summa	84	16,4	33,6
2. Kommunala företag			
Göteborg Energi	1	3,3	6,8
Tekniska verken i Linköping	6	1,6	3,4
Mälarenergi	4	1,4	2,9
Norrenergi	1	1,0	2,0
Öresundskraft	4	1,0	2,0
Södertörns Fjärrvärme	2	0,9	1,9
Kraftringen	2	0,8	1,6
Umeå Energi	4	0,8	1,6
Övriga kommunala företag	259	21,6	44,2
Summa	283	32,4	66,4
3. Totalt	367	48,8	100,0

Källa: Svensk Fjärrvärme.

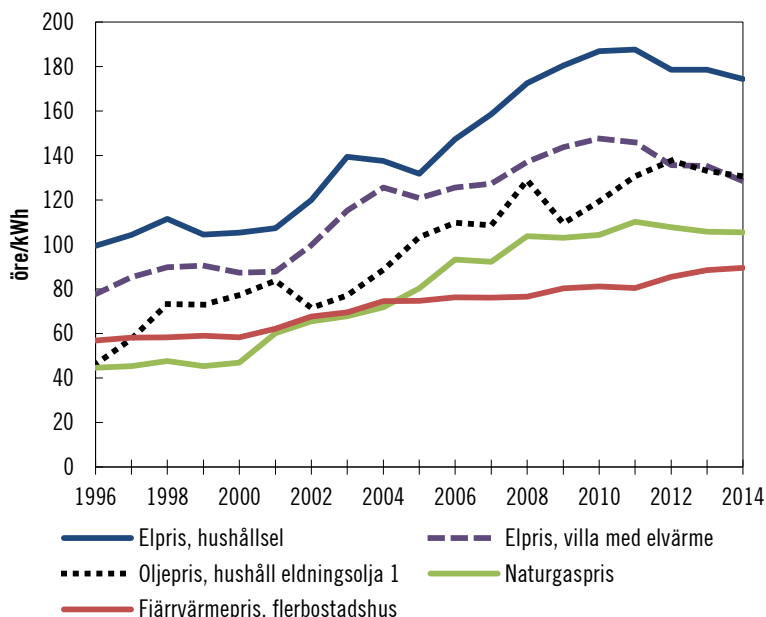
Som indirekt framgår av tabellen är flertalet fjärrvärmemarknader små, dvs. utgör en liten del av den samlade fjärrvärmeverksamheten i Sverige. Det framgår också att många företag driver ett antal olika fjärrvärmenät. Det vanligaste är att ett fjärrvärmeföretag levererar värme till ett och samma fjärrvärmenät. Det förekommer dock att olika geografiskt närliggande fjärrvärmeföretag levererar värme till samma fjärrvärmenät och värmeutbyte där olika typer av produktionsanläggningar samkörs. Det sistnämnda sker framför allt i an-

slutning till de större städerna. År 2014 var värmeleveranserna till andras fjärrvärmenät cirka 3,6 terawattimmar. Samkörning aktualiseras allmänt sett när det finns transmissionskapacitet och olika typer av produktionsanläggningar som använder skilda bränslen eller det t.ex. finns tillgång på industriell spillvärme i det ena nätet. På ett 80-tal platser förekommer lokala samarbeten med till fjärrvärmenäten närliggande industrier.

Som helhet omsatte fjärrvärmebranschen 30,8 miljarder kronor år 2014 och låg i snitt på 31 miljarder åren 2010–2014 (Energimarknadsinspektionen, fjärrvärmeföretagens redovisning). Det kan även noteras att fjärrvärmepriserna skiljer sig betydligt åt mellan olika kommuner; jfr även figur 5.4). År 2014 hade Luleå kommun Sveriges lägsta fjärrvärmepris på 94 kronor per kvadratmeter för ett flerbostadshus (förbrukning 193 megawattimmar), medan Mörbylånga kommun hade Sveriges högsta pris på 201 kronor per kvadratmeter (Energimyndigheten, Energiläget 2015, s. 46).

Figur 5.4 Energipriser för bostäder och service m.m. åren 1996–2014

2014 års prisnivå



Källor: Energimyndigheten, Statistiska centralbyrån och Svenska Petroleum och Biodrivmedel Institutet.

Regleringen av fjärrvärmemarknaden, m.m.

Fjärrvärmelagen (2008:263) trädde i kraft den 1 juli 2008 (prop. 2007/08:60, bet. 2007/08:NU11, rskr. 2007/08:184). Lagen innehåller bestämmelser som syftar till att stärka fjärrvärmekundernas ställning och öka insynen i en fjärrvärmeverksamhet.

Bestämmelserna i lagen avser främst förhållandet mellan fjärrvärmeföretaget och fjärrvärmekunden. Lagen innebär bl.a. en skyldighet för fjärrvärmeföretag att förhandla med en enskild fjärrvärmekund om vissa avtalsvillkor för fjärrvärme. Om parterna inte kan komma överens på egen hand kan de ansöka om medling av en fjärrvärmenämnd. Vidare innehåller lagen ett skydd för konsumenterna mot avbrott i distributionen av fjärrvärme.

Lagen möjliggör dessutom för ett kommunalt företag att bedriva fjärrvärmeverksamhet i en annan kommun, om det görs i geografisk närhet till fjärrvärmeverksamheten inom kommunen och i syfte att uppnå en ändamålsenlig fjärrvärmeverksamhet. Syftet med

att undanta kommunala företag inom energiområdet från den kommunala likställighets-, självkostnads- och lokaliseringsprincipen är att konkurrensvillkoren för kommunala energiföretag ska vara likvärdiga med dem som gäller för övriga företag. Det ställs även krav på att bl.a. kommunala bolag ska bedriva fjärrvärmeverksamhet på affärsmässig grund.

Lagen innehåller även bestämmelser av offentligrättslig karaktär. Bland annat ska fjärrvärmeföretag lämna uppgifter om drift- och affärsförhållanden i verksamheten, vilka sammanställs av Energimarknadsinspektionen.

Slutligen kan nämnas att regeringen bedömde att det inte borde införas något krav på juridisk åtskillnad mellan fjärrvärmeverksamhet och verksamhet på elmarknaden (prop. 2007/08:60, s. 66). På samma sida anges bl.a. följande när det gäller frågeställningens bakgrund:

Med verksamhet på elmarknaden avses produktion av el, handel med el och tillhandahållande av elledningar för överföring av el, d.v.s. sådan nätverksamhet som avses i ellagen (1997:857). Enligt de undersökningar som Fjärrvärmeutredningen låtit genomföra bedriver ungefär en tredjedel av fjärrvärmeföretagen även produktion eller handel med el. Det är således vanligt att det bedrivs både fjärrvärmeverksamhet och verksamhet på elmarknaden i samma juridiska person. Handel med el kan avse både försäljning av el direkt till en kund och försäljning till eller köp från en elbörs. Handel med el är en mer konkurrensutsatt verksamhet än fjärrvärmeverksamhet. Kunder kan köpa el på en fri marknad. En anslutning till en fjärrvärmeverksamhet innebär däremot att kunden hamnar i en beroendeställning till fjärrvärmeverksamheten. El och fjärrvärme är konkurrerande uppvärmningsformer på värmemarknaden.

Skälen för regeringens ovan nämnda slutsats var bl.a. att ett krav på uppdelning mellan fjärrvärmeverksamhet och verksamheten på elmarknaden kunde motverka en önskad utveckling av förnybar elproduktion och att det sedan år 2005 finns ett krav på ekonomisk särredovisning av fjärrvärmeverksamhet (jfr prop. 2007/08:60, s. 67).

Regelverket har därefter kompletterats med bl.a. följande bestämmelser.

Med ikraftträdande den 1 januari 2015 finns en skyldighet för fjärrvärmeföretag att mäta kundens värmeförbrukning månadsvis och att rapportera mätresultaten till kunden månadsvis (prop. 2010/11:73, bet. 2010/11:NU18, rskr. 2010/11:307). Dessutom får

fjärrvärmeföretagens debitering av kunderna bara basera sig på uppmätta mängder och debitering ska ske minst fyra gånger per år.

Energieffektiviseringsdirektivets⁹ regler har föranlett ytterligare nya regler i fjärrvärmelagen om bl.a. konsumentinformation (prop. 2013/14:174, bet. 2013/14:NU18, rskr. 2013/14:221). Dessa trädde i kraft den 1 juni 2014.

Vidare finns numera regler i fjärrvärmelagen om så kallat reglerat tillträde, se vidare avsnittet närmast nedan.

Avslutningsvis kan nämnas att någon motsvarande reglering inte finns för fjärrkylemarknaden, se vidare avsnittet "Marknaden för fjärrkyla m.m." nedan.

Närmare om fjärrvärmemarknadens struktur m.m.

De lokala fjärrvärmesystemen är vertikalt integrerade monopol, dvs. ett företag äger och driver både produktion och distribution av fjärrvärme. Grunden för denna marknadsstruktur är att distributionen av fjärrvärme är ett naturligt monopol, dvs. kostnaden för ett fjärrvärmenät är lägre än kostnaden för två eller flera fjärrvärmenät som tillsammans har samma kapacitet. Frågan om ökad konkurrens på fjärrvärmemarknaderna var för några år sedan föremål för en statlig utredning, "Fjärrvärme i konkurrens" (SOU 2011:44).

I mars 2012 tog Näringsdepartementet fram inriktningspromemorian Förslag på åtgärder för utvecklade fjärrvärmemarknader till nytta för kunder och restvärmeleverantörer (dnr N2012/01676/E). Utifrån de ställningstaganden som redovisades i promemorian uppdrog regeringen i maj 2012 åt Energimarknadsinspektionen att utreda och föreslå en modell för reglerat tillträde till fjärrvärmenäten för producenter av värme och en modell för prisförändringsprövning och likabehandling av kunder inom samma kundkategori. Den 22 april 2013 redovisade Energimarknadsinspektionen rapporten Reglerat tillträde till fjärrvärmenäten (Ei R2013:04) och den 30 april 2013 redovisades rapporten Prisförändringsprövning och likabehandlingsprincip för fjärrvärme (Ei R2013:07).

⁹ Europaparlamentets och rådets direktiv 2012/27/EU av den 25 oktober 2012 om energieffektivitet, om ändring av direktiven 2009/125/EG och 2010/30/EU och om upphävande av direktiven 2004/8/EG och 2006/32/EG, 14.11.2012, s. 1 (Celex 32012L0027).

Förslag lämnades därefter om regler som avses ge konkurrerande företag rätt att utnyttja befintliga fjärrvärmenät, dvs. i princip samma typ av regler som på elmarknaden. Detta ledde till att bestämmelser infördes om så kallat reglerat tillträde den 1 augusti 2014 (prop. 2013/14:187, bet. 2013/14:NU23, rskr. 2013/14:269). Det betyder att nya aktörer har rätt att ansluta sig till och leverera värme till befintliga fjärrvärmenät.

Någon reglering av fjärrvärmepriserna finns inte även om en sådan har föreslagits av Energimarknadsinspektionen. Regeringen valde att inte gå vidare med detta förslag, utan överlät till marknadens parter att inom ramen för den så kallade Prisdialogen utveckla principer för prissättningen som stärker konsumenternas ställning på marknaden. Energimarknadsinspektionen har fått i uppdrag att övervaka dessa förhandlingar i syfte att säkerställa de resultat som regeringen önskar.

Att fjärrvärmemarknaderna är vertikalt integrerade monopol betyder dock inte att de saknar konkurrens på marknaden för uppvärmning. Längre var elvärme den främsta konkurrenten, men under senare år har värmepumpar, t.ex. i form av bergvärme, blivit en allt viktigare konkurrent. Till detta kommer att nya byggnader är betydligt energieffektivare än det befintliga beståndet, vilket innebär att efterfrågan på värme växer mycket långsamt eller stagnerar. Den ökade användningen av värmepumpar har medfört att efterfrågans tidsfördelning ändrats. Det är fortsatt hög efterfrågan under årets kallaste period men under andra delar av året är efterfrågan lägre.

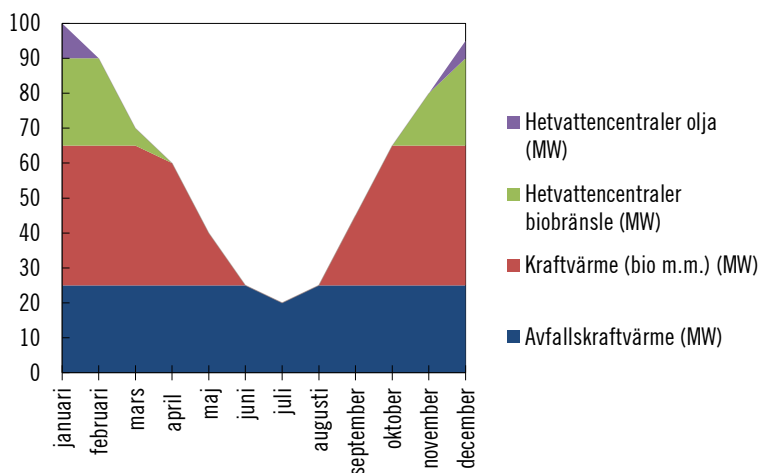
I SOU 2014:37 (s. 101) framhålls att detta är ett bekymmer för fjärrvärmeföretagen som måste hålla den kapacitet som behövs för att tillgodose efterfrågan under kalla dagar. Det betyder att de fasta kostnaderna inte kan reduceras även om efterfrågan på årsbasis faller.

Fjärrvärmeproduktionens variation över året

Värmeproduktionsanläggningarna i ett fjärrvärmesystem är sammankopplade och, som nämns ovan i avsnitt 5.3.1, optimerade för effektiv samkörning utifrån värmebehovet och produktionskostnadsminimering. Produktionsanläggningar och distributionsnät utgör ett sammanhängande system för en effektiv värmeleverans till samtliga anslutna kunder. I normalfallet behövs flera produktionsanläggningar

för att tillgodose värmeeffektbehovet under årets alla timmar. Anläggningar med lägst rörliga produktionskostnader benämns, som också nämnts tidigare, baslastanläggningar och därefter, i stigande skala, mellan- och topplastanläggningar.

Figur 5.5 Schematiskt varaktighetsdiagram för värmeproduktion i ett normalt större fjärrvärmesystem under ett år



Källa: Svensk Fjärrvärme.

I ovanstående schematiska så kallade varaktighetsdiagram, figur 5.5, framgår värmeeffektbehovet sett över året. Den olikfärgade ytan utgör den sammanlagda levererade energin i fjärrvärmesystemet under året. Baslastanläggningarna står för den största delen av fjärrvärmeproduktionen medan topplastanläggningarna endast producerar en mycket begränsad del av värmeenergibehovet. Deras årliga drifttid är kort, koncentrerad till årets kallaste timmar, och som anges i avsnitt 5.3.1 är driftkostnaden mycket hög för varje värmeenhet.

De tekniska kraven på topplastanläggningarna är att de ska kunna vara funktionsdugliga med relativt kort varsel. De eldas därför normalt med flytande eller gasformiga bränslen, vanligtvis fossil eldningsolja. I allt större utsträckning byts dock sådan olja och gas ut mot bioolja och träpulver, vilka har liknande egenskaper som den fossila eldningsoljan.

För bas- och mellanlastanläggningarna är bränsleutbudet mer varierat och i hög grad beroende på fjärrvärmesystemets storlek. I större fjärrvärmesystem finns vanligtvis flera baslastanläggningar och ibland även flera mellanlastanläggningar. I mindre fjärrvärmesystem finns normalt endast en baslastanläggning. Sådana anläggningar eldas företrädesvis med relativt sett billiga och obeskattade bränslen, t.ex. olika avfalls- och biobränslen, eller utnyttjar industriell spillvärme. Ytterligare exempel är basproduktion som väsentligen baseras på värmepumpar vilka utnyttjar naturliga lågenergiflöden och flöden från kommunala avloppsreningsverk.

Ömsesidiga samband mellan el-, elcertifikat- och fjärrvärmemarknaderna

Det finns ett betydande ömsesidigt beroende mellan marknaderna för el, elcertifikat och fjärrvärme (SOU 2014:37, s. 102). Priset på el påverkar fjärrvärmemarknaden via kraftvärmeverkens, värmepumparnas och elpannornas lönsamhet samtidigt som kraftvärmeverkens lönsamhet påverkas av efterfrågan på fjärrvärme. Efterfrågan på el påverkar efterfrågan och priser på elcertifikat, vilket i sin tur påverkar kraftvärmeverkens lönsamhet. Således kan konstateras att åtgärder som rör någon av de tre marknaderna i allmänhet får effekter också på de två andra marknaderna.

Sammanfattning

Fjärrvärmens spelar en mycket viktig roll i det svenska energisystemet. Bland annat är det inom produktionen av fjärrvärme som användningen av biobränslen har kunnat expandera snabbt, vilket har underlättat utfasningen av fossil olja som bränsle i uppvärmningen av bostäder och lokaler i Sverige. Under senare år har emellertid fjärrvärmens utsatts för konkurrens från lokal, mer individuell, värmeproduktion, främst i form av bergvärme i kombination med värmepumpar. Samtidigt har bl.a. energieffektivare byggnader gjort att efterfrågan på fjärrvärme inte längre växer volymmässigt. Dessutom har efterfrågans tidsfördelning ändrats, med relativt högre efterfrågan under den kallaste vinterperioden.

5.3.4 Marknaden för fjärrkyla m.m.

Utbyggnaden av fjärrkyla i Sverige inleddes i början av 1990-talet.¹⁰ Initialt expanderade fjärrkylan kraftigt. Sedan år 1996 har marknaden växt med en avtagande trend (se figur 5.6). Mängden fjärrkyla som levererades uppgick år 2014 till drygt 1 terawattimme. Fjärrkyla används främst för kylning av kontors- och affärslokaler, så kallad komfortkyla, men även för kylning i industriprocesser. De som köper fjärrkyla är primärt fastighetsföretag och tillverkningsindustrier. Fjärrkyla har stora likheter med fjärrvärme då kylt vatten produceras i en större anläggning och sedan distribueras i rörledningar till kunderna.

Fjärrkyleverksamhet omfattas inte av bestämmelserna i fjärrvärmelagen (2008:263). Skälet till det är att det i huvudsak är starka kunder (näringsidkare) som tecknar avtal om fjärrkyla för t.ex. luftkonditionering, processkyla i kontorsfastigheter och kylning av datorcentraler. Användning av fjärrkyla för kylning av bostadsfastigheter är ovanligt. Annorlunda uttryckt är flerbostadshus anslutna till fjärrkylennät i liten omfattning, det är ovanligt att privatbostäder är anslutna och enskilda konsumenter förekommer inte som direkta kunder (jfr Ei R2013:18, s. 3). Regeringen bedömde mot den bakgrunden att det inte finns ett lika starkt intresse av att skydda kunderna som det gör inom fjärrvärmeområdet (prop. 2007/08:60, s. 69). Där anges även att fjärrkylan inte heller har någon dominerande ställning på kylmarknaden. Att det alltså främst är stora företag som köper fjärrkyla har också sedermera bekräftats av Energimarknadsinspektionen (se Ei R2013:18, s. 4). Inspektionen föreslog i nämnda rapport att fjärrkylemarknaden även fortsättningsvis ska vara oreglerad (s. 5).

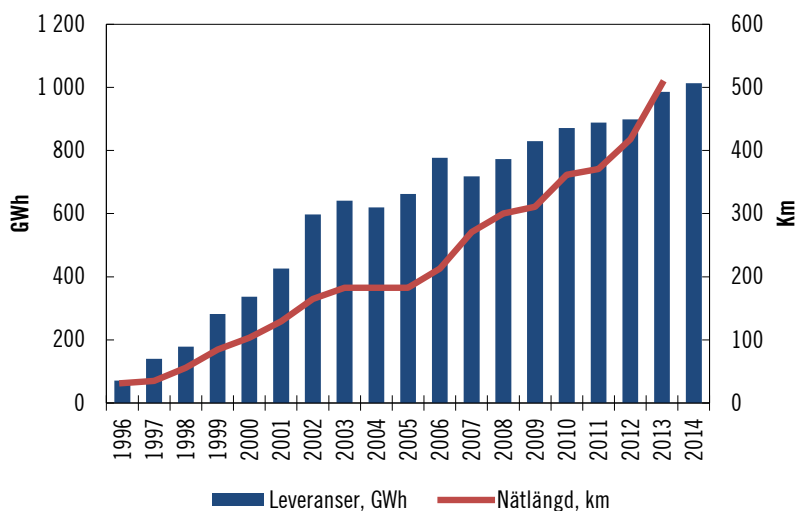
Det vanligaste produktionssättet är att utnyttja spillvärme eller sjövattnet för att med hjälp av kylmaskiner producera fjärrkyla. Ibland sker detta samtidigt med produktion av fjärrvärme. Ett annat vanligt produktionssätt är att använda kallt vatten direkt från botten av havet eller en sjö, så kallad *frikyla*. I exempelvis Sundsvall utnyttjas frikyla i form av snö som lagrats vintertid för fjärrkyla på sommaren.¹¹

¹⁰ Avsnittet är hämtat delvis från prop. 2007/08:60, s. 69, delvis från Energimarknadsinspektionens rapport, Kartläggning av marknaden för fjärrkyla, Ei R2013:18.

¹¹ Se vidare S. Fredriksen och S. Werner, a.a., s. 213.

Fjärrkyla har betydande miljöfördelar eftersom den innebär en effektiv användning av energi. I jämförelse med en lokal kylanläggning som drivs med el innebär fjärrkyla ett minskat elbehov för kylning. Fjärrkyla medför även en minskad användning av köldmedier som bidrar till den skadliga växthuseffekten. Dessutom är en anläggning för fjärrkyla mindre utrymmeskrävande än en lokal kylanläggning. Under år 2014 levererade 35 kommersiella fjärrkylföretag tillsammans drygt 1 terawattimme kyla. Utbudet av fjärrkyla är ojämnt fördelat över landet. Större delen av produktionen sker i Stockholmsregionen (jfr tabell 5.2).

Figur 5.6 Fjärrkyla, leveranser och nätlängd, åren 1996–2014



Källa: Svensk Fjärrvärme.

Tabell 5.2 De fem största fjärrkylföretagen år 2014

Företag	Nät	Leverans (GWh)
AB Fortum Värme samägt med Stockholms stad	Stockholm/Nacka	440,0
Göteborg Energi AB	Göteborg	90,4
Tekniska Verken i Linköping AB	Linköping	85,9
Norrenergi AB	Solna/Sundbyberg	68,7
Kraftringen AB	Lund	60,0

Källa: Svensk Fjärrvärme.

5.3.5 Gällande rätt

Kraftverksbyggnad

Vad avser innebörden av det fastighetstaxeringsrättsliga begreppet "kraftverksbyggnad" hänvisas till avsnitt 5.3.1.

Specialbyggnad, värmecentral och distributionsbyggnad

Byggnadstypen specialbyggnad (2 kap. 2 § FTL) är indelad i ett antal undergrupper, bl.a. "värmecentral" och "distributionsbyggnad". När det gäller betydelsen av det förstnämnda begreppet hänvisas till avsnitt 5.3.1. "Distributionsbyggnad" är en byggnad som ingår i överförings- eller distributionsnätet för gas, värme, elektricitet eller vatten samt gasturbin och annan byggnad som används för att upprätthålla balansen i elsystemet.

Indelningen i specialbyggnad har generellt sett skett med hänsyn till den samhällsnytta som användningen av byggnaden för med sig (jfr SOU 2000:10, s. 214 och SOU 1979:32, s. 225 ff.). Detta har i sin tur medfört att man ansett att byggnaderna bör undantas från skatteplikt. Det bestäms därför inga taxeringsvärden för specialbyggnader (1 kap. 1 § FTL).

Indelning av byggnader och övervägandeprincipen

Byggnadstypen ska bestämmas med hänsyn till det ändamål som en byggnad till övervägande del är inrättad för och det sätt som en byggnad till övervägande del används på, den s.k. övervägandeprincipen (2 kap. 3 § första stycket FTL).

En byggnad, som kan indelas både som småhus, hyreshus, kraftverksbyggnad, industribyggnad eller övrig byggnad och som specialbyggnad, ska indelas som specialbyggnad (2 kap. 3 § andra stycket FTL).

En byggnad, som kan indelas både som specialbyggnad och ekonomibyggnad, ska indelas som ekonomibyggnad (2 kap. 3 § tredje stycket FTL).

Värderingen av kraftverk

För kärnkraftverk, kraftvärmeverk, kondenskraftverk och vindkraftverk (värmekraftverk) ska det för varje aggregat för produktion av elkraft bildas en värderingsenhet som avser byggnad och en värderingsenhet som avser mark (6 kap. 14 § FTL). För varje värderingsenhet beräknas ett riktvärde.

Värdefaktorer som särskilt ska beaktas vid riktvärdets bestämmande ska för värmekraftverk, utom när det gäller faktorn effekt, indelas i klasser (7 kap. 3 § tredje stycket 5 FTL).

Till ett vattenkraftverk hänförs kraftverksbyggnad och mark för elproduktion med vattenkraft. Till ett värmekraftverk hänförs kraftverksbyggnad och mark för elproduktion med kärnkraft, kraftvärme, kondenskraft och vindkraft (15 kap. 1 § första och andra styckena FTL).

Regler om riktvärde för värmekraftverk finns i 15 kap. 10–15 §§ FTL.

Riktvärdet för mark till ett värmekraftverk ska utgöra värdet av en värderingsenhet som avser sådan mark (15 kap. 10 § FTL). I en riktvärdeangivelse enligt 7 kap. 3 § ska värden per kilowatt installerad effekt anges för var och en av de skilda klasserna av värdefaktorn typ av värmekraftverk som avses i 12 § (15 kap. 11 § FTL).

5.4 Överväganden och förslag

5.4.1 Varför beaktas inte värmeproduktionens värde i dag vid fastighetstaxeringen av värmecentraler och kraftvärmeverk?

En taxeringsenhets (fastighets) skattekraft styr generellt sett fastighetsbeskattningen. Fastighetsskatt och fastighetsavgift tas därför ut på byggnaders och marks taxerade värde, vilket ska återspegla 75 procent av marknadsvärdet. Värdets storlek bestäms med utgångspunkt i den indelning av byggnader och mark m.m. som följer av fastighetstaxeringslagen.

Värmecentralers och kraftvärmeverks marknadsvärde påverkas i hög grad av värmeproduktionens värde. Mot den bakgrunden bör till att börja med sägas något om varför värmecentraler indelas som specialbyggnader och därmed inte beskattas. Detsamma gäller vad

som avses med begreppet ”värmecentral” och varför de taxeringsvärden som fastställts för kraftvärmeverk endast kommit att påverkas av värdet av elproduktionen.

Vad avser värmecentralerna står bakgrunden till definitionen av sådana centraler i 2 kap. 2 § FTL att finna i förarbetena (prop. 1985/86:160, s. 23 f.). Där anges bl.a. följande:

Uppvärmning av hyreshusfastigheter med vattenburen värme sker i huvudsak med *egen* [kurs. här] oljeeldad panna, med *egen* [kurs. här] undercentral kopplad till fjärrvärmeverk eller med en för flera fastigheter *gemensam* [kurs. här] värmecentral. Vid taxeringen åsätts fastigheten, oavsett på vilket av dessa sätt den uppvärms, ett värde som i huvudsak är baserat på utgående hyran. Någon differentiering av detta värde med hänsyn till sättet av uppvärmning sker inte. Enligt nuvarande bestämmelser åsätts dessutom sådan undercentral och gemensam värmecentral separata taxeringsvärden som industrienheter. Härigenom uppstår en dubbeltaxering. Enligt min mening bör denna dubbeltaxering upphöra. Detta bör ske genom att som en undergrupp till specialbyggnad, och därmed bli undantagen från skatteplikt, hänföra sådan undercentral eller gemensam värmecentral. Undergruppen kan lämpligen få benämningen värmecentral. Till gruppen värmecentraler räknas inte kraftvärmeverk (fjärrvärmeverk, mottrycksanläggning) som även är inrättat för produktion av elektrisk starkström för yrkesmässig distribution. Dessa anläggningar utgör elproduktionsenheter och skall taxeras enligt reglerna härför.

Av förarbetena framgår att skattebefrielsen av värmecentraler avsågs omfatta hyreshusfastigheters egna oljeeldade pannor (”panncentraler”), egna undercentraler (numera benämnda fjärrvärmecentraler) kopplade till fjärrvärmeverk eller för flera sådana fastigheter gemensamma värmecentraler (numera betecknade under- eller områdescentraler). Där framgår även att värmecentralernas mer omedelbara användning för uppvärmningen av hyreshusfastigheterna är av avgörande betydelse i sammanhanget. Skälet för skattebefrielsen var att undanröja den ovan närmare beskrivna dubbeltaxering som uppstod enligt äldre rätt om värmeproduktionsenheten genom ägarförhållandena är integrerad med hyreshusfastigheten och värmen därför ingår i hyran.

Dubbeltaxeringen sammanhänge med fastighetstaxeringslagens dåvarande utformning. Dubbeltaxeringsproblematiken bör förstås mot bakgrund av att en fastighets taxeringsvärde ska spegla dess marknadsvärde. Ett värde som för aktuellt slags fastigheter, förenklat uttryckt, beror på de intäkter fastigheten genererar. Om värme-

centralens ”avkastning” i sin helhet så att säga är flyttad till hyreshusenheten (genom att värmen ingår i hyran), och genom hyran påverkar taxeringsvärdet för den enheten, är det dubbeltaxering att åsätta värmecentralen ett för en industrienhet produktionskostnadsberäknat taxeringsvärde (marknadsvärde) när den sistnämnda i sig inte genererar några intäkter. Värmecentralen kan alltså anses sakna marknadsvärde i fastighetstaxeringsrättslig mening beroende på de faktiska omständigheterna i den aktuella situationen.

När det gäller fjärrvärmeverk med enbart hetvattenpannor, dvs. sådana som saknar elproduktion, har dessa i rättstillämpningen befunnits utgöra värmecentraler i fastighetstaxeringsrättslig mening. Detta alltså trots att det inte är fråga om lokal produktion och distribution av varmvatten med egna värmepannor direkt till slutkonsumenten (hyrestagaren) vilken betalas via hyran, dvs. ett annat fall än den dubbeltaxeringen uppkom i. Med andra ord anses i dag även rena värmeverk i den praktiska tillämpningen vara byggnader för produktion och distribution av varmvatten för uppvärmning vilka inte även är inrättade för produktion av elektrisk starkström för yrkesmässig distribution (jfr 2 kap. 2 § FTL).

Av de ovan återgivna förarbetena framgår uttryckligen att kraftvärmeverk inte utgör värmecentraler. De utgör enligt lagtexten och förarbetena inte heller någon annan typ av skattebefriad specialbyggnad. Följaktligen ska värdet av deras värmeproduktion beaktas vid fastighetstaxeringen, i enlighet med den grundläggande principen att en taxeringsenhets taxeringsvärde ska spegla dess marknadsvärde. Att renodlad värmeproduktion (värmeverk) undantas från fastighetstaxeringen, medan sådan produktion i kraftvärmeverk inte gör det, snedvrider dock konkurrensförutsättningarna för olika typer av produktionsanläggningar på värmemarknaden. I avvaktan på att dessa oklarheter reds ut har därför riksdagen, som redan nämnts, beslutat lagen (2012:852) om fastighetstaxering av kraftvärmeverk åren 2013–2018. Där föreskrivs att taxeringsvärdena som fastställs vid allmän fastighetstaxering år 2013 och särskild fastighetstaxering åren 2014–2018 endast ska omfatta värdet av elproduktionen. I realiteten taxerades emellertid kraftvärmeverkens värmeproduktion inte heller innan införandet av sistnämnda lag, trots att det följde av gällande rätt (se bet. 2012/13:SkU12, s. 4). Såvitt utredningen har kunnat utröna har inte heller industriell spillvärme som distribueras kommersiellt i fjärrvärmenät självständigt påver-

kat någon taxeringsenhets taxeringsvärde. Om värmens värde i ett sådant fall emellertid enligt den så kallade övervägandeprincipen (2 kap. 3 § FTL) så att säga ingår i industrienhetens värde har värmen enligt fastighetstaxeringslagens systematik omfattats av värderingen av den enheten.

I sammanfattning kan konstateras att, oberoende av vilket slags enhet som producerar och distribuerar varmvattnet, så har värdet av enheten inte systematiskt medfört att taxeringsenheten som omfattar byggnaden där verksamheten utförs har åsatts ett värde eller att ett åsatt sådant värde har påverkats.

Samtidigt ska framhållas att värdet av värmen som produceras i värmecentraler, i den mening som avses i de ovan återgivna förarbetena, via hyran påverkar taxeringsvärdet för hyreshusfastigheten i fråga. Värdet av värmen beaktas alltså i dag vid fastighetstaxeringen i sistnämnda fall. Detta i motsats till värdet av värmen som produceras i fjärrvärmeverk (kraftvärmeverk eller rena värmeverk) eller industriell spillvärme, vilket inte annat än genom tillämpningen av övervägandeprincipen påverkar någon taxeringsenhets (fastighets) taxeringsvärde.

Slutligen finner utredningen skäl att förtydliga slutsatsen i närmast ovan återgivna förarbeten (prop. 1985/86:160, s. 24) att kraftvärmeverk ”utgör elproduktionsenheter och skall taxeras enligt reglerna härför.” En förutsättning för det är enligt gällande regler att byggnaden först indelas som en kraftverksbyggnad. Med andra ord måste byggnaden till övervägande del vara inrättad för kommersiell produktion av elektrisk starkström och användas på det sättet. I annat fall, dvs. om värmeproduktionen väger över, kommer byggnaden normalt att indelas som en övrig byggnad och taxeras som en industrienhet.

5.4.2 Bör anläggningar med värmeproduktion vara skattebefriade?

Utredningens bedömning: Inverkan av kommersiell produktion och distribution av värme på en fastighets marknadsvärde bör beaktas vid fastighetstaxeringen oavsett i vilken typ av enhet verksamheten utförs.

Inledning

Utredaren ska enligt direktiven analysera om det är motiverat att anläggningar med enbart värmeproduktion även i fortsättningen ska utgöra specialbyggnader och därmed vara skattebefriade samt i så fall i vilken utsträckning. Av konkurrensneutralitetsskäl omfattar utredningens undersökning i denna del samtliga fastigheter där värme produceras, t.ex. även kraftvärmeverk.

Ovan har konstaterats att värdet av produktion och distribution av värme i dag inte, annat än om övervägandeprincipens tillämpning medför det, påverkar taxeringsvärdet på den taxeringsenhet där verksamheten utförs.

Fastighetstaxeringslagen innehåller både regler om skatte- och avgiftsplikt för fastigheter samt värdering av taxeringsenheter (fastigheter). Bestämmelserna om skatte- och avgiftsplikt är den juridiska teknik, som bl.a. i kombination med indelningen i kategorin specialbyggnad, används för att styra vilka taxeringsenheter som ett taxeringsvärde ska bestämmas för (jfr 1 kap. 1 § andra stycket FTL). Skatte- och avgiftsplikt enligt fastighetstaxeringslagens regler avgör i sin tur skatte- och avgiftsplikten enligt 1 § lagen (1984:152) om statlig fastighetsskatt och 1 § lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. För här aktuella byggnader och mark är det fråga om skatteplikt för statlig fastighetsskatt. Ett undantag från skatteplikt enligt fastighetstaxeringslagen medför sammanfattningsvis skattefrihet enligt lagen om statlig fastighetsskatt.

Frågan är därmed om det är förenligt med de principer som styr undantagen från skatteplikt att fastigheter med kommersiell produktion och distribution av värme undantas. Annorlunda uttryckt, och med viss förenkling, är frågan enligt vilka grunder byggnad och mark som hör till sådan byggnad indelas som specialbyggnad och mark till sådan.

Reglerna om skatteplikt och undantagen därifrån t.o.m. år 1979

Regelverket om skatteplikt har sin grund i bestämmelser som antogs år 1920. Dessa innebar bl.a. att skatteplikt infördes för åtskilliga av statens fastigheter, vilka alla tidigare hade varit undantagna från skatteplikt. I förarbetena (prop. 1920:191, s. 353) uttalar departementschefen bl.a. följande:

Vidare vill jag erinra därom, att då det gäller att taga ställning till frågan om den objektiva skatteplikten för fast egendom, bör man icke lämna ur sikte den grund, varpå fastighetsbeskattningen bygger. Såsom i olika sammanhang framhållits, innebär fastighetsskatten en intressebeskattning, vilken har sin grund i den större intressegemenskap med kommunen som fast egendom just i denna egenskap ansetts hava. Det gives emellertid fall, där en fastighets intresse av kommunens verksamhet uppenbarligen är utan all betydelse antingen i och för sig eller i jämförelse med de förmåner som genom egendomen beredas den byggd, där densamma är belägen.

Grunden för skattepliktsreglerna var med andra ord att fastighetsägarna har sådan nytta av kommunen och dess verksamhet att beskattning är motiverad. Å andra sidan kan kommunerna i sin tur och även samhället i stort ha fördel och nytta genom den verksamhet som bedrivs på en fastighet. Därför har vissa fastigheter undantagits helt eller delvis från skatteplikt. I korthet var huvudregeln att fastigheter är skattepliktiga om de inte uttryckligen är undantagna (jfr 3 kap. 1 § FTL och t.ex. prop. 1927:102, s. 309). Vidare är skattefrihet avhängig samhällets nytta av fastighetens användning. Nu nämnda grunder gäller fortfarande, eftersom någon allmän översyn av indelningen i specialbyggnader hittills inte har utförts (jfr prop. 2000/01:121, s. 46).

Reglerna om skatteplikt överfördes utan några nämnvärda ändringar år 1928 till kommunalskattelagen (1928:370). Mellan åren 1928 och 1970 gjordes endast punktvisa ändringar i skattepliktsreglerna (se vidare SOU 1979:32, s. 241 f.). Därefter, men före utfärdandet av fastighetstaxeringslagen år 1979, gjordes ytterligare några få begränsade ändringar i reglerna (se samma SOU, s. 243 f.).

I samband med införandet av fastighetstaxeringslagen moderniserades skattepliktsreglerna med hänsyn dels till deras ålder, dels till ändrade samhällsförhållanden. De skattefria fastigheterna var dock i stort, om än inte i allt, identiska med vad som tidigare hade undantagits från skatteplikt. Vidare var grunden för undantagen – en fastighets samhällsnyttiga användning – oförändrad. På samma vis som tidigare var undantagen också genomgående relativt restriktiva (jfr SOU 1979:32, s. 225.).

En förändring i regelverket som introducerades med fastighetstaxeringslagen är övervägandepincipen. En förenkling som förhindrar att en byggnad kan delas upp i en skattepliktig och en skattefri del. Principen har också betydelse för vilken byggnadstyp en

byggnad indelas som, vilket bl.a. avgör värderingsmetod. En annan ändring är att vem som är ägare till en fastighet har fått väsentligt inskränkt betydelse. I stället är en fastighets samhällsnyttiga användning generellt sett avgörande vid bestämningen av undantag från skatteplikten. Dessutom förenklas undantagen genom att byggnader vars användningssätt motiverar skattefrihet är samlade till byggnadstypen specialbyggnad. En byggnadstyp som i sin tur delas in i undergrupper.

Mot denna bakgrund kan konstateras att t.o.m. införandet av fastighetstaxeringslagen år 1979 har inte några slags anläggningar för produktion och distribution av värme indelats som skattefria specialbyggnader. En byggnads användning för sådan verksamhet ansågs dittills med andra ord inte vara samhällsnyttig i den mening som avses i fastighetstaxeringslagen. Då bör särskilt noteras att det första fjärrvärmenätet, som anges i avsnitt 5.3.3, togs i drift år 1948. På samma gång bör uppmärksammas att ett värmerelaterat undantag från skatteplikt tillkom i fastighetstaxeringslagen. Undantaget avsåg dock enbart anläggningar i överförings- och distributionsnätet för fjärrvärme i sig, vilka klassificeras som specialbyggnader i form av distributionsbyggnader (jfr avsnitt 5.3.1).

I sammanfattning har anläggningar för produktion och distribution av värme t.o.m. införandet av fastighetstaxeringslagen år 1979 ansetts falla under huvudregeln, dvs. fastigheterna där dessa verksamheter bedrevs var skattepliktiga och fick därför taxeringsvärden. Grund för att indela de aktuella byggnaderna som specialbyggnader ansågs saknas.

Ändringar i fastighetstaxeringslagen – skattebefrielsen av värmecentraler

Inför 1988 års allmänna fastighetstaxering infördes värmecentral som en undergrupp av kategorin specialbyggnad (SFS 1986:258). Begreppets innebörd har inte ändrats sedan dess.

Som redovisats i avsnitt 5.4.1 var ändamålet med regeländringen att undvika dubbeltaxeringen som uppstod genom att hyreshusfastigheter respektive med dessa sammanhängande lokala värmecentraler taxerades separat när vattenburen värme redan ingick i hyran. Av de i avsnitt 5.4.1 återgivna förarbetsuttalanden följer att begrep-

pet värmecentral omfattar anläggningar för mer lokal produktion och distribution av vattenburen värme för de "egna hyreshusen".

Skälet till skattebefrielsen av värmecentralerna var alltså inte deras samhällsnytta utan att åtgärda nämnda dubbeltaxering. Att sådana centraler klassificerades som specialbyggnader får därför anses sammanhänga med att klassificeringen möjliggör att det åsyftade ändamålet uppnås med ett i fastighetstaxeringslagen redan existerande regelverk. En sådan tolkning stöds av vad departementschefen anför i förarbetena (prop. 1985/86:160, s. 23):

Enligt min mening bör denna dubbeltaxering upphöra. Detta bör ske genom att som en undergrupp till specialbyggnad, och därmed bli undantagen från skatteplikt, hänföra sådan undercentral eller gemensam värmecentral.

Det är i själva verket svårt att tala om en samhällsnyttig användning när det gäller de aktuella värmecentralerna, eftersom de sammanhänger med ett definierat antal hyreshusfastigheter. Detta i kontrast till specialbyggnader i form av t.ex. försvarsbyggnader, kommunikationsbyggnader och vårdbyggnader vilkas nytta kommer ett mer obestämt antal människor till godo. Som nämnts ovan är det dessutom så att värdet av värmen påverkar taxeringsvärdet på hyreshusfastigheten som en värmecentral är integrerad med.

Mot ovanstående bakgrund kan inte heller införandet av kategorin värmecentral anses ha förändrat att fastigheter med anläggningar för produktion och distribution av värme är skattepliktiga.

Som framgår ovan är det likväl ett faktum att taxeringsenheter med kommersiell produktion och distribution av värme inte systematiskt har åsatts taxeringsvärden. Det har även gällt sådan verksamhet vid kraftvärmeverk, trots att det framgår av förarbetena att dessa inte omfattas av begreppet värmecentraler. Avslutningsvis kan det därför vara av intresse att kort kommentera hur taxering borde ha skett. Värmeproduktionsenheten skulle då ha indelats som övrig byggnad och marken normalt som tomtmark. Dessa skulle ha taxerats som en industrienhet (jfr prop. 1985/86:160, s. 23 angående bestämmandet av separata taxeringsvärden för värmecentraler som industrienheter i äldre rätt). Denna hade följaktligen värderats som en sådan enhet och det enligt en produktionskostnadsberäkning.

Bör kommersiell produktion och distribution av värme medföra att en taxeringsenhet åsätts ett taxeringsvärde?

Ovan har redogjorts för innebörden av äldre och gällande rätt samt den faktiska rättstillämpningen när det gäller åsättandet av taxeringsvärden avseende fastigheter med enheter för kommersiell produktion och distribution av värme. Som också angivits tidigare ligger det dock i utredningens uppdrag att analysera om det är motiverat att enheter med enbart värmeproduktion ska utgöra skattefria specialbyggnader samt i så fall i vilken utsträckning. En eventuell sådan skattefrihet bör i så fall av konkurrensneutralitetsskäl även omfatta värmeproduktionen vid kraftvärmeverk och motsvarande som inte omfattas av definitionen av värmecentral i ursprunglig mening.

Vid en sådan undersökning är det naturligt att börja med att överväga om det finns någon anledning till förändringar vad avser begreppet värmecentral i ursprunglig mening. Grunden för att sådana värmecentraler inte åsätts något taxeringsvärde är, som sagt, den dubbeltaxering som uppkom enligt äldre rätt, om lokala värmecentraler som är integrerade med hyreshusfastigheter, och värmen ingår i hyran, åsattes ett taxeringsvärde separat. Detta är alltså giltigt. Enligt utredningens mening bör sådana värmecentraler därför av samma skäl som tidigare även fortsättningsvis klassificeras som specialbyggnader och vara skattefria.

Därefter är frågan om övriga aktuella anläggningar för produktion och distribution av vattenburen värme bör indelas som specialbyggnader. Med hänsyn till verksamhetens natur är detta i första hand en fråga om anläggningarna formellt bör likställas med de i gällande rätt reglerade *egna* och *gemensamma* värmecentralerna. För att bedöma om en sådan förändring är lämplig bör undersökas om dubbeltaxering, vilket är anledningen till skattebefrielsen i gällande rätt, förekommer i båda fallen.

Den dubbeltaxering som uppkom tidigare hänger samman med de lokala värmecentralernas beskaffenhet i förhållande till hyreshus. Dessa har samma ägare och integrerad produktion av värme vilken säljs till hyrestagarna via hyran. Vidare är fastighetstaxeringslagens sätt för indelning av byggnader och mark i taxeringsenheter, samt värderingen av dessa, avgörande i sammanhanget.

Dubbeltaxeringen uppkom, som framgår i avsnitt 5.4.1, genom att värmen inkluderas i hyran för lokaler eller bostäder i en hyreshusfastighet. Fastighetstaxeringslagens indelnings- och värderingsmetoder gör då att värdet av värmen påverkar taxeringsvärdet för hyreshusenheten, eftersom detta i huvudsak baseras på den hyra som betalas och är oberoende av uppvärmningssättet. Av lagen följer även att värmecentralen, som ingår i en annan taxeringsenhet – en industrienhet, skulle ha åsatts ett separat taxeringsvärde ytterst grundat i samma värde, om inte den fastigheten hade undantagits från skatteplikt. Om värmecentralens ”avkastning” i sin helhet så att säga tas ut genom hyran och påverkar taxeringsvärdet för hyreshusenheten, är det dubbeltaxering att åsätta värmecentralen ett taxeringsvärde (marknadsvärde) när den i sig inte skapar några intäkter. Sakskälet till att värmen inkluderas i hyran får anses vara de kommersiella verksamhetsformer som följer av att både värmecentralen (t.ex. en undercentral [områdescentral]) och hyreshusfastigheten tillhör en och samma fastighetsägare. I det fallet är det mindre funktionellt att sälja värmen separat till hyrestagarna.

För att värmens värde, i fastighetstaxeringsrättslig mening, ska taxeras två gånger krävs i sammanfattning att tillämpningen av fastighetstaxeringslagen och sakförhållandena, gör att värdet även påverkar taxeringsvärdet för en annan taxeringsenhet än den där värmen faktiskt produceras och distribueras.

När det gäller övriga aktuella enheter för produktion och distribution av vattenburen värme, dvs. i huvudsak fjärrvärmeverk, tar företagen inte betalt för värmen via hyran för bostäder eller lokaler. Fjärrvärmeföretagets kunder är i själva verket fastighetsägarna eller hyresvärdarna, inte hyrestagarna. Någon dubbeltaxering uppkommer följaktligen inte i detta fall och fastigheten med fjärrvärmeverket eller motsvarande har ett marknadsvärde med grund i värmeförsäljningen. Detsamma gäller om t.ex. ett fastighetsbolag, via ett fjärrvärmenät, säljer överskottsvärme som produceras på en fastighet till andra fastighetsägare eller hyresvärdar. Även här får betalningssättet för värmen anses följa av sakomständigheterna. Ett fjärrvärmeverk eller motsvarande som levererar värme via ett fjärrvärmenät till fastighetsägare eller hyresvärdar, är inte integrerat med några hyreshusfastigheter genom att dessa har samma ägare. Det saknas i detta fall ett icke-kommersiellt led som medför att värmens värde, genom fastighetstaxeringslagens konstruktion, påver-

kar hyreshusfastigheten marknadsvärde i stället för marknadsvärdet för fastigheten med värmeproduktionsenheten.

En ytterligare fördel med att skattebefria värmecentraler i ursprunglig mening är att det skapar neutralitet på uppvärmningsmarknaden. Lika situationer behandlas lika medan skillnad görs när sakomständigheterna skiljer sig åt.

Icke-kommersiell produktion av värme i egna pannor likställs oberoende av om det sker i en fysiskt fristående byggnad (värmecentral) eller i hyreshusbyggnaden. Inte i något av dessa fall får värmeproduktionsenheten ett separat taxeringsvärde. Detta eftersom värmecentralen kategoriseras som en specialbyggnad respektive att enheten, genom den så kallade övervägandeprincipen i 2 kap. 3 § FTL, indelas som byggnadstypen hyreshus. I båda fallen får det anses lämpligt att värmens värde via hyran påverkar hyreshusfastighetens marknadsvärde.

Även kommersiell produktion av värme likabehandlas och det oberoende av om uppvärmningen sker med hjälp av varmvatten, el, bergvärme eller annat. För fastigheter med kommersiell värmeproduktion bestäms taxeringsvärdet med grund i det marknadsvärde på fastigheten som intäkterna från värmeförsäljningen genererar. Försättningsarna för produktionen är lika på uppvärmningsmarknaden när det gäller fastighetstaxering.

Mot ovanstående bakgrund bör inte värmecentraler i ursprunglig mening likställas med enheter för kommersiell produktion och distribution av varmvatten. Det saknas dubbeltaxeringsskäl att indela sistnämnda enheter som specialbyggnader. Värmens värde påverkar nämligen inte taxeringsvärdet för andra taxeringsenheter än den som omfattar fjärrvärmeverket eller motsvarande.

Nästa fråga är om de aktuella anläggningarna för produktion och distribution av varmvatten bör indelas som specialbyggnader med hänvisning till byggnadernas samhällsnyttiga användning. Det bör då initialt understrykas att vad som avses med sådan användning i princip fortfarande definieras av regelverket som antogs år 1920 (jfr prop. 2000/01:121, s. 46). Här bör även betonas att begränsningar av skattefriheten generellt sett framstår som mer motiverade än utvidgningar av densamma (jfr SOU 2000:10, s. 215). För skattefrihet ska samhället kort sagt ha större nytta av byggnadens användning än egendomen har av det allmännas verksamhet i form av t.ex. vägar, gatubelysning, vatten och avlopp.

I aktuellt fall skulle en eventuell skattebefrielse avse byggnader som används för kommersiell produktion och distribution av varmvatten. Fråga är då om sådan användning av en byggnad kan anses utgöra "statsändamål" i fastighetstaxeringsrättslig mening. Enligt gällande rätt anses användning för kommersiell verksamhet som utgångspunkt inte ha ett sådant syfte. Om så undantagsvis däremot är fallet, krävs att verksamheten har särskilda ändamål eller former.

Det nu sagda kan illustreras med exempel avseende hur definitionerna av några olika byggnadstyper som i dag indelas som specialbyggnader förhåller sig till användning för kommersiell verksamhet.

Försvarsbyggnad omfattar inte en fristående industriell anläggning (2 kap. 2 § FTL; jfr prop. 1927:102, s. 311 och 304). I äldre förarbeten anges även att fullständig skattebefrielse av militära övningsfält, vilka också används som betesmark eller för jordbruk, står i dålig överensstämmelse med den grundprincip som föranleder objektbeskattning i allmänhet i kommunerna (prop. 1927:102, s. 311).

En *kommunikationsbyggnad* ska för skattebefrielse användas för allmänna kommunikationsändamål. Därmed förstås, beträffande transporttjänster, person- och godsbefordran som är öppen för allmänheten och utgör linjetrafik med viss regelbundenhet i turerna (prop. 1979/80:40, s. 72). Med dessa kvalifikationer är kommunikationsbyggnaden skattefri vid användning för kommersiell kommunikation. Vidare utgör t.ex. byggnader som används av vad som numera är de enskilda bolagen Telia Sonera Sverige AB och Post Nord AB, sedan bolagiseringen av de affärsdrivande verken Televerket och Postverket, av konkurrensskäl inte längre per automatik skattebefriade kommunikationsbyggnader (jfr prop. 1992/93:200, s. 268 och prop. 1993/94:38, s. 164). Inte heller de rena teknikbyggnaderna för telekommunikation har därefter indelats som specialbyggnadstypen kommunikationsbyggnad (se SOU 2000:10, s. 222 och prop. 2000/01:121, s. 45).

Verksamheten som bedrivs vid *vårdbyggnaderna* av aktuellt slag är av sådan samhällsnytta – t.ex. i form av sjuk-, arbets- eller sundhetsvård – att dessa generellt undantas från skatteplikt (prop. 1979/80:40, s. 74).

När det gäller *bad-, sport- och idrottsanläggningar* används dessa för det samhällsnyttiga syftet sundhetsvård. Det har dessutom bedömts vara av betydelse för skattefriheten att anläggningarna ger män-

niskor möjlighet till meningsfulla fritidsaktiviteter (prop. 1979/80:40, s. 74 f.). Verksamheten kan vara kommersiell, men för skattefrihet krävs att allmänheten har tillträde till anläggningen (jfr prop. 1979/80:40, s. 40).

För *skolbyggnad* gäller att det förhållandet att staten genom olika åtgärder stödjer en skola eller har åtagit sig att ha tillsyn över undervisningen vid en skola ger uttryck för att den verksamhet – undervisning eller forskning – som bedrivs vid skolan är av sådan samhällsnyttig karaktär att den bör gynnas i skattepliktshänseende (prop. 1979/80:40, s. 75).

Användningen av *kulturbyggnader*, t.ex. teatrar, biografer och museum, är inte sällan kommersiell, men motiverar likväl skattefrihet eftersom den gynnar samhällsnyttig kulturvård.

Slutligen ska en byggnad som används för statens affärsdrivande verksamhet inte indelas som en skattefri specialbyggnad i form av *allmän byggnad* (2 kap. 2 § FTL).

Sammanfattningsvis kan konstateras att kommersiell användning av en byggnad normalt inte är samhällsnyttig i fastighetstaxeringsrättslig mening. En fastighet där sådan verksamhet bedrivs undantas följaktligen vanligtvis inte från skatteplikt vid fastighetstaxeringen. Likväl kan så undantagsvis ske, men då krävs att ändamålet med byggnadens användning i sig är samhällsnyttigt, t.ex. för allmänna kommunikationer, sjukvård, sundhetsvård, undervisning eller kulturvård. I sistnämnda fall ställs dessutom, som framgår ovan, regelmässigt olika ytterligare krav på verksamhetens former.

Mot ovanstående bakgrund konstaterar utredningen att grunderna för undantagen från skatteplikt inte ger utrymme för att undanta byggnader som används för kommersiell produktion och distribution av varmvatten. Sådan användning är inte i sig ett samhällsnyttigt ändamål i aktuell mening.

Det förhållandet att fjärrvärmeanläggningarna i jämförelsevis stor omfattning är kommunägda förändrar inte bedömningen. Skatteplikt bör gälla för dessa anläggningar på samma vis som för exempelvis fristående statsägda industriella försvarsanläggningar och byggnader som används för statens affärsdrivande verksamhet. För fjärrvärmeanläggningarnas skatteplikt talar även samma slags konkurrenshänsyn som gjorde sig gällande vid bolagiseringen av t.ex. Televerket. Rena värmeverk, kraftvärmeverk, mottrycksanläggningar eller motsvarande bör med andra ord likabehandlas vid fastighets-

taxeringen. Ytterligare konkurrenshänsyn bör dessutom tas eftersom uppvärmningen av bostäder och lokaler kan ske på andra sätt än med varmvatten, t.ex. med elvärme (jfr prop. 2007/08:60, s. 66). Elproduktionsanläggningarna utgör inte skattefria specialenheter. Det är vidare av särskild betydelse att fjärrvärmeverksamhet som utförs av kommunala bolag och andra juridiska personer, som avses i 3 kap. 16 a–18 b §§ kommunallagen (1991:900), ska bedrivas på affärsmässig grund (38 § fjärrvärmelagen [2008:263]).

I avsaknad av uttryckliga direktiv kan utredningen inte heller utföra det omfattande arbetet att överväga om ändrade samhällsförhållanden m.m. motiverar reviderade grunder för indelningen av byggnader som specialbyggnader. Det är i nuläget inte möjligt att, enligt till utredningen framförda önskemål, överväga om t.ex. fjärrvärmens bidrag till att användningen av biobränslen har kunnat öka snabbt, bör ha betydelse vid fastighetstaxeringen. Överväganden om användningen av byggnader för fjärrvärmeproduktion skulle kunna anses vara samhällsnyttig, med tanke på fjärrvärmens betydelse för uppnåendet av målen om effektivare energianvändning och ökad andel förnybara energikällor i den samlade energitillförseln (se avsnitt 5.3.3), ryms med andra ord inte inom utredningens ramar. Att sådana överväganden också kräver stor noggrannhet med tanke på effekterna på skattebasen är uppenbart med tanke på att inte bara biobränslen, utan även t.ex. sol-, vatten-, vind- och vågkraft räknas som förnybara energikällor. I sammanhanget kan noteras att det förslag om slopad statlig fastighetsskatt för vindkraftverk, med bl.a. hänvisning till de energipolitiska målen, som lämnades i SOU 2004:36 del 1 (s. 232 ff.) inte har genomförts.

Utredningen erinrar om att regeringen har anfört att det finns ett behov av att göra en total översyn av indelningen i specialbyggnader (se prop. 2000/01:121, s. 46). Enligt regeringens uttalande bör detta omfattande arbete framför allt inriktas på om och i vilken utsträckning vissa fastigheter ska vara skattebefriade.

Allt som allt bör, enligt utredningens mening, värdet av kommersiell produktion och distribution av värme beaktas vid fastighetstaxeringen.

5.4.3 Kommersiell produktion och distribution av kyla

Utredningens förslag: Byggnad som ingår i överförings- eller distributionsnätet för kyla ska indelas som specialbyggnad av typen distributionsbyggnad.

Utredningens bedömning: Inverkan av kommersiell produktion och distribution av kyla på en fastighets marknadsvärde bör beaktas vid fastighetstaxeringen.

Allmänt sett är regleringen av kommersiell produktion och distribution av värme och kyla närliggande med tanke på verksamheternas natur. Utredningens direktiv berör inte uttryckligen frågan om sådan produktion och distribution av kyla bör påverka en taxeringsenhets värde. Däremot anges i direktiven att avsikten inte synes ha varit att kommersiella bolag ska distribuera varmvatten skattefritt. Samma synsätt gör sig gällande avseende kyla. Utredningen finner därför, och eftersom taxeringsproblematiken delvis är gemensam på så sätt att produktionen av el och kyla måste hållas isär, att även sistnämnda fråga bör behandlas här. För denna slutsats talar också att det kan vara samma anläggningar, t.ex. ett kraftvärmeverk eller värmeverk, som producerar och distribuerar vattenburen värme och kyla.

Produktion och distribution av kyla omfattas överhuvudtaget inte av begreppet värmecentral. Utredningen har dock erfarit att kylvätenheter har förekommit i Skatteverkets rättstillämpning i enskilda fall. Verket har i åtminstone ett fall avslagit yrkanden om att en ”kylcentral” skulle taxeras i analogi med värmecentralerna. Fastigheten taxerades i det fallet i stället som industrienhet, annan tillverkningsindustri (typkod 426).

Fastighetstaxeringen av kylans värde såsom återspeglar i en taxeringsenhets taxeringsvärde ska vara likformig (jfr 1 kap. 2 § FTL). Utredningen konstaterar att några dubbeltaxeringsskäl, av samma anledningar som redovisats för värmeproduktionsenheterna ovan, inte synes finnas i fråga om kylanläggningarna. Några undercentraler eller motsvarande för icke-kommersiell produktion och distribution av kyla som betalas via hyran torde alltså inte förekomma alls i praktiken (jfr avsnitt 5.3.4 under rubriken ”Marknaden för fjärrkyla, m.m.”). Det förändrar alltså inte bedömningen om kostnaden för kylan utgör ett påslag på hyran och följer hyresavtalet

mellan hyresvärden och hyrestagaren. Produktionen och distributionen av kylan kan med andra ord inte anses vara icke-kommersiell. Kylans värde kan nämligen inte i avsaknad av en "egen" undercentral eller motsvarande även komma att beaktas när en annan taxeringsenhet än hyreshusenheten taxeras. Vidare gäller att på motsvarande vis som för en byggnads användning för produktion och distribution av varmvatten, att användningen för sådan verksamhet avseende kyla, inte heller den anses samhällsnyttig i fastighetstaxeringslagens mening. Sammantaget finner utredningen att värdet av kommersiell produktion av kyla bör beaktas vid fastighetstaxeringen, se vidare avsnitt 5.4.5 nedan.

Slutligen uppkommer frågan om byggnad som ingår i överförings- eller distributionsnätet för kyla bör indelas som specialbyggnad av typen distributionsbyggnad. I SOU 1979:32 (s. 260) bedömdes att sådana byggnader för fjärrvärme användes för distribution av samhällsnyttigt slag, vilket godtogs av lagstiftaren. Enligt utredningens mening får även distribution av kyla anses vara av sådant slag med tanke på värmen och kylans närliggande funktioner. Direktiven kan därför inte anses resa några hinder mot ett förslag som innebär att distributionen av dem båda behandlas lika. Utredningen föreslår följaktligen att byggnad som ingår i överförings- eller distributionsnätet för kyla ska indelas som specialbyggnad av typen distributionsbyggnad.

Lagförslag

Förslaget föranleder en ändring i 2 kap. 2 § FTL.

5.4.4 Definitionen av värmecentral

Utredningens förslag: Värmecentral ska definieras som byggnad vilken är inrättad för icke-kommersiell produktion och distribution av varmvatten eller annan värmebärare för uppvärmning.

I dag definieras en värmecentral som en byggnad för produktion och distribution av varmvatten för uppvärmning, dock inte sådan anläggning som även är inrättad för produktion av elektrisk starkström för yrkesmässig distribution (2 kap. 2 § FTL).

En första fråga är hur denna definition bäst bör modifieras för att förtydliga att den normalt enbart avser hyreshusfastigheters egna värmepannor och för flera sådana fastigheter gemensamma undercentraler (områdescentraler). I avsnitt 5.4.1 ovan anges att den aktuella problematiken sammanhänger med att den vattenburna värmen ingår i hyran och att det uppkommer en dubbeltaxering om de egna integrerade värmecentralerna taxeras separat i det fallet. Detsamma gäller om värmen ingår i avgiften till en bostadsrättsförening. Sådan produktion och distribution av varmvatten kan anses vara icke-kommersiell, eftersom värmen inte säljs separat till hyresgästen utan ingår i hyran. Den kommersiella verksamheten består i uthyrningen av uppvärmda bostäder eller lokaler. I fjärrvärmefallet rör det sig däremot regelmässigt om kommersiell försäljning av vattenburen värme till en hyresvärd eller en fastighetsägare. Enligt utredningens mening är det därför lämpligt att avgränsningen av de skattefria värmecentralerna sker genom att produktionen och distributionen av den vattenburna värmen ska vara icke-kommersiell. En sådan bestämning ansluter till begreppsapparaten i den gällande lydelsen av fastighetstaxeringslagen där ”kommersiell” används i definitionen av kraftverksbyggnad och ”yrkesmässig” i definitionen av värmecentral (2 kap. 2 § FTL).

Om den icke-kommersiella produktionen av värme är särskiljande saknas anledning att behålla inskränkningen i fråga om att anläggningen inte även får vara inrättad för produktion av elektrisk starkström för yrkesmässig distribution. Om några av värmecentralerna i nu aktuell mening även skulle producera el på detta vis får värdet av denna, med tanke på anläggningarnas storlek, anses vara marginell när det gäller att bestämma deras taxeringsvärden.

Begreppet värmecentral omfattar inte anläggningar för kommersiell storskalig produktion och distribution av värme. Denna skillnad mellan egna pannor och nät samt storskaligt reflekteras i att legaldefinitionen av fjärrvärme (1 § fjärrvärmelagen [2008:263]) förutsätter att en obestämd grupp inom ett visst geografiskt område får anslutas till verksamheten.

Vidare noterar utredningen att det inte framkommit något behov av att inkludera icke-kommersiell produktion och distribution av kyla antingen i ett utvidgat värmecentralsbegrepp eller att införa en ny undergrupp av specialbyggnad för att undvika dubbeltaxering i det fallet. Fjärrkylemarknaden är förhållandesvis ny, med start tidigt 1990-tal, och systemen synes inte inkludera några motsvarigheter till under- eller områdescentraler eller motsvarande.

För att göra definitionen av värmecentral teknikneutral bör slutligen, enligt utredningens uppfattning, orden ”eller annan värmebärare” läggas till efter ordet ”varmvatten”.

Den gällande definitionen av värmecentral föreslås modifieras med ovannämnda inriktning.

Lagförslag

Förslaget föranleder en ändring i 2 kap. 2 § FTL.

5.4.5 Indelningen av byggnader, m.m.

Utredningens förslag: Kraftverksbyggnad ska utgöra en egen byggnad.

En byggnad som enligt systematiken i 2 kap. 2 § FTL kan indelas både som en kraftverksbyggnad och en eller flera av de andra av de gällande byggnadstyperna, ska indelas som en kraftverksbyggnad och en ytterligare typ av byggnad. Den senare byggnadens typ bestäms av de andra i 2 kap. 2 § FTL definierade byggnadstyperna beroende på hur den är inrättad och används eller, om flera typer kan komma i fråga, av det ändamål som byggnaden till övervägande del är inrättad för och det sätt som byggnaden till övervägande del används på (övervägandeprincipen). Kommersiell produktion och distribution av värme eller kyla i andra värmeproduktionsenheter än värmecentraler, kommer därmed normalt att indelas som övrig byggnad och taxeras som industrienhet.

Övervägandeprincipen ska inte gälla för kraftverksbyggnader.

Om marknadsvärdet av en anläggning som är inrättad för kommersiell produktion och distribution av värme eller kyla på ett ändamålsenligt sätt ska återspeglas i taxeringsvärde för taxeringsenheten (fastigheten) i fråga, krävs ändringar i existerande regler och även nya bestämmelser.

Frågan är då vilka regler som behövs för att kommersiell produktion och distribution av värme eller kyla ska påverka en taxeringsenhets värde i fastighetstaxeringsrättslig mening.

En tänkbar lösning bland andra skulle kunna vara införandet av en ny byggnadstyp t.ex. betecknad "kraftvärmeverksbyggnad". I ett sådant fall skulle fastighetens taxeringsvärde påverkas av el- och värmeproduktionsenheterna tagna tillsammans och värderingen av dem exempelvis ske enligt en produktionskostnadsmetod. Utredningen finner emellertid en sådan lösning mindre lämplig. Skälet till det är att en viktig kraftverkstyp då skulle värderas på ett annat sätt än elproduktionsenheterna i stort. Enligt direktiven ska utredaren sträva efter en fastighetstaxering som inte snedvrider förutsättningarna mellan de olika elproduktionstyperna. Elproduktionsenheterna bör följaktligen samtliga värderas enligt endera av de två värderingsmetoderna i 15 kap. fastighetstaxeringslagen.

Enligt utredningens mening bör förslaget därför i stället så långt som möjligt utnyttja existerande regler i fastighetstaxeringslagen. Det är både tillräckligt och ändamålsenligt för ifrågavarande syften att de nya reglerna avser indelningen i byggnadstyper. Med andra ord kan taxeringen beakta el-, värme- eller kylproduktionens betydelse för fastighetens marknadsvärde om dessa indelas i separata byggnader. Detta samtidigt som värderingen av dem m.m. sker enligt gällande regler.

Att indela en byggnad i två byggnadstyper med hänsyn till att byggnaden är inrättad för dels produktion av el, dels t.ex. produktion av värme är enligt utredningens mening förenligt med syftet med 2 kap. 2 § FTL. Ändamålet med införandet av övervägandeprincipen var att förhindra att en byggnad delas upp i en skattepliktig och en skattefri del. I detta fall åsyftar uppdelningen att två skattepliktiga användningssätt utgör separata byggnader i syfte att värderingen ska bli korrekt. Det är dessutom fråga om ett begränsat antal enheter där undantaget från övervägandeprincipen kommer att tillämpas. De förenklingssträvanden som motiverade införandet av övervägandeprincipen i 2 kap. 3 § FTL kan därmed heller

inte sägas motverkas av förslaget. För att en byggnad ska kunna indelas i två byggnadstyper behöver det alltså inte vara fråga om varsin fysiskt fristående byggnadskropp. I lagstiftningsärendet om ägarlägenheter anför regeringen följande (prop. 2008/09:83, s. 34):

Av 2 kap. 2 § FTL följer att byggnader ska indelas i vissa byggnadstyper, bl.a. småhus och hyreshus. Vad som är byggnad definieras inte i FTL. Klart är emellertid att med detta begrepp avses inte enbart en fristående byggnadskropp, utan även en del av en byggnadskropp kan utgöra en byggnad i lagens mening (se prop. 2003/04:18 s. 18 f.). I exempelvis en byggnad med flera våningsplan där varje våningsplan är tredimensionellt indelad i en egen fastighet utgör varje sådan tredimensionellt avgränsad del av byggnadskroppen en egen byggnad i den mening som avses i FTL. Byggnadsdelen (våningsplanet) utgör en 'byggnad inom byggnaden'. I enlighet med detta bör ägarlägenheter kunna utgöra byggnader i lagens mening.

Fastighetstaxering ska ske på grundval av en fastighets användning och beskaffenhet vid taxeringsårets ingång (1 kap. 6 § FTL). En fysisk byggnad som är inrättad för såväl kommersiell produktion av elektrisk kraft som vattenburen värme eller kyla kommer enligt förslaget att indelas i en kraftverksbyggnad och en ytterligare byggnad. Detsamma gäller exempelvis om byggnaden är inrättad för industriproduktion men även för kommersiell produktion av elektrisk starkström. Det gäller däremot inte om byggnaden är inrättad för produktion av el för den egna verksamheten. Förslaget att en kraftverksbyggnad alltid ska utgöra en egen byggnad omfattar även byggnad under uppförande. Enligt ett prejudikat från Högsta förvaltningsdomstolens ska en byggnad nämligen kategoriseras på samma sätt under tiden för uppförandet som i färdigt skick (se RÅ 2004 ref. 64).

Den ytterligare byggnaden torde normalt indelas som en övrig byggnad (2 kap. 2 § FTL), eftersom produktionen oftast sannolikt förutom el avser värme eller kyla. Att den inte indelas som industribyggnad beror på att den inte är inrättad för industriell verksamhet varmed förstås verksamhet för tillverkning av varor (jfr Skatteverkets allmänna råd SKV A 2012:13, punkten 2.4 och SKV A 2015:15 punkten 2.3). Om dock den fysiska byggnaden är inrättad för fler än två verksamheter kommer övervägandeprincipen (2 kap. 3 § FTL) att styra vilken byggnadstyp den ytterligare byggnaden har. Om t.ex. en industri, förutom den industriella huvudverksamheten, producerar kommersiell el och värme innebär förslaget följ-

aktligen att den faktiska byggnaden indelas i en kraftverksbyggnad och en ytterligare byggnad. Den senare indelas, förenklat uttryckt beroende på om industriproduktionen eller värmeproduktionen överväger i fastighetstaxeringsrättslig mening, som en industribyggnad eller övrig byggnad. Värderingen av sådana byggnader sker enligt 11 kap. 1 § FTL, se vidare avsnitt 5.4.7 som behandlar värderingsfrågorna.

Utredningen föreslår i avsnitt 9.4.3 att elproduktionsenheter och industrienheter ska bli föremål för förenklad fastighetstaxering. Dessa kommer då att taxeras samma år. Om emellertid, i enlighet med utredningens uppfattning i sak, bara elproduktionsenheterna blir föremål för förenklad fastighetstaxering kommer byggnaderna för el- respektive värmeproduktionen och tillhörande mark att taxeras med olika intervall. Utredningen erinrar om att det kan finnas anledning att överväga om denna fråga bör hanteras på motsvarande vis som anges i prop. 2011/12:41, s. 19 f. beträffande påförande av värde av ersättnings- eller andelskraft på en taxeringsenhet som inte är föremål för allmän fastighetstaxering samtidigt som den levererande elproduktionsenheten (jfr avsnitt 9.4.3 tredje stycket från slutet och avsnitt 5.4.7 andra stycket från slutet).

Här kan också nämnas att om en byggnad t.ex. är inrättad för industriproduktion av annat än varor, men även kommersiellt levererar spillvärme till ett fjärrvärmenät, kommer den enligt övervägandeprincipen regelmässigt att indelas som en industribyggnad, alltså inte en övrig byggnad. Det bör noteras att värdet av värmen i detta fall beaktas via produktionskostnadsberäkningen av anläggningen som är inrättad för industriproduktion och värmeproduktion, dvs. enligt den värderingsmetod som gäller och är lämplig för detta slags byggnader. Detsamma gäller om värmen används av företaget själv och inte säljs eftersom indelningen av byggnaden sker på samma vis. En fristående värmeproduktionsanläggning som är inrättad för egenförbrukning kommer dock som redan framgått att indelas som övrig byggnad och taxeras som en industrienhet.

Mark som upptas av bl.a. kraftverksbyggnader eller övriga byggnader indelas i ägoslaget tomtmark (2 kap. 4 § FTL). Varje tomt ska utgöra en värderingsenhet, om inte annat är särskilt föreskrivet (6 kap. 7 § första stycket FTL). Det förhållandet att förslaget innebär att två byggnadstyper kommer att uppta marken till en registerfastighet medför dock inte dubbeltaxering. Att tomtmarken till

respektive byggnad värderas enligt olika regler, t.ex. enligt 12 kap. 5 § (övrig byggnad) respektive 15 kap. 15 § (kraftverksbyggnad) FTL beaktas på det sätt som anges i avsnitt 5.4.7.

Förslaget kräver en ny regel innebärande att kraftverksbyggnad alltid ska utgöra *en* egen byggnad. Vidare krävs bestämmelser som undantar kraftverksbyggnad från tillämpningsområdet för övervägandeprincipen i 2 kap. 3 § FTL samt för hur byggnadstypen fastställs för den byggnad som inte är kraftverksbyggnad. Utredningen noterar även att förändringarna medför ett behov av justering av Skatteverkets föreskrifter om vad som utgör en byggnad (1 § SKVFS 2015:5). I sammanhanget bör noteras att det i avsnitt 6 görs mer generella terminologiska ändringar som berör begreppet kraftvärmeverk.

Avslutningsvis ett exempel:

En byggnad är inrättad dels för kommersiell produktion av starkström, dels för kommersiell produktion och distribution av varmvatten. Det är alltså fråga om ett kraftvärmeverk. Byggnaden inrymmer även en liten industriverksamhet som bedrivs i ett utrymme som är inrättat för normal industriproduktion (avkastningsvärderad). Marken är en egen registerfastighet.

Enligt förslaget indelas byggnaden som en kraftverksbyggnad och en ytterligare byggnad. Frågan om hur den ytterligare byggnaden, som potentiellt kan indelas som byggnadstyperna övrig byggnad och industribyggnad, avgörs genom tillämpningen av övervägandeprincipen (2 kap. 3 §). Med tanke på att byggnaden till övervägande del är inrättad för kommersiell produktion och distribution av varmvatten och används på det sättet indelas den ytterligare byggnaden som en övrig byggnad.

Lagförslag

Förslaget föranleder en ny 2 kap. 2 a § och ändringar i 2 kap. 3 § FTL.

5.4.6 Något värde ska inte bestämmas för så kallade topplastenheter i ett värmenät

Utredningens förslag: Något värde ska inte bestämmas för vare sig så kallade topplastenheter i ett värmenät eller till dessa tillhörande mark. Med en sådan värmeproduktionsenhet ska förstås en värderingsenhet som utgörs av övrig byggnad eller del därav, vilken är inrättad för kommersiell produktion och distribution av varmvatten eller annan värmebärare, om anläggningen är i drift högst 1 500 drifttimmar per år som ett rullande medelvärde över en period av fem år.

I närmast föregående avsnitt föreslår utredningen ett förtydligande av gällande rätt innebärande att kommersiell produktion och distribution av värme, i andra värmeproduktionsenheter än värmecentraler, normalt kommer att indelas som övrig byggnad och taxeras som industrienhet. Frågan är dock om förslagets tillämpningsområde bör kvalificeras mot bakgrund av marknadsvärdet på enheterna som kommer att omfattas av det. ”Att avgöra huruvida en fjärrvärmeverksamhet är lönsam eller inte är ingen enkel uppgift eftersom verksamheten har en stor mängd kapital som bundits vid olika tidpunkter i systemets anläggningstillgångar.”¹² Vidare har så kallade topplstanläggningar en kort årligt driftstid och därmed en mycket hög driftskostnad per värmeenhet (se avsnitt 5.3.1). Det kan ifrågasättas om sistnämnda anläggningar som sådana är lönsamma samtidigt som de är nödvändiga för fjärrvärmeverksamhetens funktion. Mot denna bakgrund finner utredningen att det bör övervägas om och i så fall hur detta bör beaktas i syfte att uppnå en rättvisande taxering av dessa anläggningar.

En utgångspunkt kan då vara att jämföra med hur lagstiftaren har reglerat kondenskraftverk och gasturbiner som används för elproduktion. Av prop. 2011/12:41 (s. 17 f.) framgår att i den mån kondenskraftverken inte helt tagits ur drift fungerar de mestadels som reservaggregat, framför allt vintertid då elbehovet är mycket högt i landet. Detsamma gäller de enbart elproducerande gasturbinerna vilka i stort sett ingår i Svenska kraftnäts störningsreserv, där

¹² S. Fredriksen och S. Werner, a.a., s. 489 f.

de används vid störningar i elförsörjningen och därutöver som reservaggregat för att upprätthålla balansen i elsystemet. Verksamheten får sammantaget i sig anses drivas utan lönsamhet och något marknadsvärde torde därmed inte anses föreligga.

Enligt utredningens mening kan de här aktuella topplastanläggningarna bäst jämföras med kondenskraftverkens användningssätt. De elproducerande gasturbinerna används som nämnts i Svenska kraftnäts störningsreserv vilken sammanhänger med affärsverkets funktion som balansansvarig för elsystemet (gasturbinerna indelas enligt 2 kap. 2 § FTL som specialbyggnader). Någon motsvarighet finns inte i aktuellt fall.

För att det ska vara möjligt att inte bestämma något värde för topplastanläggningarna enligt 7 kap. 16 § FTL krävs vissa lagtekniska ändringar. Den grundläggande värderingsenheten är nämligen i aktuellt fall "övrig byggnad" enligt huvudregeln i 6 kap. 2 § FTL. Här finns inte någon motsvarande regel den för värmekraftverk där varje aggregat utgör en värderingsenhet (6 kap. 14 § FTL). För att topplastanläggningen ska kunna värderas för sig, dvs. inte åsättas något värde, krävs följaktligen att dessa utgör egna värderingsenheter. Även det förhållandet att en och samma fysiska byggnad kan innehålla t.ex. en baslast- och en topplastanläggning och att värmeproduktionsenheterna kan ha olika ålder talar för samma konklusion. När det gäller hur det sagda bör uppnås finner utredningen det systematiskt och funktionellt med en ny paragraf i anslutning till 6 kap. 3 § FTL. En övrig byggnad som är inrättad för kommersiell produktion av värme ska annorlunda uttryckt med förslaget indelas i två eller flera värderingsenheter om det underlättar värderingen. En motsvarande bestämmelse bör införas i 6 kap. 7 § FTL för den mark som hänför sig till topplastenheten.

I sammanhanget bör nämnas att en rökgaskondenseringsanläggning, som utvinner värmeenergi ur rökgaserna från både t.ex. en topplast- och en baslastenhet, inte bör anses omfattas av värderingsenheten för topplastenheten. Både förenklingsskäl och förhållandet att rökgaskondenseringsanläggningen i huvudsak, med tanke på driftstiderna, kondenserar rökgas från andra värmeproduktionsenheter än topplastenheter ingår rökgaskondenseringsanläggningen lämpligen i värderingsenheten för den övriga byggnaden eller är en sådan värderingsenhet i sig om anläggningen är fristående. Värdet

av värmen som utvinns ur rökgaserna bör alltså påverka fastighetens taxeringsvärde.

Topplastenheterna för värmeproduktion får sammanfattningsvis anses vara anläggningar som drivs utan lönsamhet. Något marknadsvärde kan därför inte anses föreligga. Mot bakgrund av detta föreslås att något värde inte ska bestämmas för topplastenheter.

En särskild fråga är hur en topplastenhet bör definieras. Enligt utredningens mening bör en redan existerande definition användas om den är ändamålsenlig för aktuella syften. I huvudsak två definitioner kommer i fråga.

Den ena definitionen är den i artikel 14.6 a i det så kallade energieffektiviseringsdirektivet 2012/27/EU¹³. Bestämmelsen avser ”toppbelastnings- och reservanläggningar för elproduktion som planeras vara i drift 1 500 driftstimmar per år som ett rullande medelvärde över en period av fem år...”. Det kan emellertid genast konstateras att den definitionen är mindre lämplig, eftersom inte alla topplastenheter i ett värmenät producerar el utöver värmen.

Den andra definitionen återfinns i artikel 72.4 b i det så kallade industriutsläppsdirektivet 2010/75/EU¹⁴. Den artikeln avser förbränningsanläggningar som är i drift högst 1 500 drifttimmar per år som ett rullande medelvärde över en period av fem år. En förbränningsanläggning definieras i artikel 1.25 i samma direktiv som ”varje teknisk inrättning i vilken bränslen oxideras för att den frigjorda värmen ska kunna utnyttjas.” För förevarande syften kan oxidation, med viss förenkling, likställas med förbränning. Bränsle definieras i artikel 1.24 som ”varje fast, flytande eller gasformigt brännbart material.”

Inte heller förbränningsanläggningsdefinitionen i artikel 72.4 b i direktiv 2010/75/EU är dock helt ändamålsenlig för identifieringen av de aktuella topplastenheterna. Skälet till det är att enheterna i fråga kan värma vattnet med hjälp av annat än förbränning, t.ex. använda värmepumpar eller eluppvärmning (”elpannor”). Likväl är industriutsläppsdirektivets definition en god utgångspunkt. Med

¹³ Europaparlamentets och rådets direktiv 2012/27/EU av den 25 oktober 2012 om energieffektivitet, om ändring av direktiven 2009/125/EG och 2010/30/EU och om upphävande av direktiven 2004/8/EG och 2006/32/EG, 14.11.2012, s. 315 (Celex 32012L0027).

¹⁴ Europaparlamentets och rådets direktiv 2010/75/EU av den 24 november 2010 om industriutsläpp (samordnade åtgärder för att förebygga och begränsa föroreningar) (omarbetning), 17.12.2010, s. 334 (Celex 32010L0075).

tanke på att topplastenheterna används under en förhållandevis kort tid under året är driftstiden ett lämpligt urvalskriterium. Definitionen bör därför modifieras för aktuella syften. Följaktligen bör begränsningarna i tillämpningsområdet som följer av kriterierna, förenklat uttryckt, ”förbränningsanläggning” och ”bränsle” inte ingå i detta sammanhang. I stället bör definitionens tidsrekvisit kompletteras med den fastighetstaxeringsrättsliga terminologi som krävs. Med en topplastenhet bör således förstås en övrig byggnad, eller i en sådan byggnad ingående värderingsenhet, som är inrättad för kommersiell produktion och distribution av varmvatten eller annan värmebärare, om anläggningen är i drift högst 1 500 drifttimmar per år som ett rullande medelvärde över en period av fem år.

Vidare finns anledning att framhålla att även en sådan modifierad definition ger den ytterligare fördelen att flertalet av de här aktuella topplastenheterna, vilka normalt är förbränningsanläggningar, redan i dag är identifierade i enlighet med industriutsläppsdirektivets bestämmelser. Därmed undviks onödig administrativ börda för både de berörda företagen och Skatteverket.

Enligt utredningens bedömning kommer en definition av topplastenheter med ovannämnda inriktning inte i konflikt med EUrättens statsstödsregler. Orsaken till det är att det ligger i fastighetstaxerinssystemets natur att inte bestämma taxeringsvärden för egendom som saknar marknadsvärde. Taxeringsvärdet ska bestämmas till det belopp som motsvarar 75 procent av taxeringsenhetens marknadsvärde (5 kap. 2 och 3 §§ FTL).

Slutligen bör marken som en topplastenhet är belägen på enligt utredningens mening behandlas på samma sätt som enheten som sådan, dvs. något värde bör inte bestämmas för marken heller.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 6 kap. 2 och 7 §§ samt 7 kap. 16 § FTL. Det föranleder dessutom en ny 6 kap. 3 a § FTL.

5.4.7 Värderingen av värmeproduktionsenheter, m.m.

Utredningens bedömning: Som följer av förslaget i avsnitt 5.4.5 kommer byggnader inrättade för kommersiell produktion av värme eller kyla normalt att indelas som övrig byggnad. Dessa byggnaders konstruktion och karaktär gör att de regelmässigt produktionskostnadsvärderas i enlighet med de gällande bestämmelserna i 11 kap. 7 och 8 §§ FTL.

Det ankommer på Skatteverket att i vanlig ordning och som redan i dag sker för övriga taxeringsenheter för vilka värde fastställs, inom ramen för förberedelsearbetet inför allmän fastighetstaxering, kartlägga marknadsvärdenivåer och anpassa sin tillämpning av tabellverket i fastighetstaxeringsförordningen till byggnader som är inrättade för produktion värme eller kyla.

Allmänt

Som framgår av avsnitt 5.4.5 konstaterar utredningen att byggnader i vilka det produceras värme respektive kyla, enligt systematiken i 2 kap. 2 § FTL, den föreslagna nya 2 kap. 2 a § och ändringen som föreslås i 2 kap. 3 § FTL, normalt bör indelas som övrig byggnad.

Av 11 kap. 1 § FTL framgår att reglerna för värdering av industribyggnad och övrig byggnad är gemensamma. Av 11 kap. 1 § FTL följer vidare att industribyggnad och övrig byggnad (nedan benämnda industribyggnad) som huvudregel ska värderas med ledning av en avkastningsmetod. Byggnader som har en begränsad användbarhet för annat ändamål, bensinstationsbyggnader, andra byggnader med olämplig utformning för normal industriproduktion samt byggnader som inte har karaktären av hus, ska dock värderas med ledning av en produktionskostnadsmetod (jfr SOU 1979:81, s. 73 f.). I sammanfattning bör, med departementschefens ord, "... en avkastningsmetod [användas] vid värderingen av ordinära industribyggnader och en produktionskostnadsmetod vid värderingen av s.k. skräddarsydda industribyggnader m.fl." (prop. 1979/80:86, s. 18).

De nu aktuella byggnaderna för produktion av värme eller kyla är normalt att hänföra till byggnader som inte har karaktären av hus. Det innebär att dessa kommer att värderas med ledning av en produktionskostnadsberäkning (11 kap. 7 och 8 §§ FTL).

Karaktäristiskt för byggnader som värderas enligt produktionskostnadsmetoden är att det inte går att beräkna ett "hyresvärde" (jfr avkastningsvärderade byggnader 11 kap. 3 och 4 §§ FTL och SOU 1979:81, s. 73 f.). Värderingsmodellen tar i stället sin utgångspunkt i hur mycket anläggningarna har kostat att uppföra. Marknadsvärdeprincipen i 5 kap. 5 § andra stycket FTL gäller dock även dessa byggnader och även i dessa fall ska hänsyn tas till fastighetsförsäljningar i orten när detta är möjligt. Understiger marknadsvärdet det tekniska nuvärdet ska följaktligen en korrigering nedåt av värdet ske. Detta reflekteras i de nedskrivningstabeller (IN-tabeller) som regleras i bilaga 8 till fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199), förkortad FTF. Nedräkningsfaktorn tar hänsyn till byggnadens ålder (värdeåret) och en marknadsanpassning som gjorts för industribyggnadens bransch och byggnadskategori.

Exempel på verksamheter där byggnaderna blir föremål för produktionskostnadsvärdering är oljeraffinaderier, massa- och pappersbruk, cement- och kalkindustrier, järn- och stålindustrier, spannmålsilor, sågverk, etc. Gemensamt för dessa verksamheter är att det är fråga om industriproduktion där byggnaderna är helt anpassade efter den produktion som sker i byggnaderna. Det är dessutom i princip omöjligt att beräkna ett hyresvärde, eftersom anläggningarna så gott som uteslutande ägs av verksamhetsutövaren. Det kan även konstateras att anläggningarna är svårvärderade och att osäkerheten i värderingen är behäftad med stor osäkerhet. Problemen som är förknippade med produktionskostnadsvärdering innebär dock inte att lagstiftaren har bedömt osäkerheten i värderingsmodellen så stor att dessa ska undantas från taxering och därmed indirekt även beskattning. I själva verket ingick de här aktuella värmekraftanläggningarna uttryckligen i fastighetstaxeringskommitténs förslag för vilka byggnader som ska värderas enligt den metoden (se SOU 1979:81, s. 75). I den antagna lagtexten utgick orden "värmekraftanläggningar" och "s.k. skräddarsydda industrier" utan att kommenteras i förarbetena. Någon tvekan om att dessa ska värderas enligt produktionskostnadsmetoden råder dock inte.

Värdering av byggnad

Vid värdering med ledning av produktionskostnadsmetoden är utgångspunkten för beräkningen av riktvärdet en byggnad uppförd under nivååret och som är belägen inom den ortstyp som medför högst värde. Riktvärdet för en sådan byggnad ska enligt 11 kap. 7 § FTL svara mot 75 procent av byggnadens tekniska nuvärde under nivååret. Med tekniskt nuvärde avses det marknadsanpassade tekniska nuvärdet, dvs. ett värde nedskrivet i enlighet med de för produktionskostnadsvärderade byggnader tillämpade IN-tabellerna (jfr bilaga 8 FTF).

Enligt 6 kap. 2 § FTL ska varje industribyggnad med ett värde av minst 50 000 kronor utgöra en värderingsenhet. För vissa typer av anläggningar, t.ex. petrokemisk industri, kan det, till följd av hur byggnaden är konstruerad, vara svårt att dela upp anläggningen i olika byggnader. De värdefaktorer som särskilt bedömts påverka värdet och som finns reglerade i 11 kap. 8 § FTL är återanskaffningskostnad, ålder byggnadskategori och ortstyp. Hela riket utgör ett värdeområde för produktionskostnadsvärderade industribyggnader. Värdeskillnader som är hänförliga till fastigheternas läge i landet beaktas i stället genom värdefaktorn ortstyp.

Med *återanskaffningskostnad* avses den kostnad som skulle uppstå om en motsvarande anläggning skulle uppföras under nivååret (två år före taxeringsåret). Kostnaden kan beräknas med ledning av erfarenhetstal för olika typer av anläggningar eller med ledning av faktiska byggkostnader. Erfarenhetstalen är angivna i nivåårets kostnadsnivå och faktiska byggkostnader räknas om till nivåårets kostnadsnivå med ledning av en omräkningsfaktor som Skatteverket beslutar (jfr 5 kap. 6 § FTL). *Ålder* ger uttryck för värderingshetens sannolika återstående livslängd och, om särskilda skäl föreligger, genom återstående nyttjandetid. Ålder bestäms normalt med ledning av värderingsenhetens nybyggnadsår och omfattningen av ombyggnader samt tidpunkterna för dessa. Med *byggnadskategori* avses värderingsenhetens karaktär och konstruktion. Följande kategorier finns angivna i 1 kap. 15 § FTF.

1. Oljeraffinaderier eller petrokemiska industrier
2. Massa- eller pappersbruk
3. Järn- eller stålindustrier eller metallsmältverk

4. Cement- eller kalkindustrier eller industrier för framställning av industrimaterial
5. Spannmålssilor
6. Sågverk
7. Annan verksamhet än som framgår av punkt 1–6.

Ortstyp bestäms med hänsyn till värderingsenhetens läge i förhållande till tätort. Värdefaktorn ska enligt 1 kap. 15 § FTF indelas i klasser. Varje kommun eller församling ska hänföras till en sådan klass. Klassindelningen fastställs inför allmän fastighetstaxering i Skatteverkets föreskrifter. För de sju olika byggnadskategorierna är värdeinverkan av värdefaktorn olika beroende på vilken typ av verksamhet som avses. Detta tar sig till uttryck i de i bilaga 8 till fastighetstaxeringsförordningen författningsreglerade IN-tabellerna. Till exempel värderas närhet till djuphamn av naturliga skäl högt för oljeraffinaderier, medan för andra typer av verksamheter kan t.ex. närhet till större tätorter vara mer betydelsefullt för värdet.

Slutligen beräknas värdet för värderingsenheten. Detta sker med ledning av en formel som finns reglerad i 1 kap. 16 § FTF. Beräkningen sker genom att återanskaffningskostnaden multipliceras med en nedräkningsfaktor (IN-tabellen). IN-tabellen beaktar ålder och ortstyp. Det finns en IN-tabell per byggnadskategori. Slutligen multipliceras det framräknade marknadsanpassade tekniska nuvärdet med 0,75 i syfte att uppnå taxeringsvärdenivån.

Värdering av tomtmark till industribyggnad och övrig byggnad

Mark till industribyggnad och övrig byggnad utgör alltid en värderingsenhet (jfr 6 kap. 7 § FTL). Den värdefaktor som särskilt bedömts påverka värdet och som finns reglerad i 12 kap. 5 § FTL är storlek. Med storlek avses värderingsenhetens landareal, men även byggrätten kan användas om särskilda skäl föreligger. Beräkningen av riktvärde för tomtmarken sker genom att tomtarealen i kvadratmeter eller byggrätten i kvadratmeter bruttoarea multipliceras med rekommenderat riktvärde i kronor per kvadratmeter. Skatteverket beslutar om riktvärdet för varje värdeområde. Vid AFT 13 indelades landet i cirka 1 600 värdeområden för tomtmark till industri-

byggnad och övrig byggnad. Vid de senaste taxeringarna av industrier har riktvärdeangivelser endast avsett värden i kronor per kvadratmeter tomtareal.

Värdering av värmeverk med ledning av produktionskostnadsmetoden

Som framgår av ovan redovisade beskrivning av värderingsmodellen för produktionskostnadsvärderad industri är modellen konstruerad för att kunna värdera anläggningar där det inte annat än i undantagsfall finns tillgång till ett ortsprismaterial. Det är dessutom gemensamt för dessa enheter att något hyresvärde inte kan beräknas.

Utredningen gör bedömningen att de enheter för produktion av värme och kyla, som med utredningens förslag normalt föreslås värderas enligt produktionskostnadsmodellen, till karaktär och konstruktion mycket väl går att jämföra med de typer av anläggningar som redan i dag värderas enligt denna modell. Modellen är i sin "grundstruktur" anpassad för anläggningar i vilka det bedrivs tekniskt komplicerad verksamhet. Utgångspunkten är en värdering som främst bygger på att ett tekniskt nuvärde beräknas och att detta sedan blir föremål för nedskrivning (marknadsanpassning) på sätt som beskrivits ovan.

Under det förberedelsearbete som bedrivs av Skatteverket och Lantmäteriet, med stöd av aktuella intresseorganisationer, kommer frågor som rör nivåer och detaljer att studeras närmare. Det kan dock redan i dagsläget bedömas att en ny klass för värdefaktorn byggnadskategori bör införas i 1 kap. 15 § FTF. En kategoribeteckning som ansluter till dagligt språkbruk är "fjärrvärmeverk" eller "värmeverk". Byggnader som till övervägande del producerar kyla torde hänföras till vad som i gällande regler utgör kategori 7, annan verksamhet.

Om den historiska produktionskostnaden för värmeverket inte är tillgänglig ankommer det på Skatteverket att, inom ramen för förberedelsearbetet, undersöka om det är möjligt att rekommendera erfarenhetstal för att uppskatta kostnaden för att nyuppföra olika typer av "fjärrvärmeverk".

Skälet till att det kan vara aktuellt med olika erfarenhetstal för olika typer av anläggningar är att investeringskostnaderna för byggandet av t.ex. en avfallsförbränningsanläggning är avsevärt högre än

sådana där ”bättre” bränslen, t.ex. naturgas, förbränns. Värmeverkets återanskaffningskostnad bedöms då genom att dess effekt för värmeproduktion multipliceras med erfarenhetstal t.ex. uttryckta i miljoner kronor per megawatt och differentierade utifrån bränslet anläggningen använder och andra för bedömningen av verkets återanskaffningskostnad relevanta faktorer. Om det är fråga om värderingen av ett kraftvärmeverk som med förslaget delats upp i två byggnader måste det hållas i minnet att det vid värderingen av kraftverksbyggnaden är effekten för elproduktionen som är relevant i 15 kap. 12 § FTL. Den effekt för värmeproduktionen som diskuteras här används för att beräkna värmeproduktionsanläggningens återanskaffningskostnad såsom en övrig byggnad värderad enligt 11 kap. 8 § och 5 kap. 6 § andra stycket FTL. Enligt den föreslagna nya 6 kap. 3 a § FTL (se avsnitt 5.4.6) kan även värmeproduktionsenheterna indelas i flera värderingsenheter om detta underlättar värderingen.

Det ankommer även på Skatteverket att undersöka vilka nedräkningsfaktorer som beaktar den värdeminskning som har uppkommit mellan det år anläggningen kunde tas i bruk (nybyggnadsåret) och andra året före taxeringsåret. I detta arbete tas även ställning till hur läget, dvs. indelningen i ortstyper i IN-tabeller ska beaktas.

Alla de nu beskrivna momenten syftar till att besluta föreskrifter och allmänna råd som leder fram till ett taxeringsvärde som motsvarar 75 procent av marknadsvärdet (jfr 5 kap. 2–6 §§ FTL) under nivååret. Då taxeringsvärdet är hänförligt till ett specifikt nivåår är det inte möjligt att inom ramen för utredningen göra bedömningar av hur IN-tabellerna, erfarenhetstalen och indelningen i ortstyper i detalj ska utformas. Även reglerna för värdering av tomtmark till de byggnader som producerar värme och kyla kommer att behöva kompletteras.

För en anläggning som producerar både el och värme och som mot bakgrund av utredningens förslag delas upp i två byggnadstyper och därmed också två taxeringsenheter, en elproduktionsenhet och en industrienhet, måste särskild hänsyn även tas vid värderingen av tomtmarken. Värdet av tomtmark för elproduktionsenheter, kraftvärmeverk, utgör en andel av det totala taxeringsvärdet (1,5 procent av kraftverkets värde i nybyggt skick, 15 kap. 15 § första stycket FTL). För industrienheter utgör markvärdet, som beskrivits ovan, normalt en riktvärdeangivelse i kronor per kvadratmeter tomtareal

multipliserat med arealen. Vid klassificering av värdefaktorn storlek kommer värderingsenhetens areal att anpassas till hur stor del av marken som används för den industriella verksamheten. Hur den närmare uppdelningen av marken som hänförs till värme- respektive elproduktionsenheten bör, mot bakgrund av att olika metoder kan vara lämpliga beroende på anläggningstyp, avgörs av Skatteverket och tas in i t.ex. ett allmänt råd. Tänkbara metoder för schablonmässig proportionering av den del av marken som ska anses tillhöra "värmedelen" av kraftvärmeverket kan vara att använda kvoten av värmeeffekten och kraftvärmeverkets totala effekt (summan av el- och värmeeffekt). En annan tänkbar metod är att använda det så kallade alfa-värdet för proportioneringen. I detta fall används alltså kvoten av producerad el och producerad värme i kraftvärmeverket. Ytterligare andra metoder kan användas och det är den som bäst återspeglar markens marknadsvärde som ska användas.

Detta förfarande med att dela upp marken i olika taxeringsenheter förekommer även i dag när det på en anläggning finns både hyreshus och industribyggnader. I dessa fall delas anläggningen upp i en hyreshusenhet och en industrienhet. En uppdelning av marken i två enheter är således nödvändig redan med dagens system. I dagens system taxeras dessutom hyreshusenheter vid både allmän och förenklad fastighetstaxering medan industrienheter enbart taxeras vid allmän sådan.

Det ligger inom ramen för förberedelsearbetet att, för alla typer av produktionskostnadsvärderade anläggningar, revidera och utvärdera de föreskrifter och rekommendationer som ligger till grund för värderingen. Utredningen konstaterar dock att en värdering enligt produktionskostnadsmetoden av de anläggningar som producerar värme och kyla inte är värderingstekniskt mer komplicerad än värderingen av andra anläggningar som i dag värderas med denna metod. Den värderingsmodell och systematik som redan i dag används vid värdering av produktionskostnadsvärderad industri kan mot denna bakgrund även tillämpas för dessa typer av anläggningar.

5.4.8 Exempel

Inledning

Till sist finns anledning att illustrera förslaget med ett exempel avseende dess tillämpning på en anläggning där fastigheten omfattar en byggnad med ett kraftvärmeverk och en byggnad som innehåller tre värmeproduktionsenheter. Det är emellertid viktigt att betona att exemplets syfte enbart är att åskådliggöra regelverkets funktions sätt. De olika värdena som används nedan ska alltså inte tillmätas betydelse i sig. Likväl är siffrorna i möjligaste mån valda för att exemplet ska vara realistiskt.

När det gäller värmeproduktionsenheterna är den antagna produktionskostnaden och den antagna nedskrivningen enligt IN-tabel len tentativa. Syftet med exemplet är som sagt att illustrera beräk ningsmodellen, inte taxeringsvärdenivån i sig.

Det bör vidare noteras att det är riktvärdeangivelsen vid den all männa fastighetstaxeringen år 2013 (nivåår 2011) som används i be räkningarna för kraftvärmeverkets elproduktionsenhet. De antagna värdena för värderingen av värmeproduktionsenheterna hänför sig inte till någon taxering, utan är endast ägnade att illustrera beräk ningsmetodiken.

De närmare omständigheterna

Fastighetens areal uppgår till 75 000 kvadratmeter. Vid anläggningen, belägen i en medelstor stad (ortstyp 2), finns en byggnad i form av ett kraftvärmeverk vars effekt uppgår till 20 megawatt el och 40 mega watt värme. Insatsbränslet är biobränsle. Värdeår är 2010. Elcerti fikatberättigad elproduktion uppgår till 120 000 megawattimmar.

Vid anläggningen finns även en byggnad med två värmeproduk tionsenheter, det ena har en installerad värmeeffekt på 35 megawatt och eldas med biobränsle, det andra har en installerad värmeeffekt på 25 megawatt och har avfall som insatsbränsle. Årlig driftstid för båda värmeproduktionsenheterna är cirka 2 500 timmar per år. Värde år är 2002 respektive 2001.

Byggnaden med värmeproduktionsenheterna innehåller även ytter ligare en sådan, en topplastenhet med 100 megawatt installerad

värmeeffekt och med olja som insatsbränsle. Årlig beräknad driftstid är cirka 500 timmar.

Återanskaffningskostnaden är inte känd för någon av de värmeproducerande enheterna, varför erfarenhetstal behöver användas.

Beräkningen

I. Elproduktionsenhet (el)

Kraftverksbyggnad 1¹⁵ (värdeår 2010).

Byggnadsvärderingsenhet 1:

Riktvärdeangivelse (kraftvärmeverk) x installerad effekt x åldersfaktor Nö-tabell x 0,735 = byggnadsvärde.

6 200 x 20 000 x 0,99 x 0,735 = 90 228 600, avrundat till 90 000 000 kronor.

Justering för värdeinverkan av elcertifikat 1,44 kr/kWh.

120 000 000 x 1,44 = 172 800 000 kronor.

Totalt byggnadsvärde 262 800 000 kronor.

Markvärderingsenhet 1¹⁶:

Tomtareal 7 000 kvm.

Totalvärde av kraftvärmeverket i nybyggt skick x 0,015 = markvärde.

6 200 x 20 000 x 0,015 = 1 860 000 kronor.

Fastighetsskatt:

Taxeringsvärde elproduktionsenheten: 262 800 000 (byggnadsvärde) + 1 860 000 (markvärde) x 0,005 = 1 323 300 kronor.

¹⁵ Enligt den föreslagna 2 kap. 2 a § FTL indelas kraftvärmeverket som en kraftverksbyggnad när det gäller den del av anläggningen som är inrättad för kommersiell produktion av elektrisk starkström. Byggnaden utgör enligt 6 kap. 2 § FTL en värderingsenhet.

¹⁶ Markvärdet för kraftverket bestäms enligt 15 kap. 15 § första stycket FTL. Som framgår av den bestämmelsen sker det utan beaktande av verklig markyta.

II. Industrienhet (värme)

Övrig byggnad 1¹⁷ (värdeår 2010)

Byggnadsvärderingsenhet 1 (värmeproduktionsenheten i kraftvärmeverket – biobränsle):

Återanskaffningskostnad (erfarenhetstal 8 000 kr/kW x installerad effekt [kW]) x nedskrivningsfaktor IN-tabell x taxeringsvärdenivå = byggnadsvärde.

8 000 x 40 000 x 0,56 x 0,75 = 134 400 000, avrundat till 134 000 000 kronor.

Övrig byggnad 2¹⁸:

Byggnadsvärderingsenhet 1 (värmeproduktionsenhet – biobränsle, värdeår 2002):

Återanskaffningskostnad (erfarenhetstal 8 000 kr/kW x installerad effekt [kW]) x nedskrivningsfaktor IN-tabell x taxeringsvärdenivå = byggnadsvärde.

8 000 x 35 000 x 0,34 x 0,75 = 71 400 000, avrundat till 71 000 000 kronor.

Byggnadsvärderingsenhet 2 (värmeproduktionsenhet – avfall, värdeår 2001):

Återanskaffningskostnad (erfarenhetstal 11 000 kr/kW x installerad effekt [kW]) x nedskrivningsfaktor IN-tabell x taxeringsvärdenivå = byggnadsvärde.

11 000 x 25 000 x 0,32 x 0,75 = 66 000 000 kronor.

Byggnadsvärderingsenhet 3 (värmeproduktionsenhet – topplast):

Åsätts inte något taxeringsvärde¹⁹ = 0 kr.

¹⁷ Kraftvärmeverkets värmeproduktionsenhet indelas som en övrig byggnad enligt 2 kap. 2 och den föreslagna 2 a §§ FTL.

¹⁸ Med tanke på att byggnaden innehåller tre värmeproduktionsenheter som använder olika bränslen, har olika byggnads år och dessutom innehåller en topplastenhet underlättar det värderingen att byggnaden enligt den föreslagna 6 kap. 3 a § FTL, och med undantag från 6 kap. 2 § FTL, delas upp i tre värderingsenheter.

¹⁹ Enligt den föreslagna 7 kap. 16 § 7 FTL.

Markvärderingsenhet 1 (mark till övrig byggnad 1 och 2)²⁰:

Tomtareal 34 000 kvm.²¹

Riktvärde 180 kr/kvm.

$34\,000\text{ kvm} \times 180\text{ kr/kvm} = 6\,120\,000\text{ kronor}$, avrundat till
6 000 000 kronor.

Markvärderingsenhet 2 (mark till topplastenhet):

Tomtareal 34 000 kvm.²²

Åsätts inte något taxeringsvärde = 0 kr.

Fastighetsskatt:

Taxeringsvärde industrienheten: 271 000 000 (byggnadsvärde) +
6 000 000 (markvärde) = 1 385 000 kronor.

²⁰ Markvärdet bestäms enligt 12 kap. 5 § FTL av värderingsenhetens tomtmarksareal. Fastighetens areal uppgår till 75 000 kvm. I aktuellt fall används ett hypotetiskt "Skatteverkets Allmänna råd SKV A 2018:xx" för proportioneringen av vilken ytan som ska hänföras till markvärderingsenheterna 1 och 2 där schabloniseringen sker på grundval av enheternas effekt.

²¹ $75\,000\text{ kvm} \times 100\text{ MW (enheter på } 40\text{ MW} + 35\text{ MW} + 25\text{ MW})/220\text{ MW (enheter på } 20\text{ MW} + 40\text{ MW} + 35\text{ MW} + 25\text{ MW} + 100\text{ MW})$.

²² $75\,000\text{ kvm} \times 100\text{ MW}/220\text{ MW (enheter på } 20\text{ MW} + 40\text{ MW} + 35\text{ MW} + 25\text{ MW} + 100\text{ MW})$.

6 Sol-, vind- och vågkraftverk samt terminologiska frågor, m.m.

6.1 Inledning

Vilken metod ett kraftverk värderas enligt vid en fastighetstaxering beror på om det tillhör *huvudgruppen* vattenkraftverk eller värmekraftverk. Värmekraftverken är enligt 15 kap. 1 § andra stycket fastighetstaxeringslagen (1979:1152), förkortad FTL, indelade i kraftverkstyperna kärnkraftverk, kraftvärmeverk, kondenskraftverk och vindkraftverk.

När det gäller vindkraftverk avviker fastighetstaxeringslagens terminologi från språkets normala betydelse eftersom dessa i lagen definieras som värmekraftverk utan att vara det tekniskt sett. Vidare är lagen inkomplett då den inte innehåller alla förekommande kraftverkstyper. Sol- och vågenergi har på senare år kommit att användas för kommersiell produktion av starkström samtidigt som dessa kraftverkstyper saknas i lagens 15 kapitel som innehåller värderingsmetoderna för kraftverksbyggnader och tillhörande tomtmark.

6.2 Utredningens uppdrag

Utredaren ska analysera lagstiftningen om fastighetstaxering och fastighetsbeskattning och bedöma om den bör förändras i något avseende. Utredaren ska sträva efter en fastighetstaxering och fastighetsbeskattning av elproduktionsenheter som är samhällsekonomiskt effektiv och som inte snedvrider förutsättningarna mellan de olika elproduktionstyperna, mellan elproduktion och annan näringsverksamhet eller mellan anläggningar med olika kapacitet.

På fastighetstaxeringens område omfattar uppdraget bl.a. bestämmelserna om värderingsenheter. Vindkraftverk indelas, som redan

framgått, som en typ av värmekraftverk, trots att de i tekniskt hänseende inte utgör värmekraftverk. Utredaren ska analysera om vindkraftverk bör indelas på något annat sätt eller om befintlig indelning är ändamålsenlig. Utredningen ska föreslå hur anläggningar för energislag som inte kan indelas som någon av de befintliga kraftverkstyperna, såsom t.ex. solenergi och vågenergi, kan fastighetstaxeras och fastighetsbeskattas som elproduktionsenheter.

På fastighetsbeskattningens område omfattar uppdraget såväl underlaget för uttag av fastighetsskatt som förfaranderegler. Uppdraget omfattar däremot inte en översyn av fastighetsskattesatserna.

Utredaren bör i möjligaste mån eftersträva att förenkla och rationalisera fastighetstaxeringen och fastighetsbeskattningen. Utredaren är även oförhindrad att föreslå ändringar i syfte att åstadkomma ökad tydlighet och överskådlighet samt språklig modernisering och enhetlighet.

6.3 Allmänt om vindkraft

Vindkraften (vindenergin) är en förnybar energikälla som började utnyttjas internationellt för kommersiell elproduktion i mitten av 1970-talet. Vindkraften kan sägas vara omvandlad solenergi. Vind uppstår när solen värmer jorden som i sin tur ger värme till atmosfären. Solvärmen fördelas dock ojämnt över jorden. De resulterande temperaturskillnaderna bildar lufttryck vilka skapar vindar när luften rör sig från högre till lägre tryck.

Vindkraft används numera över stora delar av världen för att producera el. Vindkraftverken uppvisar en stor variation i typ och storlek. Vindkraftverken är anpassade för drift i olika miljöer och vindförhållanden, t.ex. beroende på om verket är beläget på land eller till havs. Betydande tekniska och kostnadsreducerande framsteg sker fortfarande inom vindkraftsindustrin.

Flera olika faktorer påverkar hur mycket el ett vindkraftverk producerar. Utvecklingen går mot allt högre installerad effekt och navhöjd samt större rotordiameter. Dessutom genererar avancerade turbiner också betydligt mer elektrisk ström än vad klassiska turbiner gör, t.ex. vid mellankraftiga vindstyrkor kring 8–10 meter per

sekund.¹ De faktorer som påverkar effektiviteten mest är storleken på vindkraftverkets installerade effekt och verkets placering, men även tornets höjd och rotordiameter är viktiga parametrar. Verk med högre navhöjd kräver dessutom mindre underhåll eftersom vinden är jämnare på högre höjd med minskat slitage på verkens mekanik som följd.

Efter den särskilda fastighetstaxeringen år 2015 (SFT 15) finns det totalt 2 992 stycken fastighetstaxerade vindkraftverk i Sverige. Dessa har ett taxerat byggnadsvärde på sammanlagt 42,7 miljarder kronor. För utförligare statistik se tabellerna 6.1 och 6.2.

Tabell 6.1 Antal och taxeringsvärde för vindkraftsenheter år 2015

Typ av taxeringsenhet	Typkod ^a	Antal taxerings- enheter ^b	Antal värderings- enheter ^c	Taxeringsvärde, tkr
Tomt till vindkraftverk	718	1 267	2 600	708 961
Tomt till vindkraftverk ^d	734	-	280	25 837
Vindkraftverk	734	1 854	2 903	40 849 501
Vindkraftverk i vattenområde	740	14	89	1 883 441
Vindkraftverk som inte tagits i drift	790	59	-	0
Totalt		3 194	5 872	43 467 740

Anm.: Observera att tabell 6.1 och 6.2 gäller "vindkraftsenheter", dvs. både vindkraftverk och marken till sådana.

^a *Typkoder:*

Typkod 718 tomtmark till vindkraftverk, är tomten till vindkraftverk på ofri grund.

Typkod 734, vindkraftverk, är dels vindkraftverk på ofri grund, dels vindkraftverk där även marken är i samma ägares hand.

Typkod 740 avser vindkraft i vattenområde.

Typkod 790 avser vindkraftverk där bygglov erhållits men byggnation ännu inte påbörjats.

För utförligare redovisning av befintliga typkoder hänvisas till bilaga 2.b

^b *Taxeringsenhet:* Anger vad som ska taxeras för sig. En fastighet ska utgöra en taxeringsenhet om inget annat föreskrivs. En taxeringsenhet kan bestå av flera värderingsenheter. Se även avsnitt 3.2 under rubriken Taxeringsenhet.

^c *Värderingsenhet:* Den egendom som ska värderas för sig. För vindkraftverk ska varje aggregat och dess tomtmark värderas för sig. Se även avsnitt 3.2 under rubriken Värderingsenhet.

^d Taxeringsenhet med vindkraftverk där det även finns värderingsenhet med tomtmark till detta, dvs. enhet med vindkraftverk och mark i samma ägares hand. Tomtmarken redovisas då på en egen rad i tabellen.

Källa: Lantmäteriet.

¹ Jfr Lion Hirth: Market Value and the Future of Renewables (s. 41), EFORIS Stockholm, den 24 november 2015.

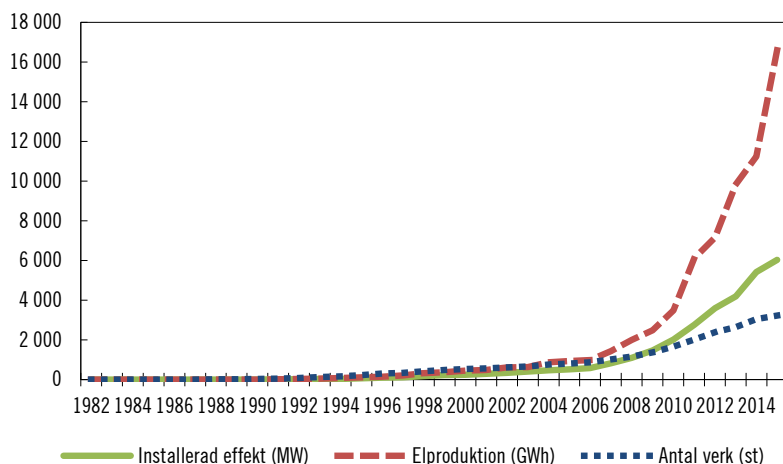
Tabell 6.2 Antal taxeringsenheter med vindkraftverk per län

Län	2013	2014	2015	2013	2015
	Typkod 734	Typkod 734	Typkod 734	Typkod 740	Typkod 740
Stockholms län	6	9	9	0	0
Uppsala län	8	8	8	0	0
Södermanlands län	5	6	6	0	0
Östergötlands län	108	114	115	0	0
Jönköpings län	47	69	85	0	0
Kronobergs län	5	5	6	0	0
Kalmar län	94	110	128	1	2
Gotlands län	110	110	110	5	5
Blekinge län	28	33	37	1	1
Skåne län	260	269	268	1	1
Hallands län	148	167	181	0	0
Västra Götalands län	406	431	448	0	0
Värmlands län	7	9	25	5	5
Örebro län	29	30	32	0	0
Västmanlands län	1	1	1	0	0
Dalarnas län	51	50	64	0	0
Gävleborgs län	39	44	52	0	0
Västernorrlands län	18	19	48	0	0
Jämtlands län	59	67	93	0	0
Västerbottens län	69	73	92	0	0
Norrbottens län	31	31	46	0	0
Totalt	1 529	1 655	1 854	13	14

Anm.: För förklaring av typkoder se tabell 6.1.

Källa: Statistiska Centralbyrån.

Totalt producerades det cirka 16,6 terawattimmar el med vindkraft under år 2015, vilket motsvarar cirka 10,5 procent av den svenska elproduktionen under året. Vid slutet av året fanns det enligt Svensk vindenergi 3 233 vindkraftverk med en total installerad effekt om 6 026 megawatt. För vindkraftens utveckling se figur 6.1.

Figur 6.1 Vindkraftens utveckling åren 1982–2015

Källor: Energimyndigheten, Statistiska centralbyrån och Svensk vindenergi.

Det bör noteras att de uppgifter som redovisas ovan är hämtade från olika källor. Skillnader i antal kan bero på att uppgifter är insamlade vid olika tidpunkter och att omprövningar eller överklaganden efter en fastighetstaxering kan medföra ändringar i Skatteverkets fastighetstaxeringsregister. En annan anledning kan vara att vindkraftverk vilka har ett taxeringsvärde som inte uppgår till 50 000 kronor inte registreras i fastighetstaxeringsregistret (jfr 6 kap. 2 § FTL).

6.4 Allmänt om sol- och vågkraft, m.m.

6.4.1 Solkraft

Det finns två typer av solenergianläggningar: solvärme och solkraft. Enligt Internationella energibyrån (IEA) skulle solenergi som mest kunna stå för en tredjedel av jordens energibehov år 2060.

Solkraft

Solkraft är solljus omvandlat till elektrisk ström. Omvandlingen kan ske antingen med hjälp av direkt teknik (solceller) eller indirekt med hjälp av termisk solkraft.

Direkt teknik är omvandlingen av solljus (fotoner) till elektrisk energi (elektroner i rörelse). En solcell består av en liten skiva av halvledarmaterial som genererar en spänning och en elektrisk ström när den utsätts för ljus. Traditionellt har flera solceller seriekopplats samman till en solpanel (eller solcellsmodul) för att öka utspänningen. För ökad elektrisk spänning seriekopplas solcellerna i moduler. På modulnivå är verkningsgraden normalt cirka 15–21 procent, medan cirka 40 procent har uppnåtts i laboratorier.

Använder en anläggning solföljare ökas den årliga produktionen kraftigt, vilket dock även gäller kostnaderna. Generellt sett går utvecklingen av solceller snabbt både när det gäller teknisk effektivitet och sänkta tillverkningskostnader. Exempel på nya typer av solceller som utvecklas i Sverige, med stöd av Energimyndigheten, är CIGS tunnfilmsolceller, färgsensibiliserade solceller, organiska solceller och solceller av nanotrådar. Det finns också solceller som är integrerade i tak eller fasad. Det förekommer dessutom hybrid-system med både solceller och solfångare som levererar såväl elektrisk ström som varmvatten.

Indirekt termisk teknik innebär att solenergisystemet använder speglar eller linser för att koncentrera solljuset. Värmen driver en sterlingmotor eller kokar vatten till ånga som driver t.ex. en turbin, vilken producerar elektrisk ström.

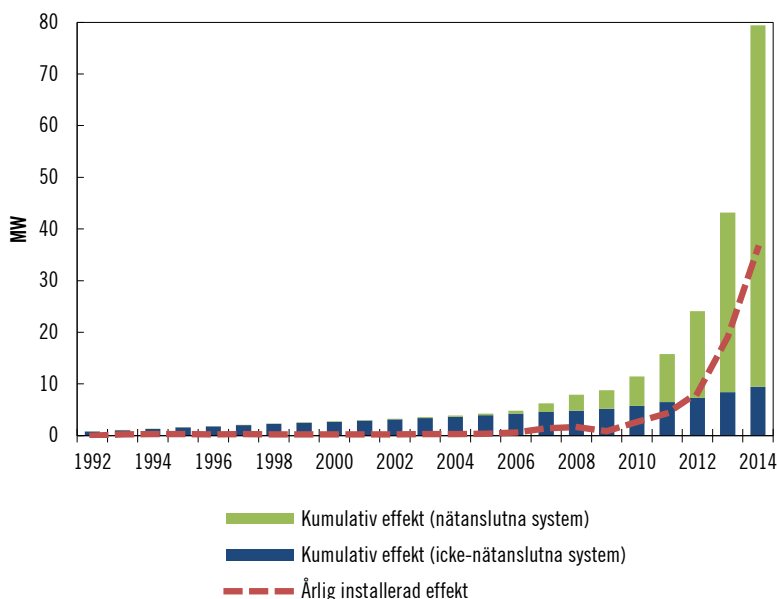
Solenergianläggningar har inte några större driftskostnader, framför allt inte solcellsanläggningar eftersom de helt saknar rörliga delar. Produktionskostnaden bestäms därför i huvudsak av installationskostnaden och av kapitalkostnaden för anläggningen. Solenergin är förnybar och produktionen av sådan el kan tilldelas elcertifikat.

Den totala installerade effekten för solkraft var i Sverige cirka 79 megawatt i slutet av år 2014. Produktionen uppskattas till cirka 75 gigawattimmar per år, vilket motsvarar ungefär 0,06 procent av elanvändningen i landet². Utbyggnaden av solkraftskapaciteten har

² Energimyndighetens årsredovisning 2015 samt samma myndighets sammanfattning av IEA-PVPS' svenska solcellsrapport för 2014.

ökat betydligt under senare år bl.a. till följd av kraftigt sänkta investeringskostnader. Utbyggnaden stimuleras även bl.a. av investeringsstöd och elcertifikat. För solkraftens utveckling se figur 6.2.

Figur 6.2 Solkraftens utveckling åren 1992–2014



Källa: Svensk solenergi.

Solvärme

Solfångare kan användas för uppvärmning av byggnader och varmvatten. Energin från solljuset fångas upp av en mörk yta (en så kallad absorbatör). Värmen förs vidare med hjälp av en cirkulerande vätska eller gas. Vanligen behövs också en ackumulator där oanvänd värme kan lagras. I Sverige var det främst på 1980-talet som det experimenterades med större solvärmeanläggningar. Några av de största anläggningarna finns också här i landet. I dag är det dock vanligast med mindre solvärmeanläggningar på småhus. Ibland kallas solfångare för solpaneler, vilket kan skapa begreppsförvirring om solkraft och solvärme sammanblandas.

Solstrålningens energiinnehåll i Sverige

I Sverige har solstrålningen momentant en maximal effekt om 1 000 watt per kvadratmeter och innehåller drygt 1 100 kilowattimmar energi per kvadratmeter och år. Solfångare genererar momentant en maximal värmeeffekt om 700 watt per kvadratmeter och 200–700 kilowattimmar värme per kvadratmeter och år och beroende på typ av system. Solceller genererar momentant en maximal eleffekt om 150 watt per kvadratmeter och 50–150 kilowattimmar elenergi per kvadratmeter och år beroende på systemtyp³.

Erfarenhetsmässigt är den årliga nettoproduktionen cirka 800–1 100 kilowattimmar per kilowatt installerad effekt för ett svenskt solcellssystem orienterat rakt mot söder, utan skugga någon gång under dagen, och 30–50 graders lutning⁴.

Fastighetstaxeringen av solkraftverk

Den svenska solkraften är stadd i stark tillväxt. Det övervägande antalet anläggningar är små och kan hänföras till så kallad mikroproduktion av el, jfr avsnitt 6.5.6. Sveriges och Nordens två största solcellsparker är anläggningarna ”MegaWattparken” mellan Enköping och Västerås (produktionskapacitet 1 200 000 kilowattimmar per år) respektive ”Mega Sol” i Mosseberg utanför Arvika (produktionskapacitet 930 000 kilowattimmar per år). Anläggningarna togs i drift år 2014 respektive 2015.

Vid den allmänna fastighetstaxeringen år 2013 (AFT 13) taxerades två solkraftverk vilka hade ett totalt byggnadsvärde om 586 000 kronor samt ett markvärde om 220 000 kronor. Efter den särskilda fastighetstaxeringen år 2014 var det totala byggnadsvärdet 6 193 000 kronor för de åtta taxerade solkraftverken. Markvärdet för dessa verk uppgick till 2 110 000 kronor och det totalt taxeringsvärde för solkraftverken blev således 8 303 000 kronor. Efter den särskilda fastighetstaxeringen år 2015 ökade det totala byggnadsvärdet till 20 301 000 kronor för de elva solkraftverk som då taxerades. Markvärdet uppgick till 4 304 000 kronor och totalt taxeringsvärde för solkraftverken blev därmed 24 605 000 kronor.

³ www.svensksolenergi.se

⁴ Elforsk rapport 14:40, El från nya och framtida anläggningar 2014.

6.4.2 Vågkraft

Vågkraftverk använder vågornas rörelser som energikälla. Enligt IEA skulle vågenergi kunna stå för tio procent av jordens energibehov. Det finns många olika sätt att konstruera ett vågkraftverk och därigenom omvandla vågenergi till elektricitet. Kraftverken kan delas in i olika grupper beroende på horisontell storlek och orientering. Mindre vågkraftverk är ofta tänkta att samverka där flera enheter bildar en vågkraftspark. Vågkraftverk kan även kategoriseras efter placering (vid strandlinjen, nära land eller ute till havs samt över eller under vattenytan) och hur energiutvinningen ur vågorna sker.

Sveriges första större vågkraftsanläggning

I Sverige är en vågkraftsanläggning under uppbyggnad nordväst om Smögen i Sotenäs kommun. Den där använda vågkraftstekniken är vågkraftsaggregat, så kallade linjärgeneratorer, vilka är placerade på havsbotten. Tekniken utnyttjar höjdskillnaden mellan vågtopp och vågdal och är anpassad för att ge hög effekt vid låg våghastighet. Aggregaten är förbundna med bojar på ytan som fångar upp vågornas rörelseenergi vilken omvandlas till elektricitet i generatorer. Aggregaten är i sin tur sammankopplade med varandra genom undervattensställverk till en vågkraftspark, från vilken växelström levereras via en sjökabel direkt till det landbaserade elnätet. Placeringen på botten skyddar anläggningen från det slitage som regelbundet förekommer ovan vattenytan och minskar således behovet av underhåll. Totalt beräknas de cirka 340 aggregaten ge en sammanlagd installerad effekt om 10 megawatt och kunna producera 25 gigawattimmar per år. Anläggningen blir därmed världens största vågkraftspark⁵.

I januari 2016 började de första bojarna att generera elektrisk ström för leverans till elnätet. Det är första gången som en nätan slutning av ett undervattensgeneratorställverk har genomförts.

Vid den särskilda fastighetstaxeringen år 2015 hade vågkraftverket, som då fortfarande var under uppbyggnad, ett taxeringsvärde om 9 600 000 kronor.

⁵ www.seabased.com och www.fortum.com

6.4.3 Ytterligare bakgrund – andra kraftverkstyper

Det finns ytterligare kraftverkstyper som i framtiden eventuellt kan bli aktuella för fastighetstaxering, t.ex. *geotermiska kraftverk*, *saltkraftverk*, *strömkraftverk* och *tidvattenkraftverk*.

Havet är en i stort outnyttjad förnybar energikälla som kan bidra till de energi-, klimat- och miljöpolitiska målen. I dag testas olika tekniker för att utvinna energi ur haven i full skala. Sverige har en stark position på området när det gäller forskning och utveckling. Våg- och strömkraft, men också salt- och temperaturgradientkraft, ger relativt stabil och förutsägbar elproduktion. Sådan produktion kan därmed i framtiden få en viktig roll när det gäller att balansera den ökande andelen intermittent energiproduktion, såsom vind- och solkraft, vilken av naturliga anledningar inte är oavbrutet tillgänglig.

Energimyndigheten beslutade i november 2014 att avsätta 53 miljoner kronor till programmet ”Marin energiomvandling”. Programmet pågår från den 1 januari 2015 till och med den 31 december 2018 och avser energiomvandlingssystem som använder energi från havet som resurs, dvs. vågkraft, strömkraft samt salt- och temperaturgradientkraft.⁶

I älvar, sund och hav finns strömmande vatten som utgör en förnybar energikälla med god potential. Sedan år 2013 finns ett experimentellt *strömkraftverk* vid Söderfors i Dalälven. Det har en vertikalaxlad turbin placerad på botten av älven som är kopplad direkt till en generator. Denna är anpassad till vattnets långsamma rörelser och omvandlar den kinetiska energin i det strömmande vattnet till elektrisk kraft. Den nominella effekten är 7,5 kilowatt⁷. Kraftverket fastighetstaxeras dock inte då byggnadens värde beräknas understiga 50 000 kronor (jfr 7 kap. 16 § 1 FTL).

Geotermisk energi, dvs. värme lagrad i berggrunden, kan användas för såväl uppvärmning som elproduktion (*geotermiskt kraftverk*). Utnyttjandet av geotermisk energi medför en relativt liten belastning på miljön. Energimyndigheten kan redan i dag bevilja elcertifikat för geotermisk kraft. Ett bra exempel på omfattande användning av

⁶ www.energimyndigheten.se/forskning-och-innovation/forskning/fornybar-el/havsenergi/program/marin-energiomvandling/

⁷ <http://www.teknik.uu.se/elektricitetslara/centrum-for-fornybar-elenergiomvandling/marin-stromkraft/>

geotermisk energi är Island där denna står för en betydande del av landets energiförsörjning. I Sverige varierar tillgängligheten av sådan energi över landet. I t.ex. Lund kommer en inte oväsentlig del av värmeförsörjningen i fjärrvärmenätet från geotermisk energi. Så kallad bergvärme kan utgöras av geotermisk energi, men är ofta sådan kombinerad med jordvärme, dvs. i jord lagrad solenergi (värme). Bergvärme används ofta i småhus.

Tekniskt sett sker geotermisk kraftproduktion genom att förångad vätska driver en turbin. Tidigare byggdes kraftverk av aktuellt slag endast på ytterkanterna av de tektoniska plattorna, eftersom geotermiska källor med höga temperaturer finns nära marknivån på dessa ställen. På senare tid har dock tekniska landvinningar gjort att försök t.ex. i Tyskland och Frankrike görs även på andra platser. Där krävs emellertid vatten från större djup med högre temperatur eller ytterligare tekniska lösningar (värmeväxlare).

Saltkraftverk utnyttjar att energi frigörs när sötvatten möter saltvatten, t.ex. när en älv rinner ut i havet. Energin kan tillvaratas för produktion av el via osmos. Där Östersjön möter Kattegatt finns enligt uppgift en stor saltkraftpotentiell mot bakgrund av vattenmassornas olika salthalt.

I t.ex. Norge och Nederländerna bedrivs forskning om saltkraft. I slutet av sjuttioalet forskades det också vid Chalmers tekniska högskola i Göteborg om sådana kraftverk.

Det finns olika slags *tidvattenkraftverk*. Dessa utnyttjar tidvattnets rörelser för att utvinna energi. I praktiken faller de dock utanför ramen för denna utredning då ett tidvattenkraftverk inte är vågkraftverk samt att det inte heller förväntas tas i drift några tidvattenkraftverk i Sverige. Detta då skillnaden mellan hög- och lågvatten normalt måste vara bortåt tio meter för att det ska vara lönsamt att driva en sådan anläggning. Numera finns dock även annan teknik som möjliggör utvinning av energi ur långsamma tidvatten- och havsströmmar.

Det är givet att kraftverk generellt sett bör fastighetstaxeras som elproduktionsenheter. Enligt utredningens mening bör detta dock kvalificeras till att gälla de typer av kraftverk vars produktionstekniker är så etablerade att de används för kommersiell produktion av starkström. Så är inte fallet när det gäller de nya kraftverkstyper som framgår av den korta redogörelsen ovan eller ytterligare framtida innovationer. När en kraftverkstyp väl är eller snart kommer

att bli etablerad i ovannämnda mening får det anses ankomma på Skatteverket att i fastighetstaxeringssammanhang på vanligt vis hemställa om erforderliga lagändringar, om inte ett lagstiftningsärende i frågan redan har initierats på annat sätt.

6.5 Överväganden och förslag

6.5.1 Terminologi

Utredningens förslag: Vindkraftverk ska vara en egen kraftverkstyp i fastighetstaxeringslagen och inte längre omfattas av lagens definition av värmekraftverk.

Elproduktionsenheter ska vid värderingen av dem delas in efter den värderingsmetod – med förslagets beteckningar energimetoden eller effektmetoden – som används för detta ändamål.

Begreppet ”värmekraftverk” definieras i 6 kap. 14 § och 15 kap. 1 § FTL. Där framgår, med viss förenkling, att begreppet avser kärnkraftverk, kraftvärmeverk, kondenskraftverk och vindkraftverk. Utredaren ska enligt direktiven analysera om vindkraftverk bör indelas på något annat sätt eller om befintlig indelning är ändamålsenlig. En utgångspunkt är då, som påpekas i avsnitt 6.1, att det får anses vara normalspråkligt och materiellt otillfredsställande att vindkraftverk definieras som värmekraftverk, eftersom de inte är det tekniskt sett.

Före 1988 års allmänna fastighetstaxering värderades värmekraftverken som industrienheter och det enligt en produktionskostnadsmetod.

När begreppet ”värmekraftverk” väl togs in i fastighetstaxeringslagen inför sistnämnda taxering fanns det inte några diskrepanser av inledningsvis nämnt slag. Införandet avsåg bara begreppet som sådant, dvs. utan någon uppräkningslista av kraftverkstyperna det omfattade. I förarbetena angavs dock att gruppen värmekraftverk bl.a. består av kärnkraftverk, olje- och koleldade kondenskraftverk, kraftvärmeverk och gasturbiner (prop. 1985/86:160, s. 27). Vindkraftverk nämns inte i propositionen. Det får också anses naturligt med tanke på kraftslagets begränsade storlek vid den tidpunkten. I sammanhanget kan exempelvis noteras, att när arbetsuppgifterna

för en fastighetstaxeringsnämnd för riket diskuteras i SOU 1984:37 del 1 (s. 259), är det under huvudrubriken "Vattenfallsenheter" det anförs att nämnden

... torde kunna handha pumpkraftverken utan särskilda regler liksom förekommande *vindkraftverk och andra speciella kraftverk* [kurs. här].

I fastighetstaxeringslagen definierades begreppet värmekraftverk med kraftverksslag inför den allmänna fastighetstaxeringen år 2000. Ändringarna har, som framgår av prop. 1998/99:109 (s. 35), sin grund i en promemoria från dåvarande Riksskatteverket, vilken finns tillgänglig i det lagstiftningsärendet (dnr Fi1999/00153). Någon närmare motivering till varför vindkraftverken hänförs till huvudgruppen värmekraftverk finns dock inte i propositionen. Det konstateras enbart att till värmekraftverk räknas vid taxeringen kärnkraftverk, kraftvärmeverk, kondenskraftverk, gasturbiner och vindkraftverk (prop. 1998/99:109, s. 54).

Frågan är då, mot bakgrund av de inledningsvis redovisade bristerna, om begreppet "värmekraftverk" medför sådana lagtekniska eller andra fördelar att det bör behållas även fortsättningsvis eller alternativt justeras eller ersättas.

Utredningen konstaterar att begreppet har en lagteknisk funktion. Dess uppgift är att fungera som en samlingsterm för ett antal kraftverkstyper som omfattas av gemensamma regler. Lagtexten blir därigenom mer koncentrerad. De enskilda kraftverkstyperna hade alltså kunnat ha skrivits ut, även om lagtexten då hade blivit tyngre, utan att tillämpningen hade förändrats. Samtidigt bör observeras, som nämnts ovan, att begreppets innebörd från början överensstämde med den normalspråkliga betydelsen när det gäller kraftverkstyperna som avsågs. Det var först med införandet av vindkraftverken i lagen inför den allmänna fastighetstaxeringen år 2000 som den nu aktuella problematiken uppkom. Att vindkraftverken hänfördes till huvudgruppen värmekraftverk får i allt väsentligt anses ha varit av praktiska skäl. Syftet torde enbart ha varit att de ska omfattas av bestämmelserna för den värderingsmetod som har ansetts lämpligast för dem.

Sammantaget är grunden för den nuvarande definitionen av vindkraftverk som värmekraftverk lagteknisk. Vidare är det enligt utredningens mening möjligt att, med förhållandevis enkla justeringar av regelverket, uppnå samma materiella resultat som i dag samtidigt

som bestämmelsernas lydelse och ordens normalspråkliga mening kan bringas i överensstämmelse. Det föreslås därför att vindkraftverk ska vara en egen kraftverkstyp i fastighetstaxeringslagen och inte längre ingå i lagens definition av värmekraftverk. För det talar även att ytterligare kraftverkstyper som drivs med förnybara energikällor föreslås införas i lagen, se avsnitt 6.5.3.

Förslaget kräver följdändringar när det gäller beteckningarna på de två gällande värderingsmetoderna för kraftverk. Rubrikerna närmast före 15 kap. 2 och 10 §§ har i dag lydelsen "Vattenkraftverk" respektive "Värmekraftverk". Om tillämpningsområdet för den senare värderingsmetoden med förslaget även omfattar den fristående kraftverkstypen vindkraftverk, och de nedan föreslagna nya kraftverkstyperna, krävs en ny rubrik. Mot denna bakgrund är det lämpligt att generellt sett frikoppla rubriksättningen från typen av kraftverk. Det är mer ändamålsenligt att rubrikerna syftar på för de två värderingsmetoderna karakteristiska dragen. Följaktligen föreslås dagens rubriker ersättas med "Energimetoden – vattenkraftverk" respektive "Effektmetoden – värme-, sol-, vind- och vågkraftverk". Skälet till det är att när det gäller vattenkraftverk är det centralt för värderingen av dem hur mycket elektrisk energi det så kallade normkraftverket producerar under ett normalår (jfr 15 kap. 3–9 §§ FTL). För den andra metoden, som avser övriga kraftverkstyper, är i stället verkets installerade effekt en dominerande värderingskomponent (jfr 15 kap. 10–15 §§ FTL).

Regelverket för värdering av kraftverk i 15 kap. fastighetstaxeringslagen är emellertid förhållandevis komplicerat. Enligt utredningens mening är det därför värdefullt om det i kapitlets inledning i en paragraf anges enligt vilken av de två värderingsmetoderna en kraftverkstyp och tillhörande mark ska värderas enligt. Sådana "informationsparagrafer" utan materiella bestämmelser ska visserligen enligt vedertagen lagstiftningsteknik användas sparsamt. Om det är befogat finns dock inget hinder häremot (jfr t.ex. inkomstskattelagen [1999:1229] där sådana upplysningar finns på flera ställen). En paragraf av detta slag föreslås följaktligen.

Slutligen bör nämnas att utredningen har övervägt, både när det gäller justeringen av begreppet "värmekraftverk" och den aktuella rubriksättningen, om detta begrepp kan ersättas med ett nytt sådant som på ett naturligt vis omfattar alla kraftverkstyper utom vattenkraftverk. Utredningen har dock inte lyckats finna någon

gemensam term som är både lättbegriplig och materiellt korrekt. Exempelvis har konstlade begrepp som ”effektkraftverk” förkastats. Vid avvägningen mellan en koncentrerad lagtext och begriplighet anser utredningen därför att det mest funktionella är att behålla det etablerade begreppet värmekraftverk, i enligt ovan justerad form, medan övriga kraftverkstyper regelmässigt skrivs ut i lagtexten.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 4 kap. 10 §, 6 kap. 14 §, 7 kap. 3 § 5 samt 15 kap. 1 och 10–15 §§ FTL. Därtill införs en ny 15 kap. 1 a § och nya rubriker närmast före 15 kap. 2 och 10 §§ FTL. Dessutom justeras 3 § första stycket d och f lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, förkortad FSL.

6.5.2 Värderingen av vindkraftverk

Utredningens bedömning: Det saknas skäl att byta värderingsmetod för vindkraftverk. Dessa ska således även fortsättningsvis värderas enligt metoden som föreslås betecknas effektmotoden.

Vid en översyn av terminologin som används vid värderingen av kraftverk är en närliggande fråga om den värderingsmetod som används för vindkraftverken bör förändras i materiellt hänseende. I dag innehåller fastighetstaxeringslagen två värderingsmetoder – en för vattenkraftverk och en för övriga kraftverkstyper (i dag under samlingstermen värmekraftverk). Vindkraftverk värderas alltså enligt den senare metoden.

I utredningens direktiv anges att det generella uppdraget på fastighetstaxeringens område omfattar de värderingsregler som gäller för taxering av elproduktionsenheter. Regelverket för värderingen av vattenkraften och värmekraften bygger, även med beaktande av att bestämmelserna för vattenkraften har justerats över tid (prop. 1998/99:109, s. 40 och fastighetstaxeringsförordningen genom SFS 2006:327), alltjämt ytterst på att värderingen av kraftslagen är samordnad (jfr SOU 1979:81, s. 35 och prop. 1979/80:40, s. 146).

Utredningen kommer inte att göra någon allmän översyn av värderingsmodellerna för kraftverk eftersom det, i korthet, inte kan anses ingå i det särskilda uppdraget. Frågan om den nuvarande jämkningen på grund av lönsamheten ska ersättas med avkastningsvärdering av det slag som gäller för vattenkraftverk kan inte heller anses omfattas av direktivens allmänna förenklingsmandat, eftersom det kan ifrågasättas om en sådan värderingsmodell skulle innebära en förenkling. Det sagda betyder bl.a. att de vid olika tidigare tidpunkter framförda önskemålen från Skatteverket och branschen att värmekraftverk bör avkastningsvärderas, i stället för som i dag produktionskostnadsvärderas, inte tas upp av utredningen.

Därmed finns inte heller anledning att i nuläget överväga en övergång till avkastningsvärdering av vindkraftverk, eller eventuellt ytterligare alternativa värderingsmodeller, bara för att denna kraftverkstyp föreslås brytas ut ur huvudgruppen värmekraftverk. Nu bör bara övervägas om dagens värderingsmetod bör justeras för ytterligare ändamålsenlighet avseende kraftverkstypen vindkraftverk.

I dag utgår värderingen av vindkraftverk, och andra kraftverk än vattenkraftverk, från verkets installerade effekt och typ. Att den installerade effekten, dvs. hur mycket el som maximalt kan produceras under en tidsperiod, är viktig för värderingen av ett vindkraftverk behöver inte ifrågasättas. Detsamma gäller lämpligheten av att värderingen styrs av vilken typ av värmekraftverk den avser. Varje kraftverkstyp har en egen riktvärdeangivelse. Föreligger skillnader i inmatningskostnaderna för el i olika delar av landet, och dessa skulle ha en påtaglig inverkan på elproduktionsenhetens marknadsvärde, medger det gällande regelverket att dessa kan beaktas genom värdeområdesindelning (7 kap. 2 § FTL).

Dagens värderingsmodell tar även hänsyn till att vindkraftverk förslits i betydande omfattning, dvs. kraftverkets ålder har central betydelse. Det beaktas genom en nedskrivningsfaktor för byggnadernas värdeminskning (15 kap. 15 § FTL och 1 kap. 34 h § fastighetstaxeringsförordningen [1993:1199], förkortad FTF). Vidare beräknas riktvärdet för en värderingsenhet som avser kraftverksbyggnad till ett värmekraftverk genom att 73,5 procent av kraftverkets värde i nybyggt skick multipliceras med en nedskrivningsfaktor (15 kap. 15 § andra stycket FTL). Det tas hänsyn till den värdeminskning som har uppkommit mellan det år då anläggningen kunde

tas i bruk (idrifttagningsåret) och andra året före det år då allmän fastighetstaxering sker (nivååret).

Skilda vindkraftverk kan ha olika goda produktionsförutsättningar. Avvikande drifttid kan beaktas genom regelverket för så kallade säregna förhållanden (7 kap. 5 § FTL och 1 kap. 34 f § FTF). Vid bestämmande av riktvärdeangivelsen förutsätts en fullasttid mellan 1 800 och 2 200 timmar. Med fullasttid avses kvoten mellan den genomsnittliga årsproduktionen och den installerade effekten. I Skatteverkets allmänna råd SKV A 2012:9 finns en tabell där avvikelser från den normala fullasttiden ska innebära en upp- eller nedjustering av taxeringsvärdet.

Mot ovanstående bakgrund finner utredningen i sammanfattning att dagens värderingsmodell är ändamålsenlig för vindkraftverk. Några justeringar är, med undantag för vad som sägs nedan i den särskilda frågan om elcertifikat, inte nödvändiga. I sammanhanget kan vidare noteras att anmärkningarna i samband med AFT 13 framför allt avsåg de kraftigt höjda taxeringsvärdena som sådana. Dessa berodde i sin tur på höga el- och elcertifikatpriser under perioden inför den taxeringen vilka därmed påverkade riktvärdeangivelserna. Denna problematik är dock i huvudsak relaterad till fastighetstaxeringarnas periodicitet och inte värderingsmodellen. Frågan om kortare taxeringsintervall behandlas i avsnitt 9.

Slutligen bör här uppmärksammas att utredningen föreslår att inverkan av elcertifikatens värde på vindkraftverkens taxeringsvärde ska ske på samma vis som för andra kraftverkstyper. Det ska med andra ord ske genom regelverket för justering av riktvärden för säregna förhållanden (7 kap. 5 § FTL), i stället för som i dag, vid bestämmandet av riktvärdeangivelsen för vindkraftverk (1 kap. 34 f § FTF), se vidare avsnitt 8.

6.5.3 Sol- och vågkraftverk

Utredningens förslag: Sol- och vågkraftverk införs som kraftverkstyper i fastighetstaxeringslagen.

En kraftverksbyggnad är enligt huvudregeln i 2 kap. 2 § FTL en byggnad som är inrättad för kommersiell produktion av elektrisk starkström.

Begreppet "byggnad" definieras inte i fastighetstaxeringslagen (jfr prop. 2008/09:83, s. 34). Begreppet har i rättstillämpningen getts en vidare mening än dess vedertagna betydelse (jfr exempelvis Skatteverkets allmänna råd SKV A 2009:26, p. 1.1.1 ["husbåtar"]). Detsamma gäller i andra fall, t.ex. bestämmelserna om anläggningsarrende i 11 kap. 1 § jordabalken (1970:994). Begreppet byggnad anses där ha en vidare innebörd än vad som numera gäller enligt plan- och bygglagen (2010:900). På samma sätt som tidigare anses därför upplåtelse av mark på arrende för uppförande av t.ex. ett vindkraftverk vara anläggningsarrende, trots att anläggningen inte klassificeras som en byggnad (jfr 6 kap. 1 § plan- och byggförordningen [2011:338]).

Att vindkraftverk är byggnad i fastighetstaxeringsrättslig mening är emellertid uppenbart eftersom sådana kraftverk regleras i lagen. Enligt utredningens mening bör sol- och vågkraftverk, på samma sätt som vindkraftverk, normalt utgöra byggnad i fastighetstaxeringslagens mening.

Om ett sol- eller vågkraftverk är inrättat för kommersiell produktion av elektrisk starkström ska det följaktligen enligt 2 kap. 2 § FTL indelas som kraftverksbyggnad. Det är också den materiellt korrekta indelningen. I dag saknas dock dessa kraftverkstyper i värderingsreglerna för elproduktionsenheter i 15 kap. fastighetstaxeringslagen. Skatteverket har i de hittills få förekommande fallen indelat dessa kraftverkstyper som övrig byggnad och taxerat dem som industrienhet. Mot bakgrund av att sol- och vågkraftverk blir allt vanligare är det ändamålsenligt att de inom fastighetstaxeringslagens ramar taxeras som elproduktionsenheter. Dessa två kraftverkstyper föreslås därför införas i fastighetstaxeringslagen.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 4 kap. 10 §, 6 kap. 14 §, 7 kap. 3 § 5 samt 15 kap. 1, 10 och 12 §§ FTL. Det föranleder också bestämmelser i den nya 15 kap. 1 a § FTL. Dessutom justeras 3 § första stycket d och f FSL.

6.5.4 Fastighetstaxering och kraftverksbyggnad på allmänt eller enskilt vatten

Utredningens bedömning: Frågan om taxeringen av byggnader på allmänt vatten vid fastighetstaxering bör utredas i särskild ordning. I det sammanhanget är lämpligt att även överväga om fastighetstaxeringslagens regelverk behöver förtydligas mot bakgrund av att enskilt vatten utgör fastighetsindelad område.

Enligt direktiven ska utredaren analysera lagstiftningen om fastighetstaxering av elproduktionsenheter och bedöma om den bör förändras i något avseende. Mot den bakgrunden och att det numera t.ex. är förhållandevis vanligt att vindkraftverk är placerade på allmänt vatten anser utredningen att något bör sägas om fastighetstaxering och byggnader på vatten (enskilt eller allmänt).

Vid fastighetstaxeringen ska beslut fattas om fastigheternas skatte- och avgiftspliktsförhållanden och indelning i taxeringsenheter (1 kap. 1 § första stycket FTL). Enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § FTL utgör fastighet taxeringsenhet. Med andra ord är registerfastighet taxeringsenhet om inte annat föreskrivs. I fastighetsrättsligt hänseende består Sveriges territorium av två olika delar – fastigheter och allmänt vatten. I 1 kap. 1 § jordabalken anges att fast egendom är jord och att denna är indelad i fastigheter. All mark, det mesta av insjövattnet och det kustnära havsvattnet ingår i fastighetsindelningen. Vatten som tillhör en fastighet benämns enskilt vatten och gränserna mellan fastigheter är fasta, oavsett om det gäller gränser i vatten eller på land. Ändringar i fastighetsindelningen av registerfastigheterna sker genom fastighetsbildning enligt regler som finns i fastighetsbildningslagen (1970:988).

Även allmänt vattenområde är att betrakta som fast egendom. Med jord avses i jordabalkens mening både mark och vattentäckt område som ingår i det svenska territoriet (se SOU 1947:38, s. 42 och SOU 1960:25, s. 47). Allmänt vattenområde ingår inte i fastighetsindelningen och redovisas inte i Lantmäteriets fastighetsregister⁸. Normalt finns inte heller någon kartdokumentation som redovisar gränsens sträckning. Däremot är allmänt vattenområde kom-

⁸ Det bör noteras att det undantagsvis finns fastigheter, t.ex. med grund i äldre rättsinstitut som ofri tomt i stad och jordeboksfiske, som inte är redovisade i fastighetsregistret.

mun- och länsindelad och finns i detta avseende utmärkt på registerkartan som enligt 3 § förordningen (2000:308) om fastighetsregister ska ingå i det fastighetsregister som förs av lantmäterimyndigheterna. Vidare bestäms gränsen mellan enskilt och allmänt vatten direkt av lagen (1950:595) om gräns mot allmänt vattenområde.

Taxeringsenheter (fastigheter) omfattar byggnader och ägoslag enligt vad som föreskrivs i 4 kap. 5 § FTL. Som anges ovan ingår enskilt vatten i fastighet. Indelningen av mark i olika ägoslag regleras i 2 kap. 4 § FTL. Där föreskrivs att mark som är vattentäckt endast ska indelas om den är täktmark. Bara "vatten" av nu nämnt slag blir följaktligen föremål för fastighetstaxering. Skälet till det framgår av prop. 1979/80:40, s. 64 f. Vattentäckt område anses utgöra improduktiv mark som inte ska åsättas något värde, om det inte finns särskilda skäl. Så är som redan framgått fallet när det gäller område där täkt pågår.

Skatteverket har tolkat fastighetstaxeringslagen i förhållande till fastigheter utan landareal, se Skatteverkets ställningstagande den 3 juni 2005, Vattenfastigheter, dnr 130 289556-05/111. Ställningstagandet har sin bakgrund i att fastigheter avsedda för småhusbebyggelse har avstyckats i vatten och att byggrätten kan ha ett högt marknadsvärde. Mot bakgrund av regleringen i 2 kap. 4 § FTL om vattentäckt mark anser verket dock att andra "vattenfastigheter" än täktmark inte ska åsättas något markvärde även om byggrätt finns.

Vidare har Skatteverket fastighetstaxerat t.ex. vindkraftverk på allmänt vatten.

Att gå längre än denna deskriptiva redogörelse skulle föra för långt. Utredningens direktiv inkluderar inte den generella frågan om fastighetstaxering av byggnader på vatten och det är olämpligt att behandla spörsmålet inskränkt till kraftverksbyggnader på vatten. Vidare är frågan komplicerad och det särskilt när det gäller allmänt vatten (jfr SOU 2015:10). Att staten många gånger har beskattningsrätt på sådant område torde stå klart, jfr 2 kap. 30 § inkomstskattelagen (1999:1229). Däremot finns olika fastighetstaxeringsrättsliga frågor som förtjänar ytterligare klargörande.

Frågan om taxeringen av byggnader på allmänt vatten vid fastighetstaxering bör därför, enligt utredningens mening, utredas i särskild ordning. I det sammanhanget är lämpligt att även överväga om fastighetstaxeringslagens regelverk behöver förtydligas mot bakgrund av att enskilt vatten utgör fastighetsindelad område.

6.5.5 Värderingen av sol- och vågkraftverk

Utredningens förslag: Sol- och vågkraftverk ska värderas enligt vad som med förslaget betecknas effektmetoden.

I avsnitt 6.5.2 anges att utredningen inte kommer att överväga några förändringar i den grundläggande värderingsmodellen för kraftslagen. Det betyder att sol- och vågkraftverk kan värderas antingen enligt, med förslagets beteckningar, energi- eller effektmetoden. Skäl för att dessa två kraftverkstyper, som enda slags kraftverk vid sidan om vattenkraftverk, skulle avkastningsvärderas enligt energimetoden saknas. I själva verket uppvisar sol- och vågkraftverk flera likheter med vindkraftverk. Exempelvis har kraftverkets ålder central betydelse för marknadsvärdet och även olika goda produktionsförutsättningar beroende på belägenhet spelar roll för detta. Sol- och vågkraftverk föreslås därför värderas enligt effektmetoden.

Lagförslag

Förslaget genomförs med de ändringar som föreslås i avsnitt 6.5.3 i 4 kap. 10 §, 6 kap. 14 §, 7 kap. 3 § 5 samt 15 kap. 1, 10 och 12 §§ FTL.

6.5.6 Mikroproduktion och annan produktion av el för eget bruk

Utredningens bedömning: Så kallad mikroproduktion av el, och annan produktion av el för eget bruk där överskottsproduktionen säljs, innebär normalt inte att en byggnad är inrättad för kommersiell produktion av elektrisk starkström. En sådan byggnad är följaktligen vanligtvis inte kraftverksbyggnad i fastighetstaxeringslagens mening och ska således inte taxeras som elproduktionsenhet. Även om så undantagsvis är fallet ska en sådan byggnad, i vart fall när det gäller mikroproduktion, regelmässigt inte åsättas något taxeringsvärde eftersom den torde omfattas av undantaget för byggnader vars värde inte skulle uppgå till 50 000 kronor i taxeringsvärdenivå.

Det blir allt vanligare med att enstaka fastigheter har egen produktion av förnybar el, t.ex. solceller på taket till en byggnad eller ett vindkraftverk på tomten. Det är då många gånger fråga om så kallade mikroproducenter. En mikroproducent kan sägas vara en elanvändare, t.ex. en villaägare med solceller på taket, som kompletterar sitt uttag av el från elsystemet med egen elproduktion (jfr t.ex. SOU 2013:46, s. 71). Det kan dock också t.ex. vara fråga om en näringsidkare som producerar el vilken i huvudsak används i den egna verksamheten, men som också då och då säljer produktionsöverskott.

Det bör understrykas att i detta sammanhang är det enbart relevant för fastighetstaxeringen om en byggnad karakteriseras som en kraftverksbyggnad eller inte. Det avgörs enligt 2 kap. 2 § FTL av om den är inrättad för kommersiell produktion av elektrisk starkström. Här är alltså t.ex. frågan om hur en mikroproducent definieras i olika andra sammanhang utan betydelse.

Utredaren ska enligt direktiven se över fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter med hänsyn till de förändringar elproduktionen och elmarknaden har genomgått sedan år 2000. Mot den bakgrunden uppkommer frågan om byggnaderna som är inrättade för egen elproduktion och tillhörande mark ska fastighetstaxeras som elproduktionsenheter. I annat fall indelas byggnaden normalt som övrig byggnad och taxeras med tomtmarken som en industrienhet, om inte den så kallade övervägandeprincipen gör att t.ex. solceller på ett villatak omfattas av indelningen av byggnaden som småhus.

En förutsättning för att en byggnad och tillhörande tomt ska fastighetstaxeras som en elproduktionsenhet är, som redan nämnts, att byggnaden indelas som en kraftverksbyggnad enligt 2 kap. 2 § FTL. För det fordras att den är inrättad för kommersiell produktion av elektrisk starkström. När det gäller mikroproduktion och annan produktion för eget bruk är byggnaden inte inrättad för kommersiell produktion av starkström. Den är i stället inrättad för att tillgodose egenförbrukningen av elen. Det förhållandet förändras inte även om ett mindre överskott i förekommande fall skulle säljas. Detta eftersom byggnaden även i ett sådant fall, förenklat uttryckt, är inrättad för "elförsörjning" inte "elförsäljning". Om en sådan byggnad däremot är inrättad för såväl icke-kommersiell som kommersiell produktion av elektrisk starkström, vilket får anses vara fallet om produktionskapaciteten tydligt överstiger förbrukningen,

följer det av utredningens förslag (se avsnitt 5.4.5) att den kommer att indelas som en kraftverksbyggnad och en övrig byggnad. Samtidigt bör uppmärksammas att även i ett sådant fall kommer, i vart fall när det gäller mikroproduktion, något taxeringsvärde regelmässigt inte att bestämmas för byggnaden. Skälet till det är att den torde omfattas av undantaget i 7 kap. 16 § 1 FTL för byggnader vars värde inte skulle uppgå till 50 000 kronor i taxeringsvärdenivå.

6.6 Fastighetsskatt

6.6.1 Vindkraftverk

Utredningens förslag: Taxeringsenhet med tomtmark till vatten- eller vindkraftverk som är lös egendom ska beskattas på samma sätt som taxeringsenhet med vatten- eller vindkraftverk.

Av 3 § första stycket d FSL framgår att fastighetsskatten utgör 0,5 procent av taxeringsvärdet avseende industrienhet och elproduktionsenhet. Därifrån undantas elproduktionsenhet som utgörs av taxeringsenhet med vattenkraftverk eller vindkraftverk. För elproduktionsenhet som utgörs av taxeringsenhet med vindkraftverk är fastighetsskatten 0,2 procent av taxeringsvärdet (3 § första stycket f FSL) och med vattenkraftverk är skatten 2,8 procent (3 § första stycket e FSL).

Ovanstående reglering har i rättstillämpningen medfört att vind- och vattenkraftverksbyggnader och mark till dessa har beskattats med olika skattesatser beroende på om kraftverket och marken har samma eller skilda ägare. Orsaken till det är en taxeringsenhet som har flera ägare ska delas upp i taxeringsenheter efter ägarförhållandena (4 kap. 2 § FTL). Kraftverksbyggnaden respektive marken till denna utgör alltså var sin taxeringsenhet, om de inte har samma ägare. Vidare har de nu relevanta skattesatsbestämmelserna tolkats på så sätt att de styrs av om en taxeringsenhet är "taxeringsenheten med vind- eller vattenkraftverket". Det avgör om den särreglerade skattesatsen på antingen 2,8 eller 0,2 procent är tillämplig. Taxeringsenheten som marken hänförs till beskattas däremot, såsom tomtmark till en elproduktionsenhet, med skattesatsen 0,5 procent enligt huvudregeln för elproduktionsenheter. Om kraftverksbyggnaden och marken har

samma ägare beskattas dessas värde däremot likformigt enligt respektive särreglerad skattesats. Detta eftersom en och samma taxeringsenhet omfattar dem båda och denna är enheten ”med kraftverket”.

Det är otillfredsställande att fastighetsbeskattningen inte är enhetlig i nu sagda avseende. Situationen är också förhållandevis vanlig, eftersom vindkraftverk inte sällan är uppförda på arrenderad mark. Mot denna bakgrund föreslås regelverket justeras på så sätt att vatten- och vindkraftverk samt tomtmark till sådana, ska beskattas med samma skattesats oberoende av om kraftverket och tomtmarken har samma eller olika ägare.

Enligt utredningens direktiv omfattar uppdraget inte skattesatserna för fastighetsskatt. I förevarande sammanhang betyder det att utredningen inte särskilt kommer att behandla fråga om vindkraftens lägre skattesats i sig utgör otillåtet statligt stöd enligt EU-rätten. Det kan inte heller anses utgöra något hinder mot förslaget att uppnå likformig rättstillämpning genom en mindre utökning av tillämpningsområdet för den lägre skattesatsen. Skälet till det är att den faktiska tillämpligheten av skattesatsen även på det utökade området på motsvarande vis i den praktiska rättstillämpningen styrs av vad som anges i Skatteverkets ställningstagande⁹ den 24 mars 2015, Statsstöd i form av lägre fastighetsskatt för vindkraftverk, dnr 131 143176-15/111 och den 11 juni samma år, Statsstöd i form av lägre fastighetsskatt för vindkraftverk – följdfrågor, dnr 131 329703-15/111. På så sätt iakttas det så kallade takbeloppet för statsstöd som föreskrivs i kommissionens förordning (EU) nr 1407/2013 av den 18 december 2013 om tillämpningen av artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt på stöd av mindre betydelse¹⁰. I sammanhanget finns anledning att nämna att Skatteverket har uppskattat att cirka två tredjedelar av vindkraftverken träffas av den högre normalskattesatsen 0,5 procent.

Vid en förändring av fastighetsskatten från 0,5 till 0,2 procent för mark med vindkraftverk på ofri grund minskar skatteintäkterna motsvarande cirka 2,1 miljoner kronor. Ändringen omfattar cirka 2 600 värderingsenheter för tomtmark till vindkraftverk. Några mot-

⁹ Skatteverkets ställningstaganden innehåller en redogörelse för Skatteverkets uppfattning i rättsliga frågor. De är styrande för Skatteverkets verksamhet men enbart vägledande för allmänheten.

¹⁰ EUT L 351, 24.12.2013, s. 1 (Celex 32013R1407).

svarande ändringar kommer inte i praktiken att ske för tomtmark till vattenkraftverk.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 3 § första stycket d–f FSL.

6.6.2 Sol- och vågkraftverk

Utredningens förslag: Skattesatsen för taxeringsenheter med sol- eller vågkraftverk ska vara densamma som den för sådana enheter med vindkraftverk, dvs. 0,2 procent av taxeringsvärdet.

Vindkraftens lägre skattesats sammanhänger med att det är fråga om att öka elproduktionen från förnybara energikällor och deras produktionssätt (se SOU 2004:36, s. 232 ff. och prop. 2005/06:143, s. 33). Motsvarande gör sig gällande i fråga om sol- och vågkraften. Skattesatsen föreslås således vara 0,2 procent av taxeringsvärdet även i detta fall. Vad som anförs i avsnitt 6.6.1 om skattesatsens praktiska tillämplighet enligt Skatteverkets där angivna ställningstagande gäller även i detta fall.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 3 § första stycket d och f FSL.

7 Kalkylränta

7.1 Inledning

Kalkylränta, även kallad diskonteringsränta eller avkastningskrav, är den ränta som används för att nuvärdesberäkna framtida avkastningar. Den används exempelvis vid fastighetsvärdering, investeringskalkylering och företagsvärdering för att kunna jämföra värdet på betalningar som är skilda i tid. Kalkylräntan används i förevarande sammanhang vid värdering av elproduktionsenheter och industrienheter i form av täktmark (fortsättningsvis ”täktenheter”). Räntan är grundläggande för de beräkningar som görs inom ramen för förberedelsearbetet inför allmän fastighetstaxering.

7.2 Utredningens uppdrag

Uppdraget på fastighetstaxeringens område omfattar de värderings- och förfaranderegler som gäller för taxering av elproduktionsenheter. Vid avkastningsberäkningen för vattenkraftverk bestäms riktvärdena med utgångspunkt i en kalkylränta med ett fast angivet procenttal (f.n. 5 procent) och med beaktande av kostnad för inkomstskatt. Utredningen ska överväga om denna modell är den lämpligaste ordningen.

En central utgångspunkt är att taxeringsvärden för elproduktionsenheter även fortsättningsvis ska spegla marknadsvärden, i den mening som avses i 5 kap. fastighetstaxeringslagen.

7.3 Författningsreglering av kalkylräntan

Kalkylränta är en av de grundläggande komponenterna för de fall avkastningsberäkning används som värderingsmetod. Frågor som rör författningsregleringen av kalkylräntan, hur riktvärdeangivelserna ska bestämmas och hur avkastningsberäkningen ska göras behandlas nedan.

I 15 kap. 6 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152), förkortad FTL, regleras hur riktvärdeangivelsen för vattenkraftverk ska bestämmas. Där anges att för normkraftverket ska värdet per kilowattimme i en riktvärdeangivelse bestämmas med utgångspunkt i elproduktionens lönsamhet och med beaktande av priserna vid köp av likartade vattenkraftverk eller delar därav.

Hur riktvärdeangivelsen ska bestämmas regleras vidare i 1 kap. 25 a § fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199), förkortad FTF. Där framgår hur avkastningsberäkningen utförs och att omräkning ska ske till nivååret:

Vid bestämmande av riktvärdeangivelsen skall värdet i kr/kWh för normkraftverket vid en avkastningsberäkning enligt 15 kap. 6 § [FTL] bestämmas med ledning av genomsnittliga elpriser och de kostnader under nivååret och de fem närmast föregående åren som är nödvändiga för en uthållig produktion. Till grund för avkastningsberäkningen skall de elpriser ligga som under angivna tidsperiod noterats vid Nord Pool Spot AS för produkten Elspot, prisområde Sverige.

Vid beräkningen av genomsnittligt elpris ska beaktas hur produktionen vid vattenkraftverken varierar under året. Genomsnittspriset per kWh ska korrigeras så att det utgör det pris som kan förväntas för normkraftverket. Elpriser och kostnader ska räknas om till nivåårets penningvärde.

Vid bestämmande av värdet per kWh i riktvärdeangivelsen ska inte inverkan på kraftverkets värde av elcertifikat beaktas.

I 1 kap. 4 § FTF regleras storleken på den kalkylränta som ska användas vid bestämmande av riktvärdeangivelsen. Där anges att för brytningsfaktor enligt 12 kap. 9 § FTL och riktvärde enligt 15 kap. samma lag ska vid avkastningsberäkning bestämmas med utgångspunkt i en kalkylränta av fem procent och med beaktande av kostnad för inkomstskatt. Regleringen innebärande att inkomstskatt ska beaktas tillkom inför den allmänna fastighetstaxeringen år 2013 (AFT 13). En av faktorerna vid bestämmande av kostnadssidan i en avkastningskalkyl utgörs av skattekostnaden. Numera föreskrivs att sådan kostnad ska beaktas i lönsamhetsberäkningen.

Ändringen i fastighetstaxeringsförordningen som innebär att inkomstskatt ska beaktas i kalkylräntan medför i praktiken att den föreskrivna nivån på kalkylränta vid AFT 13 efter skatt motsvarar en kalkylränta om knappt sju procent före inkomstskatt. Det kan vidare noteras att kalkylränta inte enbart används vid beräkningen av riktvärdeangivelsen för vattenkraftverk utan till viss del även används för att stämma av storleken på riktvärdeangivelserna för övriga elproduktionsenheter. Dessutom görs vid förberedelsearbetet avseende taxering av täktenheter avstämningar som grundar sig på den i fastighetstaxeringsförordningen reglerade kalkylräntan.

I 15 kap. 13 § FTL regleras hur riktvärdeangivelserna för värmekraftverk ska bestämmas. Utgångspunkten är återanskaffningskostnaden men jämkning av denna ska ske ”med hänsyn till lönsamheten för den totala elproduktionen i landet”.

Av 1 kap. 34 § FTF framgår att vid bestämmande av riktvärdeangivelsen ska en jämkning göras med hänsyn till lönsamhet enligt 15 kap. 13 § FTL. Jämkningsenheten ska ske med utgångspunkt i avkastningsberäkningar med ledning av genomsnittliga elpriser och nödvändiga kostnader under nivååret och de fem föregående åren. I 1 kap. 34 d § FTF preciseras att avkastningsberäkningen för ett kraftvärmeverk ska utgå från ett nybyggt kraftverk. I 1 kap. 34 g § FTF stadgas att avkastningsberäkningen ska utgå från ett vindkraftverk med viss installerad effekt och viss årlig produktion.

Sammanfattningsvis innebär det att kalkylräntan i 15 kap. 6 § FTL i första hand är utgångspunkt för beräkning av riktvärdeangivelsen för vattenkraftverk. Kalkylräntan har dock även betydelse för beräkningen av riktvärdeangivelserna för övriga typer av värmekraftverk där hänsyn till lönsamheten ska ske genom en avkastningsberäkning. Beräkningen sker vid fastställande av riktvärdeangivelserna för dessa. Om sol- och vågkraftverk indelas som kraftverkstyper i FTL kommer kalkylräntan också att ha viss betydelse för beräkning av riktvärdeangivelser för dessa typer av elproduktionsenheter. Vidare används kalkylräntan för beräkning av brytningsfaktor för täktenheter.

7.4 Kalkylräntans historik samt begrepp och värderingsmetoder

7.4.1 Kalkylräntan historiskt, inom vissa andra verksamheter samt vid fastighetstaxering

Redan 1976 års fastighetstaxeringskommitté (SOU 1979:32, s. 700) tog upp frågan om storleken på kalkylräntan. Kommittén redovisade ett intervall inom vilket kalkylräntan borde ligga. För elproduktionsenheter gjordes härvid en jämförelse med andra fastighetstyper:

Med hänsyn till att vattenfallsfastigheter åtminstone torde ha en gynnsammare prognos beträffande pris- och kostnadsutvecklingen i framtiden än i varje fall hyresfastigheterna synes en jämförelse med andra fastighetstyper där avkastningsvärdering förekommer närmast tyda på en kalkylränta omkring 5 procent.

Kalkylräntan är sedan 1981 års taxering av elproduktionsenheter (och täkter) angiven till fem procent i 1 kap. 4 § FTF.

Kalkylräntan har inte ändrats efter år 1981 då det vid de efterföljande allmänna taxeringarna av elproduktionsenheter inte har ansetts nödvändigt. Orsakerna till detta är flera. För det första har nivån fem procent ansetts motsvara en skälig nivå på avkastningen från denna typ av fastigheter. Det har inte visats att räntenivån på något påtagligt sätt varit missvisande i syfte att erhålla ett rimligt marknadsvärde på elproduktionsenheterna. En annan viktig orsak har varit att det ur processynpunkt är effektivt att författningsreglera en räntenivå som sedan utgör en förutsättning för det vidare arbetet med att ta fram en riktvärdeangivelse.

Kalkylräntan inom vissa andra verksamheter

Kommuner och myndigheter använder olika kalkylräntor, t.ex. använde Vägverket och Banverket (numera Trafikverket) fr.o.m. år 1994 en fast kalkylränta på 4 procent för samhällsekonomiska investeringar och 7 procent för företagsekonomiska investeringar. Arbetsgruppen för samhällsekonomiska kalkyl- och analysmetoder inom

transportområdet (ASEK)¹ har i rapporten ASEK 5.1 den 1 april 2014 kommit fram till att den reala (inflationsfria) samhällsekonomiska diskonteringsräntan ska sättas till 3,5 procent. Den inflationsfria företagsekonomiska låneräntan ska sättas till 5 procent.

Post- och telestyrelsen (PTS) använder sig av en kalkylränta för marksänd fri tv och analog ljudradio. För att räkna ut kostnadsorienterade priser för det fasta nätet använder PTS en kalkylmodell som kallas hybridmodellen. Kalkylräntan är en parameter i hybridmodellen. Kalkylräntan bestämmer vilken skälig avkastning som ska ingå i de kostnadsorienterade priserna där detta är tillämpligt. Tidigare var kalkylräntan 9,8 procent men aktualiserades i november 2014 till 8,0 procent.

Energimarknadsinspektionen (Ei), har bedömt kalkylräntan i en promemoria, Kalkylränta i elnätsverksamhet (PM 2011:07)², som gäller intäktsramarna för elnätsföretagen åren 2012–2015. Ei rekommenderade en kalkylränta före skatt om 5,2 procent, vilket motsvarar en kalkylränta om cirka 3,8 procent efter skatt. Ei:s beslut överklagades. Kammarrätten fann i tre pilotmål att den så kallade övergångsmetoden inte var tillämplig. (Kammarrätten i Jönköpings avgöranden den 10 november 2014 i mål nr 61-14, 101-14 och 129-14; den 23 mars 2015 beslutade Högsta förvaltningsdomstolen att inte meddela prövningstillstånd för Ei:s överklaganden av kammarrättsdomarna.) Av domarna framgår även att kalkylränta före skatt ändrades till 6,5 procent. Regeringen beslutade, efter Ei:s förslag, i september 2014 om nya tydligare regler genom förordningen 2014:1064 om intäktsram för elnätsföretag. Förordningen avses säkerställa att elnätsföretagens avgifter är skäliga. Därefter beslutade Ei, med förordningen som grund, under hösten 2015 om nya intäktsramar för åren 2016–2019. Dessa har dock överklagats av ett flertal elnätsföretag.

Även t.ex. de intäktsramar Ei bestämmer för naturgasföretag enligt 6 kap. 6 § naturgaslagen (2005:403), och därigenom frågan om kalkylräntans storlek, har varit föremål för rättsprocesser, se

¹ Den myndighetsgemensamma samrådsgrupp som ansvarar för att utveckla de principer för samhällsekonomisk analys och de kalkylvärden som ska tillämpas i transportsektorns samhällsekonomiska analyser. Se www.trafikverket.se

² http://ei.se/Documents/Forhandsreglering_el/Viktiga_dokument/EIPM_2011_7_Kalkylraanta_i_elnatsverksamhet.pdf

Förvaltningsrätten i Linköpings avgöranden den 1 februari 2016 i målen 8016-14, 8020-14, 8021-14 och 8124-14.

Elforsk (Svenska Elföretagens Forsknings- och Utvecklings AB)³ använder sig av en real kalkylränta om 6 procent som ska motsvara en så kallad ”Weighted Average Cost of Capital” (WACC), vilken avspeglar en kombination av reala avkastningskrav på anläggningsägarens egna kapital och räntor på lån.

Kalkylränta vid fastighetstaxering

Kalkylränta används, som framgått ovan, vid fastighetstaxeringar som en parameter för att bestämma ett marknadsvärde för täkt- och elproduktionsenheter. För elproduktionsenheter är det framför allt vid avkastningsberäkningar för vattenkraftverk som kalkylräntan används. Den är i detta sammanhang en del av processen att bestämma riktvärdeangivelserna. Den är alltså inte direkt jämförbar med den kalkylränta som används för att bedöma en investering, utan den syftar till att spegla marknadens avkastningskrav vid den given tidpunkten (nivååret).

En parallell till användning av kalkylränta kan även göras när det gäller förberedelsearbetet för hyreshusfastigheter. När riktvärdeangivelserna ska bestämmas i det sammanhanget finns sällan tillräckligt underlag i form av köpeskillingsstatistik, även om ortsprismetoden är huvudmetod för denna taxeringsenhetstyp. Därför görs regelmässigt en marknadsvärdebedömning för varje värdeområde. Vid denna bedömning ingår direktavkastningskravet (kalkylräntan) som en av parametrarna. På en relativt värdesäker marknad, som exempelvis Stockholms innerstad, kan nivåerna på avkastningskravet ofta ligga under 2 procent för hyresbostäder före inkomstskatt.

7.4.2 Begrepp

Kapitalisering innebär en beräkning av nuvärdet av en tillgång eller investering inklusive värdet av förväntad framtida avkastning. *Nuvärde* är det beräknade värdet av en investerings framtida kassa-

³ Elforsk rapport 14:40, El från nya och framtida anläggningar 2014. Se www.elforsk.se

flöde diskonterat med en given kalkylräntesats. Den matematiska formeln för nuvärdet skrivs som:

$$NV = I/(1 + p)^n$$

där NV är nuvärde, I är inbetalning, p är kalkylräntesats och n är antal år.

För att uppskatta vad en köpare är beredd att betala för ett kraftverk måste dels bedömas vad kraftverket ger för avkastning i dag, dels vad det kan tänkas avkasta i framtiden. Vidare tillkommer den riskbedömning som investeraren gör. På så sätt kan marknadsvärdet bedömas. *Nusumme faktor* är en omräkningsfaktor för beräkning av summan av nuvärden av årligen återkommande lika stora belopp. *Avkastningen* (driftnettot) kan beskrivas som differensen mellan intäkter och kostnader. *Marknadsvärde* kan i detta sammanhang definieras som det mest sannolika priset för ett kraftverk under normala förhållanden på en fri och öppen marknad, med tillräcklig marknadsföringstid, utan partsrelationer och utan tvång. *Konsumentprisindex* (KPI) är det mest använda måttet för prisutveckling och används bl.a. som inflationsmått och vid avtalsreglering. KPI avser att visa hur konsumentpriserna i genomsnitt utvecklar sig för den privata inhemska konsumtionen och avser de priser konsumenterna de facto betalar.

7.4.3 Värderingsmetoder

De metoder som ska användas för att bestämma taxeringsvärden finns reglerade i fastighetstaxeringslagen. Enligt 5 kap. 4 § FTL ska marknadsvärdet bestämmas med hänsyn till det genomsnittliga prisläget under andra året (nivååret) före det år då allmän eller förenklad fastighetstaxering av taxeringsenheten sker. Marknadsvärdet ska i första hand bestämmas med ledning av fastighetsförsäljningar i orten, den s.k. *ortsprismetoden* (5 kap. 5 § FTL). Om fastighetsförsäljningar inte ger den ledning som behövs kan marknadsvärdet i stället bestämmas med ledning av en avkastningsberäkning. Ger inte heller en avkastningsberäkning den ledning som behövs kan marknadsvärdet alternativt uppskattas med utgångspunkt i det tekniska nuvärdet (produktionskostnadsberäkning). Även i dessa fall ska dock hänsyn tas till fastighetsförsäljningar i orten när så är möjligt.

Ortsprismetoden anses allmänt sett som den säkraste värderingsmetoden. Därefter kommer, med fallande precision i uppskattningen av marknadsvärdet, avkastningsmetoden och produktionskostnadsmetoden.

För att ortsprismetoden ska fungera som avsett krävs dock att det finns tillräckligt antal försäljningar av elproduktionsenheter och att dessa är representativa. Existerande statistik innehåller ett mycket begränsat antal försäljningar av sådana enheter. Någon egentlig ortsprisanalys kan därmed inte genomföras. Tillgänglig prisstatistik kan därför endast användas för att stämma av om de andra metoderna ger ett rimligt värde.

Avkastningsmetoden innebär att marknadsvärdet bedöms med ledning av fastighetens framtida avkastning. Metoden baserar sig normalt på ett framräknat driftnetto. Avkastningsvärdet utgör nuvärdet av det beräknade driftnettot. Vid nuvärdesberäkningen räknas även fastighetens restvärde med. Det är vid dessa avkastningsberäkningar som kalkylräntan används. Räntan ska bl.a. avspegla risken och ju högre risk desto högre ränta. En hög ränta (avkastningskravet) ger ett lågt värde. Detta samband får sin matematiska förklaring genom formeln för beräkning av nuvärdet (se avsnitt 7.4.2). Utfröligare om avkastningsmetoder och vattenkraftverk, se avsnitt 7.5.1.

Produktionskostnadsmetoden används ofta för byggnader som endast har begränsad användbarhet för annat ändamål än det för vilket de nyttjas. Det kan t.ex. gälla bensinstationsbyggnader, vissa lantbruksbyggnader, byggnader med olämplig utformning för normal industriproduktion och byggnadskonstruktioner som inte har karaktär av hus, däribland vissa typer av kraftverksbyggnader. Värdet av byggnaden beräknas utifrån en återanskaffningskostnad. Denna räknas sedan om till ett tekniskt nuvärde. Vid beräkningen av det tekniska nuvärdet beaktas byggnadens ålder och skick. Till detta ska läggas värdet av marken.

7.5 Kalkylräntans användning

7.5.1 Vattenkraftverk

Av 15 kap. 6 § FTL framgår att bestämmandet av riktvärdeangivelsen ska utgå från elproduktionens lönsamhet och med beaktande av priserna vid köp av likartade vattenkraftverk eller delar därav. Vid

bestämning av riktvärdeangivelsen för elproduktionsanläggningar bedöms därför ett årligt driftnetto för ett normkraftverk. Driftnettot bestäms som skillnaden mellan ett bedömt genomsnittligt elpris grundat på de sex senaste årens medelpris uppräknat med KPI till nivååret minskat med drifts- och underhållskostnader, förnyelsekostnader och övriga kostnader samt inmatningskostnader på stamnätet vid läget Forsse-Hjälta. Följande formel beskriver beräkningen:

$$Dn = P - (DU + FK + ÖK)$$

där Dn är det årliga driftnettot, P är elpris definierat som justerat medelpris för de sex senaste åren, DU är drift- och underhållskostnader, FK är förnyelsekostnader och $ÖK$ är övriga kostnader.

Kostnaderna vid AFT 13 hämtades från en förtida uppgiftsin-samling (FUI) där elproducenterna fick redovisa sina egna faktiska kostnader under de senaste sex åren fördelat på komponenterna ovan.

Bestämningen av riktvärdeangivelsen för vattenkraftverk ska, som framgår ovan, utgå från en avkastningsberäkning. Vid avkastningsberäkningen beräknas ett nuvärde av framtida nyttor från fastigheten. De metoder som används kan delas upp i två huvudgrupper: direktavkastnings- och diskonteringsmetoder.

Direktavkastningsmetoden (räntabilitetsmetoden) utgår från en "evighetskapitalisering" av ett framräknat driftnetto. Diskonteringsmetoden utgår från att driftnettot nuvärdesberäknas för en begränsad tidsperiod. En utvecklad variant är kassaflödesmetoden (cash-flow-metoden). Vid en värdering enligt den metoden nuvärdesberäknas driftnetton och restvärde utifrån en bestämd kalkylperiod.

En jämförelse kan även göras med metoder som används vid ortsprisivvärdering. En sådan metod är direktavkastningsmetoden (nettokapitaliseringsmetoden) som baseras på ett framräknat driftnetto, vilket sätts i relation till köpeskillingen för fastigheter som sålts på marknaden. Den kvot som erhålls, uttryckt i procent, benämns direktavkastning (eller nettokapitaliseringsprocent). Direktavkastningen motsvarar kalkylräntan i avkastningsmetoder.

Kalkylräntan är enligt fastighetstaxeringsförordningen en komponent i en formel för att bedöma nuvärdet vid en bestämd tidpunkt (marknadsvärdet vid en bestämd tidpunkt) av framtida (evigt) återkommande lika stora årliga belopp. Kalkylräntan ger tillsammans med bedömningen av kalkylperiodens längd (evigt) en faktor

(nusummefaktor) som multiplicerat med det årliga nettot ger nuvärdet (marknadsvärdet) vid en bestämd tidpunkt.

Den metod som använts vid bestämningen av riktvärdeangivelsen är en direktavkastningsmetod enligt formeln:

$$RVA = Dn/K$$

där RVA är riktvärdeangivelsen, Dn är årligt driftnetto och K är kalkylränta (f.n. fem procent).

Avkastningsberäkningen sker med en nusummefaktor. Vid en kalkylränta på fem procent och oändlig tid ger det en faktor på 20. Vid beräkningen av avkastningsvärde (riktvärdeangivelse) tas också hänsyn till inkomstskatt och fastighetsskatt (se vidare avsnitt 7.6.5). Den formel som används är:

$$RVA = Dn \times 20 \times f_i \times f_f$$

där RVA är riktvärdeangivelsen, Dn är årligt driftnetto, 20 är nusummefaktor vid evig tid och fem procent kalkylränta, f_i är faktor för att beakta inverkan av inkomstskatt (0,737 vid AFT 13) och f_f är faktor för att beakta inverkan av fastighetsskatt (0,7636 vid AFT 13).

Beräkningen vid AFT 13 gav följande riktvärdeangivelse:

$$RVA = 0,375 \text{ öre/kWh} \times 20 \times 0,737 \times 0,7636 = 4,22 \text{ kr/kWh}$$

7.5.2 Värmekraftverk

Även för värmekraftverken sker vissa avkastningsberäkningar med kalkylräntan som grund. Dessa värderas initialt genom en produktionskostnadsberäkning som enligt föreskriven jämkning med hänsyn till lönsamheten för den totala elproduktionen i landet (15 kap. 13 § FTL) korrigeras genom en avkastningskalkyl. Utredningsdirektiven innefattar dock, vad avser kalkylräntan, inte värmekraftverken.

För ett nybyggt värmekraftverk ska värdet per kilowatt installerad effekt bestämmas i en riktvärdeangivelse med utgångspunkt i återanskaffningskostnaden för kraftverk som hör till de olika klasserna av värdefaktorn typ av värmekraftverk och efter jämkning med

hänsyn till lönsamheten för den totala elproduktionen i landet, 15 kap. 13 § FTL.

Det är vid jämkning av lönsamheten som kalkylräntan används. Liksom för vattenkraftverken ska enligt 1 kap. 34 § FTF de intäkter och kostnader som ska beaktas i avkastningskalkylen avse nivååret och de fem närmast föregående åren. Intäktssidan ska uppta priserna inom nämnda tidsperiod för den producerade kraften med ledning av de elpriser som noterats vid Nord Pool för produkten Elspot, prisområde Sverige. Värdet i riktvärdeangivelsen ska grundas på genomsnittliga priser under den nivågrundande perioden. Vid beräkningen av genomsnittligt elpris ska beaktas vilka priser som erhållits vid leveransen för den under året producerade kraften.

För varje kraftverkstyp inom kategorin värmekraftverk fastställs produktionskostnad, anläggningskostnad, årliga överskott och teknisk livslängd samt ett restvärde. För vindkraftverken har hittills även åren med elcertifikat ingått i driftnettona, eftersom värdet av elcertifikat ingår i värderingsmodellen för denna kraftverkstyp⁴. Sedan beräknas nuvärdet av de framtida driftnettona med kalkylräntan. Med dessa beräkningar som grund bestäms riktvärdet.

7.5.3 Täktenheter

Täktenheter, som ingår som en del av industrienheterna, ingår inte heller de i utredningens uppdrag, men på motsvarande vis som för elproduktionsenheterna påverkas även täktenheternas taxeringsvärde av kalkylräntan.

Brytningsfaktor ska vid avkastningsberäkning bestämmas med utgångspunkt i en kalkylränta enligt 1 kap. 4 § FTF. Hur riktvärdena för täkter ska bestämmas anges i 1 kap. 39 § FTF. Riktvärden för värderingsenheter omfattande täktmark bestäms och redovisas enligt följande formel:

⁴ Se en utförligare beskrivning av förfarandet i avsnitt 8.5.2.

$$R = 0,75 \times U \times B \times v \times f$$

där R är riktvärdet, U årligt uttag i genomsnitt under brytnings-tiden i kubikmeter, B brytningstid i år, v värde i kronor per kubik-meter enligt riktvärdeangivelsen och f brytningsfaktorn.

7.6 Kalkylränta – ingående komponenter eller faktorer som beaktas

Vid avkastningsberäkningar ska kalkylräntan beakta tidsaspekten och göra penningbelopp som utfaller vid olika tidpunkter jämförbara med varandra. För att bestämma storleken på kalkylräntan brukar den delas upp i olika komponenter för att bättre förklara räntan.

En viktig parameter som primärt ska bestämmas är om kalkylräntan ska avse en real eller nominell ränta. Om kalkylräntan avser en nominell ränta är antaganden om inflationsutveckling en viktig parameter vid bestämmande av kalkylräntans storlek. Eftersom alla komponenter vid avkastningsberäkningen utgår från en bestämd värdenivå utan inflationsantaganden så avser kalkylräntan vid bestämning av riktvärdeangivelse för elproduktionsanläggningar en real ränta.

Kalkylräntan i avkastningsberäkningar kan sägas bestå av tre delar:

- en förväntad långsiktig real ränta (utgår från hur det sett ut historiskt samt en bedömning av framtida utveckling)
- riskkomponent
- avskrivningskomponent.

Vid en jämförelse med ortsprismetoden och direktavkastningskravet vid värdering av kommersiella fastigheter kan direktavkastningskravet sägas bestå av tre huvuddelar.

- en förväntad långsiktig real ränta
- ett tillägg för risk – affärsrisk inkluderande likviditetsrisk
- en förväntan om driftnettotillväxt – positiv eller negativ.

Driftnettotillväxten kan sägas bestå av två faktorer, dels en komponent som speglar en föråldring av byggnadens funktioner, dels en förändring – ofta tillväxt – av den ekonomiska basen.

Formelmässigt kan detta illustreras på följande sätt:

$$\text{Real kalkylränta} = \text{realränta} + \text{riskfaktorer} + \text{avskrivningskomponent} \\ = \text{direktavkastningskrav} +/- \text{värdeförändring}.$$

De olika komponenterna i kalkylräntan och direktavkastningskravet beskrivs nedan.

7.6.1 Realränta

Den förväntade realräntan är av central betydelse i makroekonomisk analys. Den definieras som nominell ränta minus förväntad inflation. Det förhållandet att det finns flera olika nominella räntor, kombinerat med olika inflationsantaganden, innebär att det finns flera olika realräntor i ekonomin. De räntor som normalt brukar ligga till grund för uppskattning av långsiktig realränta är t.ex. centralbankernas styrräntor och räntor på statsobligationer. Styrräntorna är ett mått på en kortsiktig riskfri räntenivå som tar hänsyn till konjunkturella och strukturella faktorer. Räntan på statsobligationer är normalt högre än styrräntorna eftersom de har en längre löptid. Både styrräntorna och räntan på statsobligationer påverkas av samma faktorer.

Konjunkturinstitutet⁵, förkortat KI, beskriver realräntans utveckling i en bytesekonomi utifrån en teoretisk förklaringsmodell. Modellen innebär att realräntan bestäms av tre faktorer. Dessa är produktivitetstillväxt, befolkningstillväxt och avvägning mellan nuvarande och framtida konsumtion. Ett vanligt antagande i denna typ av modeller är att ekonomin drivs av den teknologiska utvecklingen. Konjunkturrörelser förklaras då av fluktuationer i den teknologiska utvecklingen. Ekonomisk teori pekar på ett nära långsiktigt samband mellan realräntan och tillväxten i ekonomin.

⁵ Konjunkturinstitutet "Historiskt låga räntor det kommande decenniet" Konjunkturläget december 2014.

I traditionella, neoklassiska modeller, är hushållens vilja till sparande och investering av stor betydelse. Viljan att spara eller investera bestäms av hushållens avvägning mellan att konsumera i dag eller konsumera i framtiden. Hushållen antas vilja jämna ut konsumtionen över tiden. En högre tillväxt, och därmed förväntningar om högre framtida inkomster och konsumtion, innebär att hushållen kommer att vilja konsumera mer i dag och spara mindre. Hushållen kommer därför att kräva en högre avkastning på sitt sparande i termer av högre realränta för att skjuta sin konsumtion på framtiden. Med en högre tillväxt innebär alltså en högre realränta att jämvikt skapas mellan utbudet av sparandet och efterfrågan på investeringskapital. Denna modell kan utvecklas vidare genom att ta hänsyn till olika generationers sparande (unga som lånar, medelålders som sparar och äldre som använder sparade medel). Sambandet mellan realräntan och sparandet medför att ökat sparande innebär att realräntan sjunker, och ökade investeringar att realräntan ökar. Beroende på vilken generation som vid varje tidpunkt har störst påverkan på ekonomin förändras realräntan uppåt eller nedåt.

Det finns två olika sätt att uttrycka en realränta:

- Faktisk realränta (realränta ex post) är den extra köpkraft som en långivare erhåller utöver det utlånade beloppets köpkraft. Det är den reala avkastning som kan konstateras i efterhand när lånet betalats av. Den faktiska realräntan beräknas som skillnaden mellan nominell ränta och faktisk inflation.
- Förväntad realränta (realränta ex ante) är den extra köpkraft en långivare förväntas erhålla utöver det utlånade beloppets köpkraft när lånet ingås. Den förväntade realräntan beräknas som skillnaden mellan nominell ränta och förväntad inflation.

Den faktiska realräntan kan alltså avvika från den förväntade då den faktiska inflationen avviker från den förväntade. Normalt varierar den faktiska inflationen mer än den förväntade. Därmed varierar vanligen den faktiska realräntan mer än den förväntade realräntan.

Den långsiktiga realräntan är den realränta som förväntas gälla då ekonomin är i jämvikt, men det är ett tillstånd som ekonomin sällan befinner sig i eftersom den ständigt utsätts för störningar. Ekonomin strävar efter jämvikt, och eftersom störningar antas drabba ekonomin symmetriskt jämnas hög- och lågkonjunkturer ut på sikt. Den

långsiktiga realräntan är därmed den realränta som förväntas gälla i genomsnitt under en tillräckligt lång tidsperiod. Man skiljer också på långsiktig "lång" realränta och långsiktig "kort" realränta. Med "kort" menas att räntan avser ett lån med förhållandevis kort löptid, till exempel en tre månaders statsskuldväxel. "Lång" innebär att skuldinstrument med lång löptid avses, till exempel statsobligationer med löptider på 10 eller 30 år.

Ett sätt att mäta den långsiktiga realräntan är att studera hur den i genomsnitt utvecklats över en längre tidsperiod. Räntan varierar med konjunkturläget, därför kan realräntan under vissa perioder avvika i betydande utsträckning från ett långsiktigt medelvärde. Om en tillräckligt lång tidsperiod studeras jämnas dock den konjunkturrella effekten ut och en uppfattning om vad som skulle vara en mer långsiktig realräntenivå kan då fås. Beräkningar av den långsiktiga realräntan försvåras av att det under årens lopp skett stora strukturella förändringar i samhällsekonomin, vilka sannolikt har påverkat nivån på den långsiktiga realräntan. Eftersom de strukturer som historiskt varit rådande på kapitalmarknaden inte bedöms gälla framöver kan historiska genomsnitt bli missvisande.

Ett sätt att definiera realräntan är att utnyttja att en nominell ränta kan uttryckas som realräntan plus den förväntade inflationen. För att beräkna realräntan dras inflationsförväntningarna bort från nominalräntan. Som tidigare nämnts kan realräntan beräknas som faktisk eller förväntad. Skillnaden beror på om det är faktisk eller förväntad inflation som dras ifrån den nominella räntan. Även realränteobligationers prissättning kan studeras för att få en uppfattning om den aktuella realräntan. Marknaden för dessa är dock mindre likvid än den nominella obligationsmarknaden, vilket gör noteringarna av realräntan svårtolkade. Dessutom är marknaden för realränteobligationer relativt nyutvecklad. De första emissionerna skedde i mitten av 1990-talet och till en början i liten skala. Detta innebär att det inte går att göra historiska jämförelser särskilt långt tillbaka i tiden. Det kan inte heller anses självklart att Riksgäldskontoret kommer att fortsätta att emittera denna typ av obligationer.

I ett yttrande till Justitiedepartementet med anledning av frågan om tomträttsavgäld och friköp gjorde KI i februari 2012⁶ en bedömning av nivån på den långsiktiga realräntan. Slutsatsen blev att

⁶ Konjunkturinstitutet "Yttrande om Tomträttsavgäld och friköp" (dnr Ju2012/07154/L1).

den långsiktiga korta realräntan bedömdes vara 2 procent. KI har sedan i ett tilläggsyttrande i januari 2013⁷ utvecklat detta med avseende på att den ränta som ska tillämpas, i tomträtts sammanhang, snarare avser avkastningen på en investering med längre löptid. KI utvecklade sina synpunkter på realräntans nivå i ett långsiktigt perspektiv. Slutsatsen blev att den långsiktiga realräntan på en svensk 10-årig statsobligation uppgår till 2,4–3,0 procent. Samtidigt konstaterades att räntan på en 30-årig statsobligation normalt ligger något högre än räntan på en 10-årig statsobligation. Slutsatsen i yttrandet var att KI bedömde att den räntenivå som tomträttsutredningen valt, 2,75 procent, är en rimlig nivå på den långa realräntan i ett långsiktigt perspektiv.

Räntor som utges av den svenska staten kan anses vara riskfria, och är dessutom välkända som investeringsobjekt med en lång historik. Statspapper handlas dessutom aktivt. Marknaden är därmed likvid och noteringarna för räntorna är ständigt uppdaterade. En riskfri, likvid och välkänd ränta är räntan på en statsskuldväxel. För att undvika problem med löptidspremier används statsskuldväxelräntan med tre månaders löptid. För att beräkna den reala räntan på tre månaders sikt vore det teoretiskt bäst att använda sig av den förväntade inflationen på tre månaders sikt.

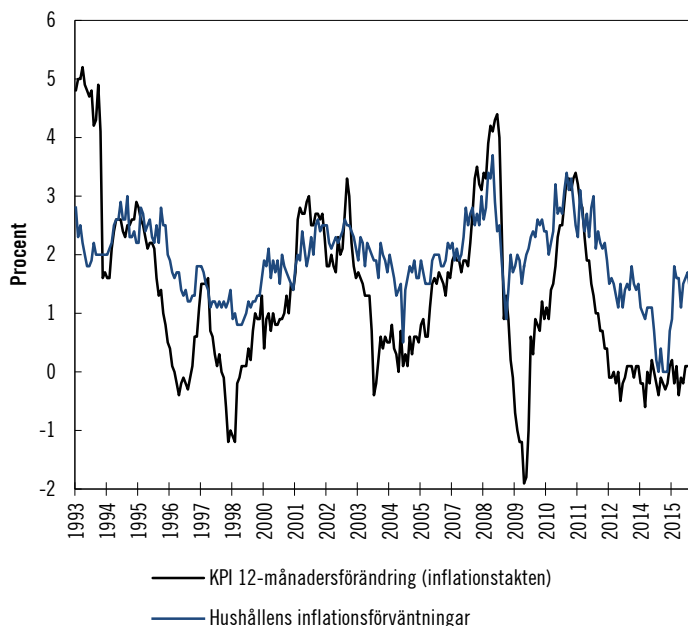
Den förväntade inflationen kan exempelvis mätas genom enkätundersökningar. KI har sedan år 1979 en enkätfråga om hushållens inflationsförväntningar på 12 månaders sikt. Sedan omläggningen av penningpolitiken år 1993, med inriktning på prisstabilitet genom ett inflationsmål, har hushållens inflationsförväntningar varit 1,9 procent i genomsnitt, medan den faktiska inflationen, mätt genom konsumentprisindex (KPI), i genomsnitt uppgick till 1,3 procent under samma period (se figur 7.1).

Ett annat sätt att hantera frågeställningen om förväntad inflation är att utgå från Riksbankens inflationsmål, dvs. att den årliga ökningstakten i KPI ska vara 2 procent. Om den faktiska inflationen tenderar att avvika från inflationsmålet förväntas Riksbanken föra en penningpolitik som innebär att den faktiska inflationen, åtminstone i genomsnitt över tiden, överensstämmer med inflationsmålet. I praktiken har det dock visat sig vara svårt att stabilisera inflationen kring 2 procent och den faktiska inflationen har sedan

⁷ Konjunkturinstitutet "Yttrande om Tomträttsavgäld och friköp" (dnr Ju2012/07154/L1).

inflationmålet infördes i genomsnitt tenderat att vara lägre än den målsatta nivån.

Figur 7.1 Inflationstakten och hushållens inflationsförväntningar åren 1993–2015



Källor: Statistiska centralbyrån och Konjunkturinstitutet.

Som mått på den faktiska prisutvecklingen kan KPI användas. Fördelen med att använda KPI är att det är ett brett prisindex som allmänheten känner väl till. Det beräknas och publiceras regelbundet på månadsbasis av Statistiska centralbyrån. KPI håller dessutom god kvalitet, revideras normalt inte och tidsserier på KPI är långa. Eftersom långa genomsnitt används för att bestämma den långsiktiga realräntan är det en viktig egenskap.

KI identifierar olika tendenser som har betydelse för bedömningen av den framtida utvecklingen av realräntan. Finanskrisen och t.ex. osäkerheten om eurons framtid leder till ökad benägenhet för så kallat försiktighetssparande vilket minskar benägenheten att investera vilket leder till sjunkande realränta. Åt motsatt håll verkar den demografiska befolkningsutvecklingen. Fler yngre och framför allt

fler äldre i förhållande till arbetsför befolkning innebär att sparandet minskar vilket leder till högre realränta. Dock kan misstron mot offentliga pensionssystem medföra att den äldre generationen kommer att minska sin konsumtion och i stället spara mera vilket i sin tur leder till mindre chans till höjda realräntor. KI menar vidare att det blir ett fortsatt låg investeringsvilja framför allt inom euroområdet. Detta verkar sänkande på realräntan. Slutsatsen av KI:s analys är att det finns flera strukturella faktorer som pekar mot att realräntan kommer att vara låg under många år framöver.

Vidare finns enligt KI flera strukturella faktorer som pekar på att realräntan kommer att vara fortsatt låg under många år framöver. Det innebär vidare att de prognostiserade styrräntorna kommer att vara fortsatt låga men att de kommer att öka långsamt under det närmaste decenniet. Den reala styrräntan förväntas enligt institutet om fem år uppgå till en halv procent och om tio år uppgå till cirka två procent.

En slutsats av beskrivningen ovan är att sett över en längre period är nivån på realräntan och dess utveckling relativt konstant. Sett över en kortare tidsperiod kan dock realräntan fluktuera. En annan slutsats är att realräntan i ett historiskt perspektiv är relativt låg för närvarande. Dessa båda slutsatser är parametrar som ska beaktas i frågor om kalkylräntan vid taxering av vattenkraftverk. För det första om den ska vara fixerad till en viss räntesats eller om den ska kunna variera och bestämmas vid varje taxeringstillfälle. För det andra själva nivån på räntan i det fall den ska vara bestämd till ett visst belopp.

Sammanfattas KI:s yttrande innebär det att den långsiktiga ”korta” realräntan kan bedömas uppgå till storleksordningen två procent. Denna bedömning bygger bland annat på den historiska nivån på differensen mellan statskuldväxelräntan och KPI-inflationen. Den långsiktigt ”långa” realräntan kan bedömas uppgå till knappt tre procent.

7.6.2 Risk

Risikfaktorn kan delas in i flera olika kategorier. I första hand beaktas riskerna för en framtida förändring (negativ) av priser och kostnader. Förutom detta kan andra typer av risker beaktas i bedömningarna, t.ex. politiska risker, miljörisker, m.m.

När det gäller marknadsrisker eller riskerna för att priserna utvecklas på ett negativt sätt är det viktigt att utgå från hur priset i avkastningsberäkningen hanteras. Eftersom priset bestäms som medelvärdet för den senaste 6-årsperioden så är år med både lägre och högre prisnivåer med. Det innebär att vid varje taxeringstillfälle utjämnas prisförändringarna samtidigt som att risken för att priset under den kommande sexårsperioden, fram till nästa taxeringstillfälle, skulle bli stadigt negativt är liten.

Motsvarande resonemang som för att priserna skulle utvecklas negativt under den kommande sexårsperioden kan föras vad avser kostnadsriskerna. Eftersom storleken på drift- och underhållskostnader i stor utsträckning bygger på uppgifter från branschens egna aktörer, t.ex. i form av uppgifter från en FUI, så är risken för att de under den kommande sexårsperioden förändras i någon avsevärd omfattning relativt liten.

En väsentlig riskfaktor att beakta är vad som kan karaktäriseras som politiska risker. Med detta avses risker som är kopplade till lagstiftning etc. och som påverkar elmarknaden. Hit hör bl.a. risken för eventuell stängning av ett befintligt kärnkraftverk eller byggandet av ett nytt kärnkraftverk som påverkar elutbudet vilket i sin tur påverkar förutsättningarna för vattenkraftproducerad el. Även utvecklingen i andra länder, t.ex. olyckan med kärnkraftverket i Japan och beslutet i Tyskland att stänga kärnkraftverk, kan få stor påverkan på förutsättningarna för vattenkraftsproducerad el i Sverige. Debatten om miljörisker med t.ex. brunkolsproducerad elektricitet och frågan om klimatpåverkan och den globala uppvärmningen har också stor påverkan på förutsättningarna för vattenkraftsproducerad el. I båda fallen handlar det om att riskerna med vattenkraftsproducerad el är betydligt lägre jämfört med andra elproducerande kraftkällor. Ytterligare en risk skulle kunna vara hårdare krav med avseende på biologisk mångfald eller dammsäkerhet. Miljöbalken (1998:808) har kompletterats under år 2014 med ett särskilt kapitel gällande just dammsäkerhet.

En annan risk som finns är förknippad med ökningen av elproduktionen med andra miljövänliga kraftslag än vattenkraftverk. Exempelvis har utbyggnaden av vindkraftverk ökat starkt under de senaste åren och utvecklingen av sol- och vågenergianläggningar är i sin linda, vilka tillsammans kan komma att påverka förutsättningarna för vattenkraftproducerad el.

Slutsatserna av resonemanget ovan och de risker som finns vid elproduktion med andra typer av kraftslag än vattenkraft är att vid en jämförelse så är riskerna för en framtida negativ inverkan på förutsättningarna för elproduktion i vattenkraftverk små. Den påtagligaste risken står att finna i utvecklingen inom andra energislag och i vilken omfattning de kan komma att påverka förutsättningarna för elproduktion i vattenkraftverk.

En jämförelse kan också göras med den riskbedömning som gjorts av Ei. Ei skiljer på två typer av risker, dels en systematisk risk dels en icke-systematisk. Beträffande den systematiska risken (dvs. risken i elnätsföretag relativt andra branscher) har denna uppskattats till 0,4–0,5 procent. För den icke-systematiska risken (ett risktillägg för eget kapital) bedömer Ei att riskpremien vid utformning av kalkylräntan för elnätsföretag i Sverige bör ligga på 0,5 procent. Sammantaget innebär detta en total riskuppskattning på cirka en procent i denna typ av företag.

Elnätsverksamheten är till karaktären ett monopol. Verksamheten är dock reglerad för att verksamheten ska bedrivas effektivt till låga kostnader och säkerställa att kunden får betala ett skäligt pris för nättjänsten. Intäktsramen ska täcka skäliga kostnader för att bedriva verksamheten och ge en rimlig avkastning på det kapital som krävs.

Det är vanligt att en monopolverksamhet är betingad med en lägre risk än en konkurrensutsatt verksamhet. Elnätsverksamheten har naturligtvis starka kopplingar till elproduktionsverksamheten. Det är svårt att se den ena existera utan den andra. Men medan elnätsverksamheten inte är föremål för konkurrens så gäller det motsatta för elproducenterna. En befintlig producent utsätts för konkurrens från en ny producent och härigenom finns en större risk för elproducenten jämfört med elnätsinnehavaren, eftersom denne inte riskerar konkurrens från andra elnätsinnehavare. Prisvolatiliteten är även det ett problem för elproducenterna. När dessa förhållanden beaktas kan därför elproduktionsverksamheten sägas vara utsatt för en betydligt större risk än elnätsverksamheten. Elnätsverksamheten har därmed bättre förutsättningar till garanterade intäkter. Dock har även nätverksamheter viss prISRISK. De behöver t.ex. köpa in förlustel⁸, vilket är den enda el elnätsföretag får handla med. Prisfaktorn beaktas dock särskilt för vattenkraftverken genom

⁸ Förlustel är el som används för att täcka överföringsförluster i nätet.

utnyttjandetiden i vattenkraftens värderingsmodell varför denna risk till stor del redan är beaktad.

En slutsats av detta är att riskkomponenten i kalkylräntan vid värdering av vattenkraftverk storleksmässigt bör överstiga nivån på riskkomponenten i den ovan relaterade jämförelsen med elnätverksamheten. Riskkomponenten bör således för närvarande överstiga en procent.

7.6.3 Avskrivningskomponent

En fastighet förslits efterhand och återgärder krävs för att vidmakthålla dess standard. I värderingssammanhang kan detta beaktas på flera sätt. För det första kan åtgärder för att vidmakthålla en viss standard tas upp som en kostnad vid bedömning av ett årligt driftnetto. För det andra kan det i kalkylräntan beaktas genom en så kallad avskrivningskomponent.

Vid taxering av elproduktionsanläggningar ska kostnader beaktas som medför en uthållig produktion i kraftverket. Detta har beaktats genom de uppgifter som elproducenterna redovisat som förnyelsekostnader i den FUI som genomförs inför varje allmän taxering av elproduktionsenheter. För vattenkraften gäller att för ett normalkraftverk motsvarar förnyelsekostnaden vid AFT 13 cirka 3,5 öre per kilowattimme.

I värderingssammanhang utgår bedömningen av storleken på avskrivningskomponenten från bedömd ekonomisk livslängd på den aktuella fastighetstypen. Det innebär att vid en ekonomisk livslängd på 50 år ger det en avskrivningskomponent på cirka två procent. Vid en ekonomisk livslängd på 100 år ger det en avskrivningskomponent på cirka en procent.

Ett räkneexempel visar att den förnyelsekostnad som tas upp i kostnaderna för beräkning av årligt netto för normkraftverket motsvarar cirka 0,5 procent i kalkylränta. Det innebär att samma resultat (riktvärdeangivelse) skulle erhållas om kalkylräntan höjdes med 0,5 procent till 5,5 procent samtidigt som förnyelsekostnaden inte beaktades vid beräkning av det årliga nettot. En avskrivning med 0,5 procent motsvarar en avskrivningstid på cirka 200 år.

Det kan sägas vara egalt om förslitning etc. beaktas genom en förnyelsekostnad eller som en komponent som påverkar kalkylrän-

tan. Det viktiga är att det beaktas. Det man kan ha synpunkter på är om förslitning etc. beaktas i tillräckligt hög grad. Här är en avgörande faktor den bedömda ekonomiska livslängden på berörd fastighetstyp, dvs. elproduktionsenheter. Även om 200 år kan tyckas vara en lång period bör samtidigt beaktas att denna typ av enheter kräver betydligt mindre underhåll än andra typer av elproduktionsenheter. Livslängden på flera av de anläggningsdelar ett vattenkraftverk består av har mycket lång livslängd medan tekniska delkomponenter har betydligt kortare livslängd med avskrivningstider på femtio år eller mindre.

En slutsats av ovanstående är att om förnyelsekostnaden beaktas vid bedömning av årligt driftnetto så ska avskrivningskomponenten i kalkylräntan bedömas till ett lågt belopp. Om den ekonomiska livslängden antas vara 100 år skulle avskrivningskomponenten dock uppgå till storleksordningen cirka 0,5 procent, eftersom även förnyelsekostnaderna beaktas och dessa i sin tur påverkar den ekonomiska livslängden. Att förnyelsekostnaderna har denna storleksordning visade även den FUI som gjordes inför AFT 13 och som nämns ovan. Eftersom det tidigare bedömts att den ekonomiska livslängden torde vara betydligt längre ska 0,5 procent ses som en övre gräns för en avskrivningskomponent i kalkylräntan.

7.6.4 Förväntan om driftnettotillväxt – värdeförändring

Förväntan om en framtida positiv värdeutveckling på berörd fastighetstyp innebär att direktavkastningskravet kan sänkas eftersom fastighetsvärdet utvecklas i positiv riktning. Det har framför allt syns på kommersiella fastigheter i storstädernas centrala delar där direktavkastningskravet nått mycket låga nivåer, t.o.m. under två procent, vilket kompenseras av en tro på en kraftig prisutveckling för denna typ av fastigheter.

När det gäller elproduktionsenheter är den framtida värdeutvecklingen svår att förutse. Det finns aspekter som talar både för sjunkande som stigande priser på lång sikt. En viktig faktor i detta sammanhang är att priset på el, vid varje taxeringstillfälle, tar hänsyn till de senaste sex årens medelpriser på el i Sverige. Detta innebär att det sker en automatisk utjämning av prisfluktuationer vilket minskar betydelsen av att bedöma den framtida utvecklingen på el-

priset. Slutsatsen är således att förväntan om driftnettotillväxt (värde-tillväxt) mer eller mindre kan bortses från.

7.6.5 Beaktande av skatter

Vid avkastningsberäkningarna för vattenkraftverk beaktas framför allt två skatter, inkomstskatt och fastighetsskatt.

Inkomstskatt

Inkomstskatten (bolagsskatten) beaktas vid bestämmande av rikt-värdeangivelsen för vattenkraftverk genom att det vid avkastnings-beräkningen bedömda årsnettot räknas ned med en faktor som be-ror på den aktuella skattesatsens storlek. Inkomstskatten beaktas på detta sätt åtminstone sedan AFT 13. Det innebär också att vid tidigare taxeringar än i vart fall den allmänna fastighetstaxeringen år 2007 (AFT 07) bestämdes riktvärdeangivelsen utan hänsynstagande till inkomstskatt.

Eftersom kalkylräntan varit oförändrad, fem procent, sedan år 1981 och någon ändring av kalkylräntan inte gjordes vid AFT 07 så innebar ett beaktande av inkomstskatten att riktvärdeangivelsen sänktes med 28 procent jämfört med föregående taxering, allt annat obeaktat. Beräkningsmässigt kan konstateras att om riktvärdeangiv-elsen skulle varit oförändrad, allt annat obeaktat, hade räntan vid den tidpunkten behövt sänkas till cirka 3,6 procent.

Det råder dock viss oklarhet om inkomstskatten beaktades inför AFT 07. Det är dock otvetydigt att kalkylräntan varit oförändrad sedan första gången den skrevs in i fastighetstaxeringsförordningen och att den sedan inte ändrades trots att hänsyn till inkomstskatten sannolikt infördes som en parameter vid AFT 07. Vad som kan konstateras är att när inkomstskatten för första gången troligen började beaktas vid 2007 års allmänna fastighetstaxering kompen-serades inte detta genom en ändrad (sänkt) kalkylränta. Detta innebär att kalkylräntan utan beaktande av skatt (före skatt) i praktiken höjdes till cirka 6,9 procent.

Svensk Energi har i en skrivelse inför AFT 13 hemställt hos Finansdepartementet om att kalkylräntan vid AFT 13 ska höjas från 5 procent till 6 procent. Motivet, enligt Svensk Energi, var att en

kalkylränta på 5 procent i de flesta fall är för låg vid en jämförelse med inventerade kalkylräntor i vattenkraftföretag. Kalkylräntan härleds ur studier eller inventeringar av de kalkylräntor som används av vattenkraftföretag ingående i Svensk Energis referensgrupp inför AFT 13. En kalkylränta som på detta sätt är hämtad från vattenkraftföretagens verksamhet är en ränta som troligen inte beaktar inkomstskatten, dvs. den avser en kalkylränta före skatt. Om så är fallet kan nivån 6 procent översättas till en kalkylränta efter skatt på cirka 4,4 procent.

Det fortsatta resonemanget utgår från två scenarier om hur inkomstskatteeffekten beaktats i kalkylräntan.

Om det utgås från att inkomstskatt inte är beaktad i kalkylräntan vid AFT 07 och AFT 13 så innebär det att räntan 5 procent efter hänsynstagande till skatteeffekten bör uppgå till cirka 3,6 procent. Den nivå som förespråkas i Svensk Energis hemställan till Finansdepartementet är 4,4 procent, efter hänsynstagande till inkomstskatteeffekten. Sammantaget innebär de olika bedömningarna av kalkylräntan en nivå mellan 3,5–4,4 procent, dvs. en nivå som understiger kalkylräntan 5 procent i fastighetstaxeringsförordningen. Detta överensstämmer också med bedömning av kalkylräntan efter skatt som Ei bedömt i ”PM 2011:07”. Ei anger en kalkylränta före skatt på 5,2 procent som motsvarar en kalkylränta på cirka 3,8 procent efter skatt.

Om utgångspunkten är att inkomstskatt beaktas i kalkylräntan på 5 procent så innebär det en kalkylränta före beaktande av inkomstskatt på cirka 6,9 procent. Denna nivå ska då i första hand jämföras med nivån 6 procent som Svensk Energi hemställer om. Svensk Energis hemställan ligger följaktligen under den nivå som kalkylräntan i fastighetstaxeringsförordningen anger (om utgångspunkten är att kalkylräntan på 5 procent beaktar inkomstskatt).

Slutsatsen av resonemanget ovan är att eftersom beräkningarna av riktvärdeangivelsen beaktar effekten av inkomstskatt så bör kalkylräntan i fastighetstaxeringsförordningen sänkas (om det vore aktuellt med en allmän fastighetstaxering av elproduktionsenheter i dag). Hur mycket den bör sänkas med är inte möjligt att exakt ange utifrån de översiktliga antaganden och beräkningar som gjorts i denna utredning, men sänkningen bör ligga inom intervallet 0,5–1,0 procent. Här ska också hänsyn tas till att inkomstskatten sänktes från 26,3 procent till 22 procent den 1 januari 2013.

Vid en jämförelse med värdering av andra typer av fastigheter kan konstateras att inkomstskatt inte beaktas vid värderingarna. Vid värdering med hjälp av en ortsprisanalys beaktas försäljningspriser på fastigheter som bedöms motsvara den aktuella fastigheten och vid värdering med en avkastningskalkylbaserad metod beaktas den aktuella fastighetens intäkter och kostnader men utan hänsynstagande till inkomstskatt.

Frågan om inkomstskatt ska eller inte ska beaktas vid bestämning av riktvärdeangivelsen är i första hand en beräkningsfråga. Det fundamentala är att *om* inkomstskatt beaktas så ska detta även synas i kalkylräntan. Och omvänt om den *inte* beaktas så ska *det* synas i kalkylräntan.

Fastighetsskatt

Vid fastighetsvärdering är det vedertaget att beakta fastighetsskatten genom avdrag på driftnettot. Inför AFT 13 gjordes detta på följande sätt för elproduktionsenheter.

Fastighetsskatten utgörs av en viss procent av fastighetens taxeringsvärde. Beräkningstekniskt innebär det en förenkling om det i stället kan göras ett procentuellt avdrag på det årliga driftnettot. Storleken av det avdrag som behöver göras är beroende av den procentsats med vilken fastighetsskatten utgår på avkastningsvärdet, kalkylerad livslängd för ett nybyggt kraftverk samt tillämplig kalkylränta. Sedan genomförs bestämningen av erforderligt procentuellt avdrag på driftsnettot för de olika kraftverkstyperna⁹.

För Vattenkraftverk såg beräkningarna ut enligt nedan:

$$X \times Dn = 0,021 \times (Dn - X \times Dn) \times 0,737 \times 20$$

där X är det procentuella avdrag på det årliga driftnettot, Dn , som behöver göras för att beakta en fastighetsskatt om 2,8 procent på taxeringsvärdet = 2,1 procent på avkastningsvärdet (vilket motsvarar taxeringsvärdenivån, 75 procent, av fastighetsskattens inverkan på marknadsvärdet, dvs. $0,75 \times 2,8$ procent = 2,1 procent). Faktorn

⁹ Dokument från Lantmäteriet inför AFT 13: Förklaringar till vissa beräkningar, Bertil Hall, 2012-04-25.

0,737 beaktar en inkomstskatt på 26,3 procent och 20 är kapitaliseringsfaktorn vid oändlig tid och 5 procent kalkylränta.

$$X(1 + 0,021 \times 0,737 \times 20) = 0,021 \times 0,737 \times 20$$

$$X \times 1,30954 = 0,30954$$

$$X = 0,23637$$

Annorlunda uttryckt ska 23,64 procent av driftnettot dras av. Driftnettot ska således multipliceras med en faktor 0,7636.

Liknande beräkningar gällande fastighetsskatten gjordes också för var och en av de övriga kraftverkstyperna när det gäller lönsamhetsberäkningarna.

7.6.6 Sammanfattande analyser

I tabell 7.1 visas effekterna på förändringar av riktvärdeangivelsen vid olika kalkylräntor.

Tabell 7.1 Förändring av riktvärdeangivelsen vid olika kalkylräntor

Utgångspunkt är en inkomstskatt på 26,3 procent

	Kalkylränta				
	3 %	4 %	5 %	6 %	7 %
1) Kapitaliseringsfaktor (∞)	33,333	25,000	20,000	16,667	14,286
2) Inverkan av fastighetsskatt	0,6597	0,7210	0,7636	0,7949	0,8189
3) Inverkan av inkomstskatt	0,737	0,737	0,737	0,737	0,737
4) Kapitaliseringsfaktor (1 x 2 x 3)	16,206	13,285	11,256	9,765	8,622
Riktvärdet (4 x 0,375 kr)	6,08 kr	4,98 kr	4,22 kr	3,66 kr	3,23 kr
Förändring i procent	44 %	18 %	0 %	-13,3 %	-23 %

Siffrorna visar att en sänkning av kalkylräntan från 5 till 4 procent innebär en höjning av riktvärdeangivelsen med 18 procent (tabellens nedersta rad). Det innebär också att det totala taxeringsvärdet och den totala fastighetsskatten ökar med motsvarande belopp. Riktvärdeangivelsen vid AFT 13 var 4,22 kronor per kilowattimme, det skuggade fältet i tabellen.

I tabell 7.2 visas effekten av en ändrad nivå på inkomstskatten.

Tabell 7.2 Förändring av riktvärdeangivelsen vid olika inkomstskatt

Utgångspunkt är en kalkylränta på 5 procent

	Inkomstskattenivå		
	20 %	22 %	26,3 %
1) Kapitaliseringsfaktor (∞)	20,0000	20,0000	20,0000
2) Inverkan av fastighetsskatt	0,7485	0,7532	0,7636
3) Inverkan av inkomstskatt	0,80	0,78	0,737
4) Kapitaliseringsfaktor (1 x 2 x 3)	11,976	11,750	11,256
Riktvärdet (4 x 0,375 kronor)	4,49 kr	4,41 kr	4,22 kr
Förändring i procent	+ 6,4 %	+ 4,5 %	0 %

Eftersom inkomstskatten sänkts från 26,3 till 22 procent den 1 januari 2013 så innebär det att om det genomfördes en allmän fastighetstaxering år 2015 så skulle, allt annat obeaktat, riktvärdeangivelsen höjas med 6 procent. Riktvärdeangivelsen vid AFT 13 var 4,22 kronor per kilowattimme, det skuggade fältet i tabellen.

Vattenkraftverk och genomslag av ändrad kalkylränta

En höjning av kalkylräntan med en procentenhet, från 5 till 6 procent ger en sänkning av marknadsvärdenivån, och därigenom även taxeringsvärdet, med 13,3 procent (jfr avsnitt 7.4.3 Värderingsmetoder, under rubriken Avkastningsmetoden). Detta eftersom kapitaliseringsfaktorn minskar från 20 till 16,7. En sänkning av kalkylräntan från 5 procent till 4 procent gör att värdenivån ökar med 18 procent då kapitaliseringsfaktorn ökar från 20 till 25. Detta tydliggör kalkylräntans betydelse för vattenkraftverkens taxeringsvärde.

7.7 En modell med rörlig kalkylränta

Utredningen har i enlighet med direktiven övervägt om det vid värderingen av vattenkraftverk är den lämpligaste ordningen att utgå ifrån en fast kalkylränta. Mot bakgrund av vad som redovisats i avsnitt 7.6 om hur kalkylräntan är uppbyggd och hur den påverkar beräkningen av riktvärdeangivelsen för vattenkraftverk har utredningen därför övervägt möjligheten att införa en rörlig kalkylränta som bestäms inför varje fastighetstaxering. För det fall en rörlig

kalkylränta införs bör det av fastighetstaxeringsförordningen framgå vilka parametrar som ska beaktas. Motsvarande reglering finns redan i fastighetstaxeringsförordningen när det gäller hur elpriset ska bestämmas vid beräkningen av riktvärdeangivelserna för elproduktionsenheter (jfr 1 kap. 25 a § FTF). Nedan redovisas den modell utredningen har övervägt. Om en sådan modell införs bör bestämmandet av delkomponenterna preciseras i fastighetstaxeringsförordningen.

I avsnitten 7.6.1–7.6.5 beskrivs de komponenter som bedöms utgöra utgångspunkter vid bestämmande av en rörlig kalkylränta. När det gäller en precisering av hur en rörlig ränta skulle kunna författningsregleras har följande alternativ övervägts:

- a) Kalkylräntan ska bedömas med utgångspunkt i den långsiktiga ”korta” realräntan samt med hänsyn till beaktansvärda risker och en avskrivningskomponent.
- b) Kalkylräntan ska bedömas med utgångspunkt i den långsiktiga ”långa” realräntan samt med hänsyn till beaktansvärda risker och en avskrivningskomponent.
- c) Kalkylräntan ska bedömas utifrån en sammanvägning av en långsiktig ”kort” realränta i ett sexårsperspektiv (en taxeringscykel) och en långsiktig ”lång” realränta samt med hänsyn till beaktansvärda risker och en avskrivningskomponent. En kombination av en långsiktigt ”kort” och en långsiktigt ”lång” kalkylränta skulle kunna vara ett alternativ för att beakta kortsiktiga fluktuationer på marknaden för vattenkraftverk.

Förändringar i de underliggande parametrar som styr kalkylräntan sker relativt långsamt. Till exempel brukar den långsiktiga realräntan bedömas i ett 20–30-årsperspektiv. Däremot kan faktorer som styr riskkomponenten förändras i ett kortare perspektiv, t.ex. politiska beslut som påverkar förutsättningarna för produktion av el i vattenkraftverk.

Beroende på vilken realränta som används för beräkning enligt nedanstående formel kommer kalkylräntan att variera något:

$$\text{Real kalkylränta} = \text{realränta} + \text{riskfaktorer} + \text{avskrivningskomponent}.$$

Om kalkylräntan fastställs med hänsyn till en långsiktigt ”kort” realränta kan den reala kalkylräntan i dagsläget bedömas bli cirka 0,5–1,0 procentenheter lägre än om bedömningen utgår ifrån en långsiktigt ”lång” realränta. Kalkylräntan kan också bedömas utifrån en sammanvägning av en långsiktigt ”kort” realränta för kalkylperioden upp till sex år (en taxeringscykel) och en långsiktigt ”lång” realränta för kalkylperioden sju år och framåt. Detta beräkningssätt skulle ge en kalkylränta i intervallet mellan de två föregående alternativen.

Tidsserier för realräntor på statsobligationer med längre löptid kan antingen erhållas via noteringar för realobligationsräntor eller genom att justera noteringar för nominella statsobligationsräntor med inflationen. Generellt är marknaden för nominella statsobligationer mer likvida och erbjuder betydligt längre tidsserier. Precis som för realobligationer är tillgängligheten på långa tidsserier för 30-åriga obligationsräntor begränsad. För Sverige finns enbart noteringar på 30-åriga räntor sedan april 2009. Därmed är det svårt att på säkra grunder göra en bedömning av realräntan utifrån värdepapper med denna löptid. En genomsnittlig avkastning på tioåriga nominella statsobligationer – vilka i Sverige är likvida, i princip riskfria och har funnits under lång tid – framstår därför som det rimligaste instrumentet vid bedömningen av den långsiktigt ”långa” realräntans nivå.

Principerna för bedömning av kalkylräntan bör, för det fall en rörlig ränta införs, utgå från den långsiktigt ”långa” realräntan. Dessutom bör hänsyn tas till beaktansvärda risker inom marknaden för elproduktion från vattenkraftverk. Hänsyn bör även tas till en avskrivningskomponent.

Nivån på kalkylräntan skulle bestämmas i samband med att riktvärdeangivelserna beslutas inför en fastighetstaxering. Riktvärdeangivelserna beslutas i form av allmänna råd. Förslagen till allmänna råd lämnas i juni året före taxeringsåret vilka sedan träder i kraft den 1 september samma år. Fördelen med denna arbetsordning skulle vara att kalkylräntan blir en del av det samlade underlaget som ska ligga till grund för förslaget till riktvärdeangivelsen för vattenkraftverk. En stor fördel är också att denna process skapar en större överblickbarhet samtidigt som arbetet med förslagen till riktvärdeangivelse för vattenkraftverk kan samordnas med förslagen för övriga fastighetstyper.

Sammanfattningsvis skulle ett införande av en rörlig kalkylränta till grund för att bestämma riktvärdeangivelsen för vattenkraftverk kunna utformas enligt följande:

- Principerna för bestämning av kalkylräntan anges i fastighetstaxeringsförordningen.
- Kalkylräntan bestäms i samband med att övriga parametrar som ligger till grund för bestämmandet av riktvärdeangivelsen för vattenkraftverk bedöms och beräknas.

I avsnitt 9 föreslår utredningen att förenklad fastighetstaxering införs vart sjätte år för elproduktionsenheter. Av förslaget framgår att det inför förenklad fastighetstaxering kan göras ett mindre omfattande förberedelsearbete där endast vissa parametrar blir föremål för översyn. Det torde mot denna bakgrund normalt inte krävas att kalkylräntan blir föremål för revidering vid förenklad fastighetstaxering. Utgångspunkten är således att kalkylräntan tillsammans med övriga parametrar skulle revideras inom ramen för förberedelsearbetet inför de allmänna fastighetstaxeringarna.

7.7.1 Alternativ modell för en rörlig kalkylränta

Under arbetet har till utredningen överlämnats en promemoria (dnr KOMM2015/00010/FI2014:14) från Svensk Energi som presenterar en alternativ modell för att bestämma kalkylräntan vid taxeringen av elproduktionsenheter. Metoden i promemorian baseras på en semi-fast direktavkastningsmetod och uppvisar likheter med utredningens förslag.

Metoden bygger på härledda direktavkastningskrav för mest närliggande fastigheter med en fungerande fastighetsmarknad. Enligt inlagan är marknaden för industrifastigheter den mest närliggande fungerande fastighetsmarknaden.

I modellen bestäms kalkylräntan av tre olika delparametrar; riskfri realränta, en riskpremie och en korrektionsfaktor för vattenkraftverk.

Den riskfria realräntan utgörs av en uppskattning av en 30-årig riskfri ränta. Initialt bedöms den genomsnittliga så kallade spreaden mellan en 30-årig och 10-årig statsobligation och sedan appliceras den spreaden i sin tur på den genomsnittliga 10-åriga riskfria rän-

tan. Riskpremien utgår ifrån direktavkastningskrav i marknadstransaktioner för industrifastigheter. En korrektionsfaktor för vattenkraft tas fram innehållande ett antal parametrar, däribland politisk risk, väderberoende och flexibilitet. Inlagan beskriver en process där lämpliga grupper av industrivärdeområden väljs ut för att bestämma direktavkastningskravet för industrifastigheter (mest närliggande marknad med vattenkraftverk enligt inlagan) som då kommer att påverka fastställandet av korrektionsfaktorn.

Den riskfria räntan bör enligt inlagan ses över vart tredje eller vart sjätte år, medan den marknadsbaserade riskpremien ses över vart sjätte år. Korrektionsfaktorn bör fastställas i samråd med branschen och anses vara fast under överskådlig framtid.

Utredningen noterar att det inkomna förslaget har flera likheter med utredningens eget förslag om hur en rörlig kalkylränta skulle kunna utformas. Förslaget till modell i inlagan är dock något mer komplicerat och innehåller ett större antal parametrar samt fler bedömningar.

7.8 Överväganden

Utredningens bedömning: Mot bakgrund av en kartläggning av förutsättningarna för att på ett entydigt sätt och med en hög värderingsteknisk precision införa en rörlig kalkylränta för i första hand vattenkraftverk gör utredningen bedömningen att kalkylräntan bör vara fast och regleras i fastighetstaxeringsförordningen. Som utgångspunkt bör räntan om fem procent behållas oförändrad. Det innebär också att inkomstskatt även fortsatt ska beaktas vid beräkning av kalkylräntan, dvs. kalkylräntan uppgår till 5 procent efter skatt.

Av direktiven framgår att uppdraget omfattar en översyn av avkastningsberäkningen för vattenkraftverk och den författningsreglerade kalkylränta om fem procent som används vid denna beräkning. Uppdraget innefattar även en översyn av om inkomstskatt ska beaktas. Uppdraget omfattar däremot inte uttryckligen en översyn av kalkylräntans tillämpning vid taxering av andra typer av elproduktionsenheter och industrienheter i form av täktmark.

För normkraftverket avseende vattenkraftverk ska värdet uttryckt i kilowattimmar bestämmas med utgångspunkt i elproduktionens lönsamhet och med beaktande av priser vid köp av likartade vattenkraftverk eller del därav. För vattenkraftverken bygger således den lagreglerade modellen på en avkastningsberäkning. Utgångspunkten för att bestämma riktvärdet är verkets normalårsproduktion. Detta framgår av 15 kap. 6 och 7 §§ FTL.

Värderingen av övriga kraftverkstyper tar enligt 15 kap. 13 § FTL sin utgångspunkt i en återanskaffningskostnad, dvs. en produktionskostnadsmetod, där användandet av kalkylränta inte är något huvudinslag. Denna stäms visserligen av mot en avkastningsberäkning och ett eventuellt ortsprismaterial, men utgångspunkten är återanskaffningskostnaden.

De författningsreglerade värderingsmodellerna skiljer sig således åt för vattenkraftverk och övriga typer av kraftverk. Detta avspeglar sig även i hur riktvärdeangivelsen uttrycks (jfr 15 kap. 6 och 11 §§ FTL). Eftersom avkastningsmetoden är huvudmetod vid beräkningen av riktvärdeangivelsen för vattenkraftverk är kalkylräntan av avgörande betydelse vid denna beräkning. Nuvarande reglering innebär att kalkylräntan är låst till 5 procent i fastighetstaxeringsförordningen. Detta innebär att det inom ramen för förberedelsearbetet inför allmän fastighetstaxering normalt inte görs någon översyn av nivån på kalkylräntan.

Värderingsnoggrannheten bedöms i normalfallet bli något högre om en rörlig kalkylränta används. Det bör dock framhållas att en rörlig ränta inte med fullständig säkerhet kan uppskatta komponenter som risker etc. Att fastställa en kalkylränta med flera ingående komponenter bygger på bedömningar. Vissa komponenter kan bedömas med relativt hög säkerhet, vissa med något lägre säkerhet.

Beskrivningen av påverkan på riktvärdeangivelsen eller marknadsvärdenivån av olika kalkylräntesatser gäller dock endast om "allt annat är lika". Känslighetsanalysen i avsnitt 7.6.6, tabellerna 7.1 och 7.2, visar resultatet om man låser kalkylräntesats respektive inkomstskattesats. Eftersom kalkylräntan endast är en av flera olika parametrar för att bestämma en riktvärdeangivelse blir dock inte värdeinverkan på riktvärdeangivelsen i praktiken lika tydlig som tabellerna utvisar. Under förberedelsearbetet kommer en avstämning att göras mot befintligt ortsprismaterial. Även en allmän avstämning av nivån görs. Detta måste också tas i beaktande vid bedömningen av hur

stor reell inverkan på riktvärdeangivelsen som en förändrad kalkylränta får.

En annan viktig aspekt är den robusthet i modellen som en reglerad kalkylränta innebär. Jämförelser kan göras med regleringen av intäktsramar för elnätsföretagen där Ei i sin beräkning av intäktsramarna för åren 2012–2015 gjorde en bedömning av en rimlig kalkylränta. En bedömning som elnätsföretagen överklagade, se avsnitt 7.4.1. Ett stort antal rättsliga processer i olika instanser följde. Detta har gett upphov till ökade kostnader för företag, myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna. Det oklara rättsläget har också medfört en osäkerhet för marknadens aktörer som under en längre tid har haft svårt att veta sina ekonomiska ramar. Regeringen har mot denna bakgrund utarbetat nya regler för bestämmandet av intäktsramarna. Men även de nya intäktsramarna har dock överklagats och därmed består det oklara rättsläget trots nya och mer detaljerade regler.

Med en rörlig kalkylränta går det inte att utesluta att en liknande situation skulle uppstå vid fastighetstaxering av elproduktionsenheter. De samhällsekonomiska kostnaderna torde i så fall bli betydande. Utredningen gör därför bedömningen att en fast och reglerad kalkylränta är att föredra framför en rörlig ränta. Detta innebär en tydlig och långsiktig förutsättning för marknadens aktörer i en bransch där långsiktiga spelregler är av största vikt. En fast kalkylränta är också vanligt i branscher med liknande förutsättningar, se avsnitt 7.4.1.

Det kan vidare konstateras att den av utredningen övervägda modellen för att bestämma kalkylräntan som redovisas i avsnitt 7.7 är komplex till sin natur. Branschen har till utredning överlämnat en promemoria med en alternativ modell (se avsnitt 7.7.1). Denna modell är dock än mer komplex än den av utredningen övervägda modellen och utgör således inget alternativ.

Kalkylräntan är, som framgår ovan, en av många parametrar vid värderingen av vattenkraftverken. Även om direktiven inte uttryckligen anger att utredningen ska göra en översyn för övriga kraftverkstyper har det dock aktualiserats att kalkylräntan skulle kunna behöva bestämmas enskilt för varje kraftverkstyp. Detta trots att kalkylräntan, som framgår ovan, har mindre betydelse för de övriga kraftverkstyperna. För det fall utredningen skulle föreslå en rörlig kalkylränta i enlighet med den modell som redovisas i avsnitt 7.7

skulle denna helt anpassas till förhållandena för vattenkraftverk. Detta gäller såväl bedömningen av risk som avskrivningskomponenten. Att använda denna kalkylränta för övriga typer av kraftverk bedöms som direkt olämpligt. Det alternativ som i så fall funnits hade varit att bestämma olika rörliga kalkylräntor för samtliga kraftverkstyper. Med de av utredningen föreslagna nya kraftverkstyperna innebär det i så fall att sammanlagt sex olika kalkylräntor skulle behöva bedömmas. Detta skulle medföra ett värderingstekniskt komplicerat arbete, som mot bakgrund av de osäkerheter som beräkningarna är behäftade med, ändå inte skulle säkerställa en entydig bestämning av räntan.

Ytterligare en möjlighet är att föreslå en rörlig kalkylränta för vattenkraftverk och en författningsreglerad schabloniserad ränta för övriga kraftverkstyper. Utredningen menar dock att det inte är önskvärt att behandla kraftverkstyperna olika i detta hänseende och det är svårt att motivera en sådan principiell skillnad. Sammantaget gör utredningen bedömningen att nuvarande system med en fast författningsreglerad kalkylränta är att föredra. Den ytterligare värderingsnoggrannhet som eventuellt skulle uppnås med en rörlig kalkylränta är inte motiverad mot bakgrund av den komplexitet och osäkerhet som ett sådant system skulle kunna ge upphov till. Kalkylräntan bör därför enligt utredningens bedömning vara fast och regleras i fastighetsförordningen.

Utredningen har heller inte funnit argument som talar för att den befintliga nivån på kalkylränta om fem procent skulle vara väsentligt felaktig. Ändringen i fastighetstaxeringsförordningen som innebär att inkomstskatt ska beaktas i kalkylräntan medför i praktiken att den föreskrivna nivån på kalkylränta vid AFT 13 efter skatt motsvarar en kalkylränta om knappt sju procent före inkomstskatt. Detta är således något högre än de i domstol fastslagna 6,5 procent för beräkningen av elnätsföretagens intäktsramar gällande åren 2012–2015.

Mot bakgrund av det som redovisats ovan föreslår utredningen att ingen ändring sker av den i fastighetstaxeringsförordningen gällande regleringen av nivån på kalkylräntan för elproduktionsenheter och täktenheter.

8 Elcertifikat

8.1 Inledning

Elcertifikat utfärdas för produktion av förnybar el sedan den 1 maj 2003 enligt vad som föreskrivs i lagen (2011:1200) om elcertifikat. Innehavaren av en anläggning med sådan produktion tilldelas elcertifikat, vilka genom sitt värde ökar innehavarens intäkter. För fastighetstaxeringen har elcertifikaten betydelse genom att de höjer de elcertifikatberättigade anläggningarnas marknadsvärde. En taxeringsenhets (fastighets) taxeringsvärde ska bestämmas till det belopp som motsvarar 75 procent av marknadsvärdet (5 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen [1979:1152], förkortad FTL). Elcertifikatens inverkan på fastigheters marknadsvärde har beaktats sedan den allmänna fastighetstaxeringen år 2007, dvs. sedan den första allmänna fastighetstaxeringen efter elcertifikatsystemets tillkomst.

8.2 Utredningens uppdrag

Nuvarande bestämmelser om fastighetstaxering av elproduktionsenheter tillkom i stor utsträckning inför 2000 års allmänna fastighetstaxering. Sedan dess har det bl.a. införts ett marknadsbaserat stödssystem för förnybar elproduktion, elcertifikatsystemet, som syftar till att öka produktionen av förnybar el på ett kostnadseffektivt sätt. Med hänsyn till de förändringar som har skett finns det anledning att göra en översyn av fastighetstaxeringen och fastighetsbeskattningen av elproduktionsenheter.

Utredaren ska överväga om det med hänsyn till påverkan på effektiviteten i elcertifikatsystemet är motiverat att värdet av elcertifikat beaktas vid fastighetstaxeringen eller vid bestämmandet av underlag för uttag av fastighetsskatt.

En central utgångspunkt är att taxeringsvärden för elproduktionsenheter även fortsättningsvis ska spegla marknadsvärden, i den mening som avses i 5 kap. fastighetstaxeringslagen.

Utredaren bör i möjligaste mån eftersträva att förenkla och rationalisera fastighetstaxeringen och fastighetsbeskattningen av elproduktionsenheter. Utredaren är även oförhindrad att föreslå ändringar i syfte att åstadkomma ökad tydlighet och överskådlighet samt språklig modernisering och enhetlighet.

8.3 Gällande rätt

Vissa allmänna värderingsregler

Värderingen ska ske med utgångspunkt i värdefaktorer (7 kap. 1 § FTL). Med värdefaktorer avses egenskaper som är knutna till fastigheten och som har betydelse för marknadsvärdet.

För byggnader och ägoslag som avses i 8–15 kap. FTL ska, enligt 7 kap. 3 § samma lag, taxeringsvärdet bestämmas med utgångspunkt i riktvärden. Där anges även att dessa för varje värderingsenhet ska bestämmas för kombinationer av värdefaktorer, som i någon utsträckning varierar inom värdeområdet och som har särskild betydelse för marknadsvärdet. För övriga värdefaktorer ska riktvärdet, enligt paragrafen, bestämmas med utgångspunkt i förhållanden som i genomsnitt eller i huvudsak råder inom värdeområdet.

Föreligger värdefaktorer, som inte särskilt har beaktats vid riktvärdesbestämmande och som påtagligt inverkar på marknadsvärdet, ska ett med ledning av riktvärden bestämt värde justeras (7 kap. 5 § FTL). Detta benämns justering för säregna förhållanden och görs på i paragrafen närmare beskrivet sätt. Påtaglig inverkan på taxeringsvärdet ska anses föreligga när säregna förhållanden föranleder att det med ledning av riktvärden bestämda värdet höjs eller sänks med minst tre procent, dock minst 25 000 kronor (7 kap. 5 § tredje stycket FTL).

Vattenkraftverk

För normkraftverket ska värdet per kilowattimme i en riktvärdeangivelse bestämmas med utgångspunkt i elproduktionens lönsamhet och med beaktande av priserna vid köp av likartade vattenkraftverk eller delar därav (15 kap. 6 § FTL).

Vid bestämmande av värdet per kilowattimme i riktvärdeangivelsen ska inte inverkan på kraftverkets värde av elcertifikat beaktas enligt 1 kap. 25 a § tredje stycket fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199), förkortad FTF. Värdeinverkan av elcertifikat beaktas i stället för dessa typer av taxeringsenheter genom justering för säregna förhållanden (jfr 7 kap. 5 § FTL).

Kraftvärmeverk och vindkraftverk

I en riktvärdeangivelse enligt 7 kap. 3 § ska värden per kilowatt installerad effekt anges för var och en av de skilda klasserna av värdet faktorn typ av värmekraftverk, dvs. om elproduktionen sker med bl.a. kraftvärme eller vindkraft (jfr 15 kap. 11 § FTL).

Riktvärdeangivelsen enligt 1 kap. 34 c § FTF avser de värmekraftverk som indelats i klassen kraftvärmeverk. Vid bestämmande av riktvärdeangivelsen har värdefaktorerna installerad effekt, genomsnittlig årsproduktion, typ av bränsle, typ av reningsanordningar för avgaser samt belägenhet beaktats. Inverkan på värdet av elcertifikat ska, enligt paragrafen, inte beaktas. Värdeinverkan av elcertifikat beaktas i stället för dessa typer av taxeringsenheter genom justering för säregna förhållanden (jfr 7 kap. 5 § FTL).

Riktvärdeangivelsen enligt 1 kap. 34 f § FTF avser de värmekraftverk som indelats i klassen vindkraftverk. Vid bestämmande av riktvärdeangivelsen har förutsatts en fullasttid mellan 1 800 och 2 200 timmar. Med fullasttid avses kvoten mellan den genomsnittliga årsproduktionen och den installerade effekten. Vid bestämmande av riktvärdeangivelsen har värdefaktorerna installerad effekt och belägenhet beaktats. Även inverkan på värdet av elcertifikat har beaktats.

8.4 Elcertifikatsystemet – en bakgrund

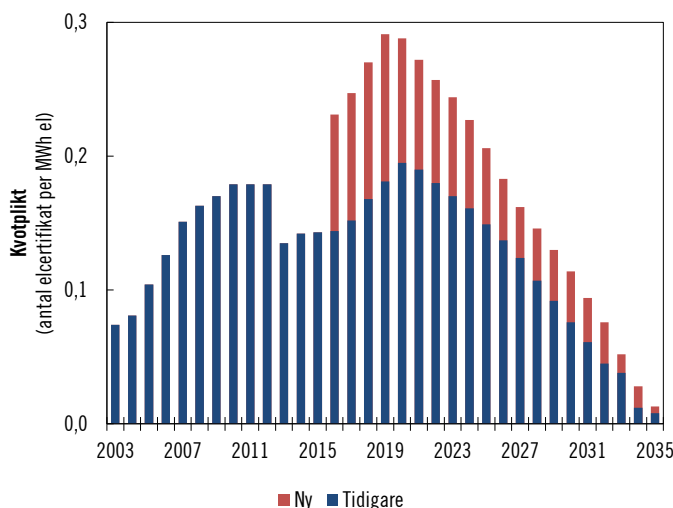
8.4.1 Beskrivning av elcertifikatsystemet

Ett av de av riksdagen fastställda målen för den svenska energi- och miljöpolitiken är att andelen förnybar energi år 2020 ska vara minst 50 procent av den totala energianvändningen (prop. 2008/09:163, bet. 2008/09:NU25, rskr 2008/09:301). Elcertifikatsystemet är det huvudsakliga styrmedlet för att kostnadseffektivt öka elproduktionen från förnybara energikällor. Systemet infördes i maj 2003 och är ett marknadsbaserat stödsystem. För varje producerad megawattimme el från förnybara energikällor kan producenterna få ett elcertifikat av staten. Elcertifikaten kan därefter säljas på en marknad där priset bestäms av utbud och efterfrågan. Elcertifikaten ger därigenom en extra intäkt till elproduktionen från förnybara energikällor, utöver intäkten från försäljningen av elen, dvs. elpriset. Systemet stimulerar på så sätt utbyggnaden av förnybar elproduktion.

De förnybara energikällor som kan ge rätt till elcertifikat är vindkraft, solenergi, vågenergi, geotermisk energi, vissa biobränslen¹ och viss vattenkraft. Därutöver kan produktionsökningar för dessa energikällor ge rätt till elcertifikat. Även elproduktion med torv som bränsle kan ge rätt till elcertifikat, men den räknas inte som förnybar. Rätten till elcertifikat gäller i 15 år, dock som längst till utgången av år 2035.

Efterfrågesidan i systemet utgörs av aktörer med kvotplikt, i första hand elleverantörer men även vissa elanvändare. Dessa aktörer måste köpa en viss andel elcertifikat i förhållande till sin elförsäljning eller elanvändning. Hur stor den andelen är regleras genom en kvot i lagen (2011:1200) om elcertifikat (se figur 8.1). Kvoten är utformad för att skapa efterfrågan på elcertifikat och el från förnybara energikällor varje år fram till år 2020. Kvoten motsvarade det första året 2003 7,4 procent av såld eller använd el och kommer att, i enlighet med den senaste justeringen av kvotnivåerna (prop. 2014/15:123, bet. 2015/16:NU6, rskr 2015/16:5), som högst (år 2019) motsvara 29,1 procent. Därefter fasas kvotplikten stegvis ut under perioden fram t.o.m. år 2035.

¹ Vilka biobränslen som omfattas av elcertifikatsystemet framgår av förordning (2011:1480) om elcertifikat.

Figur 8.1 Kvotplikt åren 2003–2035

Källa: Proposition 2014/15:123.

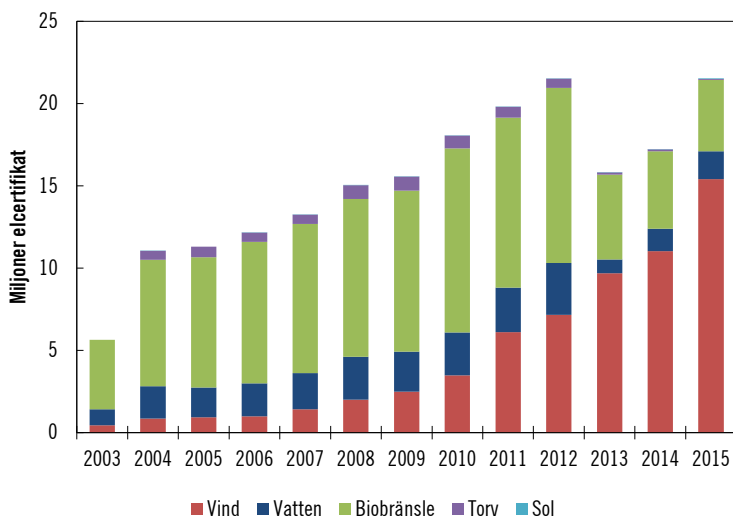
Även om det i första hand är elleverantörerna som är kvotpliktiga är det elanvändarna som finansierar elcertifikatsystemet genom att kostnaden överförs till slutkunderna. Elanvändningen för alla elanvändare omfattas dock inte av kvotplikten, t.ex. beaktas inte den el som används i den elintensiva industrins tillverkningsprocesser i beräkningen av kvotplikten. För att fullgöra kvotplikten lämnas elcertifikat in till staten en gång per år. Kvotplikten ska för respektive år uppfyllas senast den 31 mars följande år. Den 1 april annulleras sedan elcertifikat motsvarande den el som uppgetts som kvotpliktig. När ett elcertifikat annullerats är det förbrukat och kan inte säljas eller användas igen. Om det vid annulleringen inte finns tillräckligt med elcertifikat för att täcka kvotplikten får den kvotpliktige i stället betala en kvotpliktsavgift.²

Majoriteten av elproduktionen i elcertifikatsystemet kom under de inledande åren från el producerad med biobränslen i framför allt kraftvärmeverk, medan utbyggnaden av ny elproduktion från förnybara energikällor i första hand skett genom vindkraft (se figur 8.2).

² Kvotpliktsavgiften beräknas som 150 procent av det volymvägda medelpriset i kontoföringssystemet Cesar under perioden 1 april–31 mars respektive år.

Efter det att äldre anläggningar fasats ut ur systemet vid utgången av år 2012 är också vindkraft den största energikällan i elcertifikatsystemet. Under år 2015 utfärdades elcertifikat motsvarande cirka 21,53 terrawattimmar el. Av detta avsåg 15,41 terrawattimmar el från vindkraft, 4,32 terrawattimmar biobränslebaserad el och 1,70 terrawattimmar el från vattenkraft. Till detta kommer mindre kvantiteter el från torv respektive sol. Solbaserad elproduktion är dock den energikälla som ökar snabbast, men från låga nivåer. Jämfört med år 2014 mer än fördubblades den elcertifikatberättigade solkraftsproduktionen under år 2015 och ökade från 10,78 till 24,5 gigawattimmar.

Figur 8.2 Utfärdade elcertifikat per energislag i Sverige åren 2003–2015

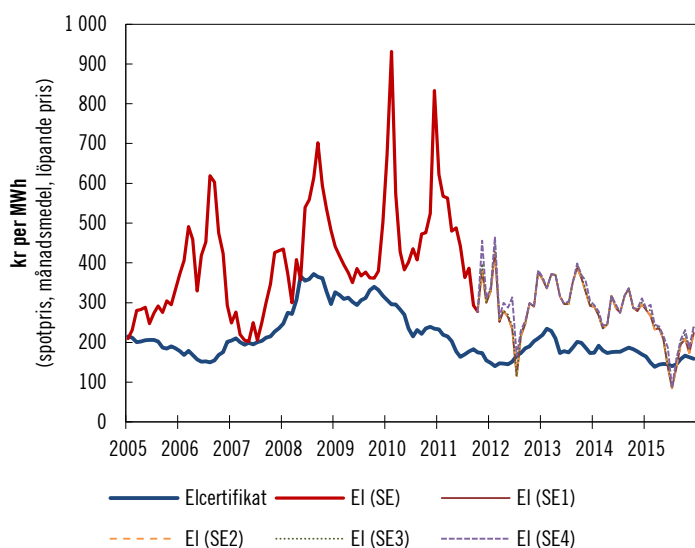


Källa: Kontoföringssystemet Cesar.

A priori kan elcertifikatpriset förväntas spegla stödbehovet i elcertifikatsystemet, dvs. marginalkostnaden för anläggningen på marginalen i elcertifikatsystemet minus elpriset. Allt annat lika kan därmed elcertifikatpriset förväntas bli lägre när elpriset går upp och vice versa. Prisutvecklingen för elcertifikat sedan år 2005 jämförs i figur 8.3 med elpriset för motsvarande period. Medelpriset på elcertifikat var 214,11 kronor per megawattimme åren 2005–2015 och 151,66 kronor per megawattimme år 2015. Som framgår av figuren

uppvisar elcertifikatpriset inte något uppenbart långsiktigt negativt samband med elpriset. Elpriset är även mer volatilt än elcertifikatpriset. Energimyndigheten finner i rapporten Kontrollstation för elcertifikatsystemet 2015 (ER 2014:04) inte heller något tydligt samband mellan el- och elcertifikatprisernas utveckling över tid, även om ett samband fanns under vissa enskilda år. En möjlig förklaring till att el- och elcertifikatpriserna inte beter sig som på förhand kan förväntas kan t.ex. stå att finna i det över åren betydande ackumulerade överskottet av elcertifikat, dvs. av elcertifikat som inte annullerats (jfr även figur 8.4 nedan).

Figur 8.3 Prisutveckling på el och elcertifikat åren 2005–2015



Källor: Nord Pool och Svensk Kraftmäklings.

8.4.2 Elcertifikatmarknaden är gemensam med Norge

Sedan år 2012 har Sverige och Norge en gemensam elcertifikatmarknad med ett gemensamt mål som innebär att elcertifikatsystemet ska bidra till en utbyggnad av 26,4 terrawattimmar ny förnybar elproduktion till utgången av år 2020. Länderna har åtagit sig att finansiera hälften var. Efter förslag i prop. 2014/15:123 har riksdagen i oktober 2015 dock beslutat höja det nationella svenska finan-

sieringsmålet till 30 terrawattimmar ny elproduktion från förnybara energikällor till år 2020 jämfört med år 2002. Det nya målet ersätter det tidigare finansieringsmålet om 25 terrawattimmar till år 2020 jämfört med år 2002. Även målet för den gemensamma marknaden med Norge justeras och höjs till 28,4 terrawattimmar ny elproduktion från förnybart till år 2020. För att möjliggöra ambitionshöjningen och nå det nya finansieringsmålet höjs också kvotplikten (se figur 8.1). Det avtal mellan Norge och Sverige som möjliggör ambitionshöjningen har godkänts av såväl stortinget som riksdagen.

En konsekvens av ambitionshöjningen är att elcertifikatspriset, allt annat lika, kan förväntas bli högre samtidigt som elpriset, allt annat lika, kan förväntas bli lägre. Ambitionshöjningen torde medföra att den högre marginalkostnaden för den tillkommande produktionen i systemet bidrar till att elcertifikatspriset blir något högre jämfört med en oförändrad situation. Regeringens bedömning i prop. 2014/15:123 var att justeringarna av kvoten sannolikt innebär en ökad utbyggnad av vindkraft i Sverige vars produktionskostnader på marginalen är cirka 12,50 kronor per megawattimme högre jämfört med de projekt som blivit prissättande om inte kvotjusteringarna genomförs. Vidare bedömde regeringen att ambitionshöjningen leder till ett elpris som år 2020 är cirka 15 kronor per megawattimme lägre jämfört med om ambitionshöjningen inte genomförs. Med utgångspunkten att elcertifikatpriset går upp när elpriset går ner, innebär det att elcertifikatpriset sammantaget, allt annat lika, kan förväntas öka med 27,50 kronor per megawattimme till år 2020.

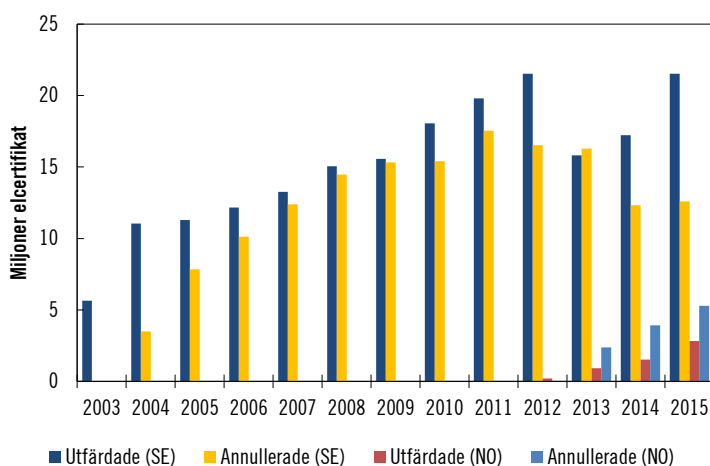
Regeringen presenterar även en bedömning av de förväntade effekterna på intäkterna för befintliga producenter under år 2020. Enligt regeringens bedömning förväntas elproducenter med endast elcertifikatberättigad produktion, allt annat lika, år 2020 få ökade intäkter med cirka 164 miljoner kronor, medan nettointäkterna för samtliga elproducenter, allt annat lika, år 2020 förväntas minska med cirka 1 971 miljoner kronor.

Att elcertifikatmarknaden är gemensam för Sverige och Norge innebär att såväl svenska som norska elkonsumenter finansierar det ökade utbudet av el från förnybara energikällor. En större marknad med fler aktörer bidrar till ökad likviditet. Var den ökade produktionen sker och med vilket energislag den kommer att produceras bestäms dock av marknaden, dvs. av relativkostnaderna för olika

slag av förnybar energi i respektive land. Det kan förväntas leda till att målen för ökad elproduktion från förnybara energikällor uppnås på ett mer kostnadseffektivt sätt än med två separata nationella marknader.

Av figur 8.4 framgår att den svenska delen av den gemensamma marknaden, som på förhand kan förväntas, är avsevärt större än den norska. Indirekt framgår även att det finns ett betydande ackumulerat överskott av elcertifikat från Sverige och att den norska kvotplikten inte enbart kan täckas med inhemskt producerad förnybar el.

Figur 8.4 Totalt antal utfärdade respektive annullerade elcertifikat i Sverige (SE) och Norge (NO) åren 2003–2015



Källa: Kontoföringssystemet Cesar.

8.5 Elcertifikatens inverkan på fastighetstaxeringen

8.5.1 Allmänna utgångspunkter

Elcertifikatsystemet är ett styrmedel som syftar till att öka andelen ny förnybar el genom att höja intäkterna, och därmed marknadsvärdet för anläggningarna, från produktionen av el från förnybara energikällor. Eftersom intäkterna från försäljningen av elcertifikat kan utgöra en betydande andel av dessa elproducenters intäkter kan även elcertifikatens värdeinverkan vara påtaglig. För att kunna be-

stämma ett korrekt taxeringsvärde tas följaktligen hänsyn till elcertifikatens värde vid fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter. I sammanhanget bör noteras att även andra stöd, t.ex. på jordbruksområdet, och styrmedel, t.ex. EU:s system för handel med utsläppsrätter (handelssystemet), direkt eller indirekt, kan påverka fastigheternas marknadsvärden och därmed även enheternas taxeringsvärden.

Elcertifikatens värdeinverkan har beaktats sedan den allmänna fastighetstaxeringen år 2007. Hur detta går till framgår i stort av 7 kap. 5 § FTL, 1 kap. 25 a, 34 c och f §§ FTF samt i Skatteverkets allmänna råd, SKV A 2012:9. I korta drag används två metoder.

Den ena metoden används för vattenkraftverk och kraftvärmeverk. Om elcertifikaten har en påtaglig inverkan på värdet görs en justering för säregna förhållanden av det med ledning av riktvärden bestämda taxeringsvärdet enligt 7 kap. 5 § FTL. Mer konkret justeras taxeringsvärdet med ett belopp som motsvarar den taxeringsvärdeökning som uppkommer p.g.a. elcertifikaten. Den andra metoden skiljer sig principiellt från den första och innebär att elcertifikatens värde beaktas redan vid beräkningen av riktvärdeangivelsen (1 kap. 34 f § FTF). Denna metod används endast för vindkraftverk.

De två olika metoderna har sin bakgrund i att vindkraftverkens hela produktion tilldelas elcertifikat i 15 år, vilket i regel inte gäller för vattenkraft- och kraftvärmeverken.

8.5.2 Värdering av elcertifikat i samband med AFT 13

Särskilt om elcertifikatens värde

Underlaget till beräkningen av elcertifikatspriset för nivååret 2011 vid den senaste allmänna fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter år 2013 (AFT 13) utgjordes av spotpriset på elcertifikat för perioden 2006–2011.

Prisuppgifterna inhämtades från Svensk Kraftmäkling AB. Anledningen till att dessa uppgifter valdes framför priserna för elcertifikat i kontoföringssystemet Cesar hos Energimyndigheten, var att Svensk Kraftmäklings prisuppgifter bedömdes ge en bättre värdeindikation för elcertifikaten vid en given tidpunkt. Priserna som redovisas i Cesar speglar snarare elcertifikatens volymviktade värden för

en tidigare period. Således ansågs inte priserna i Cesar spegla gällande marknadspris för elcertifikat. För vindkraften användes dock medelpriset för år 2011 från Cesar vid AFT 13.

Vidare fastprisberäknades elcertifikatens årliga medelpriser för nivååret och de fem föregående åren med konsumentprisindex (KPI). Slutligen beräknades nivåårets pris som ett medelvärde av de fastprisberäknade priserna för den aktuella perioden (se tabell 8.1).

Det fastprisberäknade medelpriset för nivååret uppgick till 253,64 kronor per megawattimme. Detta medelpris användes sedan vid beräkningen av värdeinverkan av elcertifikaten för samtliga elcertifikatberättigade kraftslag.

Tabell 8.1 Fastprisberäkning av elcertifikatpriset för nivååret 2011

	År						Medelpris
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	
Elcertifikatpris, kr/MWh							
(årsmedel)	167,18	208,26	325,36	316,74	255,39	187,05	243,33
KPI	284,22	290,51	300,61	299,66	303,46	311,43	--
KPI-multipli- kator (basår 2011)	1,096	1,072	1,036	1,039	1,026	1,000	--
Fastpris- beräknat elcertifikatpris (basår 2011)	183,19	223,26	337,07	329,18	262,10	187,05	253,64

Källor: Svensk Kraftmäklings och Statistiska centralbyrån.

Känslighetsanalys av grundläggande antaganden

För att bedöma i vilken utsträckning elcertifikaten påverkar ett kraftverks marknadsvärde genomfördes även en känslighetsanalys i form av en nuvärdesberäkning för elcertifikaten för nivååret 2011. I känslighetsanalysen varierades antaganden om kalkylränta, pris och kalkylperiodens längd. I tabell 8.2 och tabell 8.3 samt figur 8.5 illustreras hur antagandena påverkar nuvärdet.

Vid ett oförändrat elcertifikatpris år 2011 blir värdeinverkan av kalkylräntan cirka 6–7 procent vid en ökning respektive minskning av räntan med 1 procentenhet. En ändring av priset får däremot fullt genomslag på värdet av elcertifikatet. Exempelvis leder en

ökning av elcertifikatpriset med 25 procent till att nuvärdet ökar med 25 procentenheter (se tabell 8.2).

Tabell 8.2 Nuvärdet av elcertifikat i kr/kWh vid olika antaganden om framtida priser och kalkylräntor (kalkylperiod 15 år)

Scenario	Kalkylränta			Procentuell värdeförändring i relation till scenario 2 vid en kalkylränta på 5 %		
	4 %	5 %	6 %	Kalkylränta		
				4 %	5 %	6 %
1 (priset minskat med 25 % till 0,191 kr/kWh)	2,124	1,983	1,855	-19	-25	-30
2 (oförändrat pris 2011, dvs. 0,254 kr/kWh)	2,824	2,636	2,467	7	0	-6
3 (priset ökat med 25 % till 0,317 kr/kWh)	3,525	3,290	3,079	34	25	17

Även kalkylperiodens längd har en betydande inverkan på nuvärdet av elcertifikat. Som framgår av tabell 8.3 leder en förkortning av kalkylperioden från 15 till 10 respektive 5 år till att nuvärdet minskar med 26 respektive 58 procent. Det går även att i känslighetsanalysen kombinera olika priser med olika kalkylperioder. Till exempel ger en kombination av en kortare kalkylperiod (10 år) och en prishöjning med 25 procent, jämfört med en kalkylperiod på 15 år och ett oförändrat pris, en sänkning av nuvärdet med cirka 7 procent (2,448/2,636).

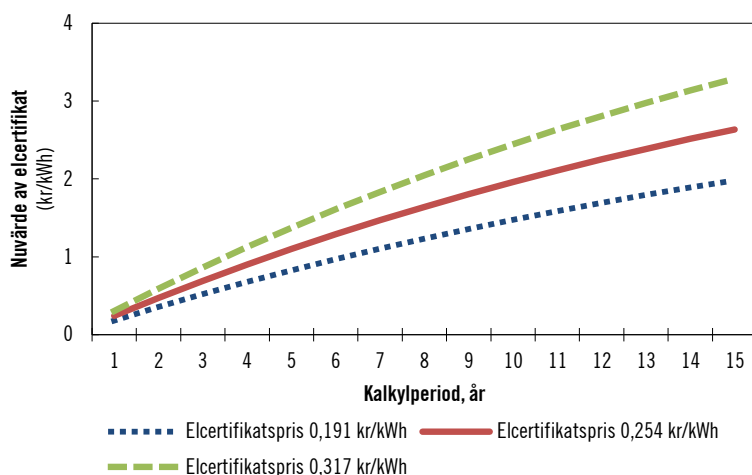
Tabell 8.3 Nuvärdet av elcertifikat vid olika prisnivåer och kalkylperioder med en kalkylränta på 5 procent

Scenario (olika priser i relation till 0,254 kr/kWh)	Kalkylperiod		
	5 år	10 år	15 år
1 (priset minskar med 25 % till 0,191 kr/kWh)	0,827	1,475	1,983
2 (oförändrat pris 2011, dvs. 0,254 kr/kWh)	1,100	1,961	2,636
3 (priset ökar med 25 % till 0,317 kr/kWh)	1,372	2,448	3,290
4 (priset ökar med 50 % till 0,381 kr/kWh)	1,650	2,942	3,955

Av figur 8.5 framgår att sambandet mellan värdeförändringen och längden på kalkylperioden är icke-linjärt. Ju större den procentuella värdeförändringen är desto kortare är kalkylperioderna. Detta innebär att en förlängning av kalkylperioden med ett extra år kommer att ha relativt större värdeinverkan vid en kalkylperiod på 5 år än vid en kalkylperiod på 10 år. Nuvärdet ökar med cirka 17 procent vid en förlängning av kalkylperioden från 5 till 6 år och med 8 procent om kalkylperioden förlängs från 10 till 11 år. Detta oberoende av den valda prisnivån.

Figur 8.5 Nuvärdet av elcertifikat vid olika prisnivåer och kalkylperioder

Kalkylränta 5 procent



Källa: Lantmäteriet.

Sammanfattningsvis visar känslighetsanalysen att nuvärdet kan påverkas relativt mycket av de antaganden som görs vid beräkningarna. Valet av kalkylperiod och kalkylränta har den största procentuella inverkan på nuvärdet räknat per procentenhet. En förändring av elcertifikatspriset med 1 procent innebär att nuvärdet förändras med 1 procent, dvs. nuvärdet är direkt proportionellt mot elcertifikatspriset.

Vattenkraftverk

I de fall som anges närmare i 5 och 6 §§ lagen (2011:1200) om elcertifikat kan produktionen av förnybar el i vattenkraftverk tilldelas elcertifikat. Tilldelningen sker framför allt till nya småskaliga vattenkraftverk och till ökad produktionskapacitet i existerande kraftverk.

Under förberedelsearbetet inför den allmänna fastighetstaxeringen år 2007 (AFT 07) konstaterades att elcertifikaten har en viss värdeinverkan på vattenkraftverkens marknadsvärde. Ortsprisanalysen visade att denna bör ligga inom intervallet 0,8–1,10 kronor per kilowattimme. De kompletterande avkastningskalkylerna visade att elcertifikatvärdet bör ligga inom intervallet 0,66–1,29 kronor per kilowattimme om elcertifikatpriset var 0,20 kronor per kilowattimme. Sammantaget gjordes bedömningen att värdet av ett elcertifikat bör motsvara 1,00 kronor per kilowattimme. Riktvärdeangivelsen bestämdes till 2,80 kronor per kilowattimme. Således motsvarade elcertifikatets värde cirka 26 procent av det totala värdet av normkraftverket under förutsättningen att hela kraftproduktionen gav tilldelning.

Motsvarande analyser och beräkningar utfördes inför AFT 13. Det bedömda värdet användes sedan som ett justeringsbelopp vid bedömningen av marknadspriset, exklusive elcertifikat, för ett antal mindre vattenkraftverk. I jämförelse med det totala marknadsvärdet hamnade elcertifikatvärdet i storleksordningen 4–30 procent. Det stora intervallet har sin förklaring i att de analyserade vattenkraftverken tilldelades elcertifikat för olika stora andelar av sin totalproduktion. Kraftverken hade också olika lång återstående tilldelningstid inom elcertifikatssystemet.

Enligt 1 kap. 25 a § tredje stycket FTF ska värdeinverkan av elcertifikat inte beaktas vid bestämmandet av riktvärdeangivelsen. Det betyder att inverkan hanteras enligt bestämmelserna om justering för säregna förhållanden i 7 kap. 5 § FTL. Det förutsätter att en påtaglig inverkan på marknadsvärdet anses föreligga, vilket är fallet när justeringen medför att det med ledning av riktvärden bestämda värdet höjs eller sänks med minst tre procent, dock minst 25 000 kronor. Enligt Skatteverkets allmänna råd SKV A 2012:9 bör justeringen för säregna förhållanden redovisas på den värderingsenhet till vilken justeringsanledningen närmast kan härledas. Där

framgår vidare att ett säreget förhållande bör anses föreligga vid inverkan på kraftverkets värde av elcertifikat och att värdena i tabell 8.4 bör tillämpas vid bestämmande av dessas värdepåverkan.

Tabell 8.4 Justering för värdeinverkan av elcertifikat – vattenkraftverk

Återstående år för tilldelning av elcertifikat efter år 2010	Justeringsbelopp för elcertifikat, kr/kWh
5	1,14
14	1,09
13	1,03
12	0,97
11	0,91
10	0,85
9	0,78
8	0,71
7	0,64
6	0,56
5	0,48
4	0,39
3	0,30
2	0,20
1	0,10

Tabellens värden förutsätter att tilldelningen av certifikaten sker i slutet av varje år. Justeringen läggs i sin helhet till kraftverkets taxerade byggnadsvärde. Justeringens storlek i termer av taxeringsvärde erhålls genom att tabellens justeringsbelopp i kronor per kilowattimme multipliceras med kraftverkets elproduktion eller aktuell del av produktionen. Med antal återstående år för tilldelning av elcertifikat efter år 2010 avses återstående år för vilka tillsynsmyndigheten godkänt en anläggning för tilldelning av elcertifikat enligt lagen (2011:1200) om elcertifikat. Enligt 2 kap. 7 § av samma lag tilldelas elcertifikat för maximalt 15 år fr.o.m. det år då kraftverket kvalificerade sig för certifikat. Tabellen har tagits fram av Lantmäteriet i

samråd med branschen genom en nuvärdesberäkning av elcertifikatvärdet.

I tabell 8.5 presenteras de andra antaganden som låg till grund för beräkningarna för vattenkraftverk.

Tabell 8.5 Grundläggande antaganden för beräkning av elcertifikatvärden – vattenkraftverk

Värdetidpunkt (AFT 13)	1/7 2011
Elcertifikatspris år 2011	0,254 kr/kWh
Kalkylperiod	15 år
Kalkylränta	5 %
Inkomstskatt (bolagsskatt)	26,3 %
Fastighetsskatt	2,8 %
Nedräkningsfaktorn (nedräkning av värdet till taxeringsvärdenivå)	0,75

Andra antaganden inverkar på storleken av justeringsbeloppen och även på taxeringsvärdena för de berörda vattenkraftverken.

Ett exempel kan illustrera hur olika antaganden påverkar taxeringsvärdet. En nybyggd vattenkraftsanläggning som producerar 50 gigawattimmar per år tilldelas elcertifikat för hela produktionen. Anläggningen har rätt till elcertifikat i 15 år. Detta ger enligt tabell 8.4 justeringsbeloppet 1,14 kronor per kilowattimme. För den exempelanläggningen kan värdeinverkan av elcertifikat beräknas utifrån olika antaganden om kalkylränta, bolagsskatt och elcertifikatpriset. Resultaten av dessa beräkningar är sammanställda i tabell 8.6.

Tabell 8.6 Exempel – nuvärdet av elcertifikat för en vattenkraftsanläggning med olika antaganden

Förutsättningar	AFT13				
	Ränta efter skatt 5 %	Ränta efter skatt 4 %	Ränta efter skatt 6 %	Ränta före skatt 5 %	25 % lägre elcertifikat- pris
Parametrar					
Justeringsbelopp (kr/kWh)	1,14	1,15	1,12	1,43	0,86
Total justering (miljoner kronor)	57	57,5	56	71,5	43

Beräkningarna visar att kalkylräntan har en relativt marginell inverkan på storleken av den totala justeringen, eftersom justeringsbeloppet förändras mycket lite (0,01–0,02 procentenheter). Däremot har borttagandet av skatteinverkan eller ett förändrat elcertifikatpris en avsevärt större inverkan på justeringsbeloppet. Det beror på att dessa parametrar har en direkt proportionell inverkan på storleken av justeringsbeloppet.

För vattenkraftverket i exemplet påverkas den totala justeringen som följer. Enligt taxeringsregistret är byggnadsvärdet före justering för den aktuella anläggningen 111 miljoner kronor. Efter justeringen för värdeinverkan av elcertifikat uppgår byggnadsvärdet till 168 miljoner kronor (111 + 57 miljoner kronor). Elcertifikatvärdet utgör således 34 procent av det justerade byggnadsvärdet (57/168).

En analys av taxeringsuppgifterna för de vattenkraftverk vars byggnadsvärde enbart har justerats för elcertifikat (dvs. inga andra justeringar har förekommit) visar att för cirka fem sjättedelar av dessa anläggningar uppgår förhållandet mellan elcertifikatvärdet och byggnadsvärdet till 30–55 procent (se tabell 8.7).

Tabell 8.7 Antal vattenkraftverk med olika kvoter mellan elcertifikat- och byggnadsvärde

Kvot mellan elcertifikat- och byggnadsvärde	Antal vattenkraftverk
3–9 %	5
10–19 %	4
20–29 %	11
30–39 %	30
40–49 %	58
50–55 %	14
Totalt	122

Det totala värdet av elcertifikatsjusteringarna för dessa 122 vattenkraftverk uppgår till 839 miljoner kronor. Deras totala byggnadsvärde uppgår till 4 052 miljoner kronor, vilket innebär att elcertifikatandelen uppgår till cirka 21 procent. Det finns ytterligare 12 vattenkraftverk som har justerats för värdeinverkan av elcertifikat men som inte ingår i tabellen ovan p.g.a. att deras byggnadsvärden påverkats även av andra justeringar. Elcertifikatsjusteringarna för

dessas kraftverk uppgår till 63 miljoner kronor. Det totala värdet av elcertifikatsjusteringarna för samtliga vattenkraftverk motsvarar således 902 miljoner kronor ($839 + 63$ miljoner kronor). Fastighetskatteintäkten på den delen av värdet som tillkommer efter justeringen för elcertifikat uppgår till cirka 25,3 miljoner kronor (902 miljoner kronor $\times 2,8$ procent). Jämfört med den totala fastighetsskatteintäkten för samtliga vattenkraftverk, dvs. cirka 5 360 miljoner kronor ($191\,435$ miljoner kronor $\times 2,8$ procent), utgör då fastighetsskatteintäkten från elcertifikat cirka 0,5 procent för vattenkraften.

Sannolikt kommer antalet vattenkraftverk som tilldelas elcertifikat att minska framöver, eftersom ett flertal kommer att fasas ut ur elcertifikatssystemet fram till år 2019. Det bör även i sammanhanget noteras att vattenkraftens roll inom just elcertifikatssystemet är begränsad jämfört med framför allt vindkraft och biobränsle, även om vattenkraften är den överlägset största källan till el från förnybara energikällor i Sverige. I första hand beror det på att den huvudsakliga utbyggnaden av vattenkraft skedde långt innan elcertifikatssystemet infördes. Det finns heller inte något som tyder på att detta förhållande kommer att förändras inom en överskådlig framtid. Den storskaliga vattenkraften är i princip att anse som fullt utbyggd i Sverige. Därför kan eventuell tillkommande vattenkraftskapacitet inom ramen för elcertifikatssystemet i första hand att förväntas i form av effekthöjningar i befintliga anläggningar eller genom nya småskaliga anläggningar. Nya miljökrav till följd av anpassningar till bl.a. EU:s ramdirektiv för vatten kan även medföra att vattenkraftsproduktionen i Sverige sammantaget snarare minskar i framtiden.

Kraftvärmeverk

Enligt lagen (2011:1200) om elcertifikat tilldelas kraftvärmeverk elcertifikat för sin produktion med biobränsle eller torv som energikälla. Vad som avses med biobränsle framgår av 2 § förordningen (2011:1480) om elcertifikat. Där anges att med biobränsle avses material av biologiskt ursprung som används som bränsle. Med detta förstås dock inte fossila material eller torv, osorterat avfall, oavsett

innehåll, eller osorterat avfall som har upphört att vara avfall efter en hantering som innebär återvinning.

Till skillnad från för vattenkraftverken genomfördes inga ortsprisanalyser av kraftvärmeverk under förberedelsearbetena inför AFT 07 och AFT 13. Det berodde på att några representativa överlåtelser av sådana anläggningar inte hade skett under de aktuella åren. Trots det kunde det genom marknadssimulering konstateras att elcertifikaten har en betydande påverkan på lönsamheten för de kraftvärmeverk vars elproduktion sker med biobränsle och torv. Detta ledde till att taxeringsvärdena för dessa kraftverk justerades för värdeinverkan av elcertifikat vid AFT 07.

På motsvarande vis som för vattenkraftverk beaktas inte värdet av elcertifikat vid bestämmande av riktvärdeangivelsen när det gäller kraftvärmeverk (1 kap. 34 c § FTF). Även i detta fall beaktas elcertifikatens värde genom att byggnadsvärdet i förekommande fall justeras enligt reglerna om säregna förhållanden (7 kap. 5 § FTL). I Skatteverkets allmänna råd SKV A 2012:9 beskrivs den närmare tillämpningen detaljerat och de relativa faktorer som ska användas vid beräkningen av justeringsbeloppen anges (se tabell 8.8).

Tabell 8.8 Justering för värdeinverkan av elcertifikat – kraftvärmeverk

Återstående år för tilldelning av elcertifikat efter år 2010	Justeringsbelopp för elcertifikat, kr/kWh
15	1,44
14	1,37
13	1,30
12	1,23
11	1,15
10	1,07
9	0,98
8	0,89
7	0,80
6	0,70
5	0,60
4	0,49
3	0,38
2	0,26
1	0,13

Tabell 8.8 bygger i princip på motsvarande förutsättningar som den för vattenkraftverken. Olikheterna beror på att antagandena vid avkastningsberäkningarna skiljer sig åt eftersom skattesatserna är olika för vatten- och kraftvärmeverk. I tabell 8.9 redovisas de andra antaganden som tillämpades för kraftvärmeverk.

Tabell 8.9 Grundläggande antaganden för beräkning av elcertifikatvärden – kraftvärmeverk

Värdetidpunkt (AFT 13)	1/7 2011
Elcertifikatspris år 2011	0,254 kr/kWh
Kalkylperiod	15 år
Inkomstskatt (bolagsskatt)	26,3 %
Fastighetsskatt	0,5 %
Nedräkningsfaktorn (nedräkning av värdet till taxeringsvärdenivå)	0,75

Eftersom skattesatsen för kraftvärmeverk är lägre än för vattenkraftverk blir även bruttokostnaden för kraftverksägaren p.g.a. fastighetsskatt lägre. Nybyggda kraftvärmeverk betalar 7,2 kronor i fastighetsskatt för varje elcertifikat som de tilldelas (1 440 kronor per elcertifikat x 0,5 procent). Medan nybyggda vattenkraftverk skulle få betala 31,9 kronor per tilldelat elcertifikat, dvs. cirka fyra gånger mer (1 140 kronor per elcertifikat x 2,8 procent). Detta oavsett värdet på elcertifikaten. Om inte fastighetsskatten hade beaktats vid avkastningsberäkningarna skulle bruttokostnaden ha varit 7,5 respektive 41,8 kronor. Annorlunda uttryckt, om skattesatserna för vatten- och kraftvärmeverk varit lika, skulle skillnader inte ha uppstått.

Som nämnts ovan påverkas justeringsbeloppen av vilka antaganden som görs. Det rör nivåårets elcertifikatspris, kalkylräntans storlek och bedömningarna avseende bolagsskatten. Det sistnämnda avser om skatten beaktas eller inte i avkastningskalkylen och även bolagsskattens storlek påverkar värdet som elcertifikatet åsätts vid taxeringen. Om t.ex. beräkningarna hade gjorts med ett lägre elcertifikatspris om 164 kronor per megawattimme och en bolagsskatt på 22 procent skulle värdeinverkan av elcertifikat för nya kraftvärmeanläggningar, allt annat lika, ha beräknats till 0,98 kronor per kilowattimme i stället för till 1,44 kronor per kilowattimme.

Det bör även nämnas att vissa kraftvärmeverk till skillnad från vattenkraftverk kan välja mellan olika typer av bränsle. Valet av bränsle styrs bl.a. av tillgången till bränsletyper, priser, skatter, avgifter, utsläppsrätter och elcertifikat. Energimyndigheten finner i rapporten Kontrollstation för elcertifikatsystemet år 2015 (ER 2014:04) att intäkterna från elcertifikat har stor inverkan på de totala bränslekostnaderna. Om priset för elcertifikat antas vara 254 kronor per megawattimme, minskar kostnaderna för vissa biobränslen med 22–41 procent beroende på bränsletyp. Detta kan jämföras med det nuvarande förhållandet mellan elcertifikatvärdet och byggnadsvärdet för kraftvärmeanläggningar. Av de 136 kraftvärmeverk som finns i taxeringsregistret har 58 fått en justering för värdeinverkan av elcertifikat. Om summan av justeringsbeloppen för elcertifikat (3 155 miljoner kronor) ställs i relation till de 58 kraftverkens totala taxeringsvärde (6 665 miljoner kronor) blir andelen cirka 47 procent. Detta kan tolkas som att samtliga intäkter från elcertifikat kapitaliseras i värdet av kraftvärmeanläggningar.

Om kraftvärmeverken delas upp utifrån förhållandet mellan elcertifikat- och taxeringsvärde ligger cirka tre fjärdedelar inom intervallet 30–72 procent (se tabell 8.10).

Tabell 8.10 Antal kraftvärmeverk med olika kvoter mellan elcertifikat- och byggnadsvärde

Kvot mellan elcertifikat- och byggnadsvärde	Antal kraftvärmeverk
3–9 %	2
10–19 %	7
20–29 %	5
30–39 %	5
40–49 %	12
50–72 %	27
Totalt	58

Fastighetsskatteintäkten från justeringen för värdeinverkan av elcertifikaten uppgår till cirka 15,8 miljoner kronor (3 155 miljoner kronor x 0,5 procent). Jämfört med den totala fastighetsskatteintäkten från samtliga bebyggda kraftvärmeverk, dvs. cirka 71,3 miljoner kronor (14 262 miljoner kronor x 0,5 procent), uppgår andelen från beskattning av elcertifikatvärdet till cirka 22 procent.

Vindkraftverk

Antalet överlåtelser av vindkraftverk som analyserades inför AFT 07 och AFT 13 var mycket begränsat. Dessutom blev flertalet av överlåtelserna bortgallrade eftersom de avsåg överlåtelser av tomtmark till vindkraftverk eller intressegemenskap mellan köpare och säljare. Det fåtal överlåtelser som återstod indikerade att vindkraftverkens värde kan ligga i nivå med värdena för små vattenkraftverk som tilldelas elcertifikat.

I motsats till för vatten- och kraftvärmeverk beaktas värdeinverkan av elcertifikat för vindkraftverk redan vid bestämmandet av riktvärdeangivelsen (1 kap. 34 f § FTF). Detta skedde för första gången i samband med AFT 07. Av sistnämnda paragraf framgår förutsättningarna som ska gälla vid bestämmande av riktvärdeangiv-

elsen, t.ex. att den ska bestämmas med ledning av en genomsnittlig återanskaffningskostnad under nivååret avseende vindkraftverk med olika effekt och med en fullasttid som ligger mellan 1 800 och 2 200 timmar. Med fullasttid avses kvoten mellan den genomsnittliga årsproduktionen och den installerade effekten.

Vidare framgår att riktvärdeangivelsen för vindkraft bör gälla oavsett den installerade effektens storlek och kraftverkets geografiska belägenhet. Riktvärdeangivelsen ska jämkas med utgångspunkt i en avkastningsberäkning för ett kraftverk med en installerad effekt av 2 000 kilowatt och en årlig produktion av 4 000 megawatttimmar (1 kap. 34 g § FTF).

De andra antaganden som låg till grund för avkastningsberäkningen för vindkraft vid AFT 13 framgår av tabell 8.11.

Tabell 8.11 Grundläggande antaganden för beräkning av elcertifikatvärden – vindkraftverk

Värdetidpunkt (AFT 13)	1/7 2011
Elpris	0,451 kr/kWh
Elcertifikatpris ^a	0,247 kr/kWh
Produktionskostnad	0,14 kr/kWh
Teknisk livslängd och restvärde	20 år respektive 20 %
Kalkylränta	5 %
Inkomstskatt	26,3 %
Fastighetsskatt	0,2 %

Anm. ^a Medelpriset för 2011 enligt kontoföringssystemet Cesar.

Mot denna bakgrund beräknades avkastningsvärdet för ett nybyggt vindkraftverk till 10 131 kronor per kilowatt. Riktvärdeangivelsen bestämdes således till 10 100 kronor per kilowatt.

Om inte intäkterna från elcertifikat hade beaktats i avkastningsberäkningen skulle riktvärdeangivelsen, allt annat lika, ha motsvarat 6 100 kronor per kilowatt. Detta innebär att värdeinverkan av elcertifikat för ett vindkraftverk byggt år 2011 vid AFT 13 uppgick till cirka 40 procent av dess totala marknadsvärde.

Värdet av ett vindkraftverk minskar med stigande ålder. Värde-minskningen sker dels till följd av slitage, dels till följd av att antalet återstående år inom elcertifikatsystemet minskar. I värderingsmodellen beaktas åldersinverkan genom nedskrivningsfaktorer som

appliceras på anläggningens byggnadsvärde. Korrigeringen regleras i 1 kap. 34 h § FTF.

Tabellen som innehåller nedskrivningsfaktorerna för vindkraftverk är den s.k. Nvi-tabellen (bilaga 9 c i FTF). Den är uppbyggd så att all värdeminskning som har uppkommit efter året då kraftverket kunde tas i bruk, inklusive den värdeminskning som uppstår p.g.a. att antalet återstående år inom elcertifikatssystemet har minskat, beaktas. Det innebär att ett nybyggt kraftverk inte åsätts någon värdeminskning (motsvaras i tabellen av faktorn 1,0).

Tillämpningen av Nvi-tabellen kan illustreras som följer. En nedräkningsfaktor för ett vindkraftverk som togs i drift år 2008 blir enligt Nvi-tabellen 0,91. Byggnadsvärdet för en sådan anläggning är alltså, allt annat lika, 9 procent lägre än för en nybyggd anläggning.

Det finns även vissa äldre vindkraftverk som fasats ut ur elcertifikatssystemet. Vid AFT 13 ansågs samtliga anläggningar byggda före år 2004 sakna rätt till elcertifikat. Nedskrivningsfaktorerna för dessa anläggningar ska enligt Nvi-tabellen ligga inom intervallet 0,20–0,51, dvs. utgöra 20–51 procent av byggnadsvärdet för en nybyggd anläggning. Detta betyder också att all värdeinverkan av elcertifikat som är en del av riktvärdeangivelsen räknas bort genom nedräkningen.

Om inverkan av elcertifikat inte hade beaktats vid fastighets-taxeringen skulle nedräkningsfaktorerna i Nvi-tabellen ha blivit väsentligt högre för de vindkraftverk som var byggda före år 2004. Detta skulle dock inte ha haft någon väsentlig påverkan på byggnadsvärdet för dessa kraftverk eftersom en lägre riktvärdeangivelse då skulle ha haft en motverkande effekt.

Den förändring av byggnadsvärdena som hade inträffat om elcertifikaten lyfts bort från värderingsmodellen skulle enbart ha avsett vindkraftverk med värdeår 2004 eller senare. Det totala byggnadsvärdet skulle då ha minskat med 39 procent vilket även innebär en motsvarande minskning av skatteintäkterna. Det totala byggnadsvärdet för både land- och havsbaserade vindkraftverk på 42 707 miljoner kronor skulle ha minskat med cirka 16 655 miljoner kronor (42 707 miljoner kronor x 39 procent) och de årliga skatteintäkterna skulle ha minskat med 33,3 miljoner kronor (16 605 miljoner kronor x 0,2 procent). Med andra ord motsvarar fastighetsintakten från elcertifikat cirka 33,3 miljoner kronor eller cirka 39 procent av det totala byggnadsvärdet för vindkraften.

Eftersom markvärdet endast utgör 0,06 procent av det totala taxeringsvärdet (dvs. har mycket liten inverkan på storleken av skatteintäkterna) kan andelen från beskattning av elcertifikatvärdet uppskattas till 39 procent av den totala fastighetsskatteintäkten för vindkraften.

Sammanfattning

I tabell 8.12 sammanfattas diskussionen om taxeringen av elcertifikat i samband med AFT 13 för respektive kraftslag i en jämförbar tabell. Som framgår utgör beskattningen av värdet av elcertifikat en mycket liten andel av det totala fastighetsskatteuttaget för vattenkraftverk och betydligt större andel för kraftvärmeverk och, framför allt, för vindkraftverk.

Tabell 8.12 Förhållandet mellan elcertifikat- och taxeringsvärdet

	Kvot elcertifikat-/byggnadsvärde	Total fastighets-skatt på elcertifikat	Fastighetsskatt på värdet av elcertifikat som andel av total fastighetsskatt
Vattenkraft	21 %	25,3 mnkr	0,5 %
Kraftvärme	47 %	15,8 mnkr	22 %
Vindkraft	39 %	33,3 mnkr	39 %

8.6 Överväganden

8.6.1 Bör elcertifikatens värde påverka taxeringsvärdet?

Utredningens bedömning: Värdet av elcertifikat bör beaktas vid bestämmandet av taxeringsvärdet för en anläggning som tilldelas elcertifikat för sin elproduktion. Fastighetsskatt bör tas ut på detta värde.

Utredaren ska enligt direktiven överväga om det med hänsyn till påverkan på effektiviteten i elcertifikatsystemet är motiverat att värdet av elcertifikat beaktas vid fastighetstaxeringen eller vid bestämmandet av underlag för uttag av fastighetsskatt. Det kan dessutom inledningsvis konstateras att det i direktiven uttryckligen påtalas att en central utgångspunkt är att taxeringsvärden för elpro-

duktionsenheter även fortsättningsvis ska spegla marknadsvärden, i den mening som avses i 5 kap. FTL. Förekomsten av elcertifikat påverkar prisbildningen vid en försäljning av fastigheter som tilldelats elcertifikat. Mot denna bakgrund ser sig utredningen förhindrad bortse från den värdeinverkan som elcertifikaten har på fastigheternas marknadsvärde. Utredningens kommer i det följande därför inte att överväga om det finns skäl att helt undanta elcertifikatens värde från fastighetstaxeringen, eftersom dessa är en del av marknadsvärdet.

Elcertifikatsystemets syfte är att på ett kostnadseffektivt sätt öka produktionen av förnybar el. Frågan är då om fastighetstaxeringens utformning och fastighetsbeskattningen i sig hotar investeringar i elproduktion från förnybara energikällor och därmed motverkar systemet syftet i en sådan omfattning att gällande ordning bör ändras. Elcertifikatsystemet styr genom kvotplikten in en viss andel el från förnybara energikällor. Därmed kommer inte den omständigheten att fastighetsskatt tas ut även på värdet av elcertifikat i sig att påverka andelen förnybar el och därtill kopplade energi- och miljöpolitiska målsättningar. Däremot kan taxeringen medföra att det blir dyrare för samhället som helhet att uppnå kvotplikten, dvs. kostnadseffektiviteten i elcertifikatsystemet kan påverkas. I sammanhanget bör noteras att fastighetsskatten är att betrakta som en fast kostnad för elproducenten, skatten påverkas inte av produktionen av el, och kan därför inte förväntas ha någon kortsiktig effekt på produktionsbesluten. Däremot kan fastighetskatten påverka incitamenten att investera i nya anläggningar och i ökad kapacitet, vilket på längre sikt kan påverka både elcertifikat- och elpriser.

Värdet av elcertifikat är en faktor som påverkar taxeringsvärdet för vissa elproduktionsenheter. Jämförelser av hur skatter, subventioner och andra styrmedel påverkar respektive kraftslag, visar att sol- och vindkraft är de kraftslag som för närvarande kan påräkna sig de största nettosubventionerna och att fastighetsskatten i första hand utgör en betydande kostnadspost för vattenkraft, som beskattas med en högre skattesats.³ För andra elcertifikatberättigade kraftslag framgår av dessa jämförande produktionskostnadsanalyser att kost-

³ Se Kungliga Ingenjörsvetenskapsakademien (IVA), Skatter och subventioner vid elproduktion – En specialstudie (IVA-projektet Vägval el), 2015, och Svensk Energi, Styrmedel i el-sektorn, 2015.

nadsgenomslaget till följd av fastighetsskatt är mycket begränsat. Eftersom just vattenkraft står för en mindre andel av den elcertifikatberättigade elproduktionen tyder detta på att kostnadseffektiviteten i elcertifikatsystemet endast i begränsad utsträckning kan påverkas av att värdet av elcertifikat beaktas i fastighetstaxeringen. Samtidigt utgör värdet av elcertifikat en betydande andel av marknadsvärdet för den el som produceras i de elcertifikatberättigade elproduktionsanläggningarna.

En ytterligare frågeställning som bör belysas i detta sammanhang är om det finns en logik i att styrmedel eller stödssystem kan påverka taxeringsvärden. Som har konstaterats tidigare i avsnittet kan påverkan på taxeringsvärden uppstå direkt, exempelvis genom subventioner inom jordbruksområdet, eller indirekt, exempelvis genom handelssystemets påverkan på elpriserna. Ett sätt att förhålla sig till denna frågeställning när det handlar just om elcertifikatsystemets påverkan på taxeringsvärdena är att belysa den kontrafaktiskt, dvs. med utgångspunkt i ett motsatsförhållande till det faktiskt tillämpade stödssystemet. Om Sverige i stället exempelvis valt att stödja el från förnybara energikällor med ett fastpris-system/inmatningslag, så som i Tyskland, där elproducenterna ifråga garanteras en viss ersättning för den förnybara el de matar in i elnätet och där nivån på den ersättningen bestäms på förhand av staten, hur hade då taxeringsvärdena påverkats? Formellt skulle den statligt fastställda ersättningen inte vara att anse som ett marknadspris, utan marknadspriset på el är det elpris som på sedvanligt vis fastställs på elmarknaden, vilket i regel även är avsevärt lägre än vad producenten garanteras genom fastprissystemet. Samtidigt är värdet för den individuella elproducenten den ersättning som de garanteras genom stödssystemet, dvs. vad de faktiskt får betalt. Situationen är t.ex. jämförbar med den reglerade hyresnivån för bostäder (bruksvärdesystemet). Bruksvärdessystemet verkar i sänkande riktning vad beträffar marknadsvärdet för en bostadsfastighet. På motsvarande sätt skulle en "intäktsgaranti" påverka värderingen av fastigheter, men i marknadsvärdehöjande riktning. Följaktligen skulle även ett fastprissystem påverka taxeringsvärdena för elproduktionsenheter i höjande riktning. Med andra typer av stöd kan effekterna på taxeringsvärden vara mer oklar, t.ex. är det inte uppenbart att subventioner av investerings- eller installationskostnader får en direkt påverkan på marknadsvärdet för en fastighet, medan ett

upprustningsstöd som leder till standardhöjningar sannolikt direkt höjer marknadsvärdet och kan därmed leda till högre taxeringsvärden. Indirekt kan dock dylika investeringsstöd leda till effekter som påverkar fastighetstaxeringen, t.ex. kan efterfrågan på mark öka och därmed markvärdena påverkas. Utbyggnaden av det som investeringsstödet riktas mot blir även sannolikt större än den i annat fall skulle ha varit, dvs. det kan bli mer som omfattas av taxeringen. Sammantaget innebär detta att även andra typer av stödsystem kan påverka marknadsvärden och dessa kan i så fall förväntas få genomslag på taxeringsvärdena.

Värdeinverkan av elcertifikat i fastighetstaxeringen utgår från historiska genomsnittsvärden. Det innebär att om den faktiska prisutvecklingen för elcertifikaten efter taxeringen avsevärt förändras kommer taxeringsvärdena inte att avspegla det vid ett givet tillfälle gällande elcertifikatvärdet. Motsvarande problematik gäller också för exempelvis elprisernas värdeinverkan på taxeringsvärdena. Problematiken är dock dubbelriktad. Om prisökningstakten är betydande under åren mellan taxeringarna, såsom den var för t.ex. såväl el- som elcertifikatpriserna mellan de allmänna fastighetstaxeringarna åren 2007 och 2013 (jfr figur 8.3),⁴ kommer taxeringsvärdena att tendera att vara lägre än det faktiska marknadsvärdet, och vice versa, om prisnivåerna sjunker avsevärt efter en taxering, jämför situationen efter den allmänna fastighetstaxeringen år 2013 (jfr figur 8.3), kommer taxeringsvärdena att tendera att vara högre än det faktiska värdet. Ur ett taxeringsperspektiv skulle därmed skatteuttaget om det var det nu gällande marknadsvärdet som beskattades tendera vara för "lågt" under perioder med kraftiga prisökningar och för "høgt" under perioder med fallande priser. Att löpande justera taxeringsvärdena så att de hela tiden speglar nu gällande marknadsvärden framstår som ogörligt och sett som ett genomsnitt över en längre period kan taxeringsvärdena förväntas väl spegla de faktiska marknadsvärdena. Det gäller även för värdeinverkan från elcertifikat. Utredningens förslag om tätare taxeringsintervall, se avsnitt 9, kommer dock att innebära att taxeringsvärdena oftare kommer att anpassas till värdeutvecklingen för elproduktionsenhet-

⁴ Inför AFT 07 fanns elcertifikatpriser från maj 2003 till och med december 2005 att tillgå. Medelpriset i kontoföringssystemet Cesar var för den perioden 222,18 kronor per megawattimme (i löpande pris). Inför AFT 13 var motsvarande medelpris för åren 2006–2011 250,83 kronor per megawattimme.

erna. Noteras i sammanhanget bör även att den värdeminskning som uppstår till följd av att tilldelningen av elcertifikat för respektive anläggning är tidsbegränsad redan beaktas i taxeringen, se avsnitt 8.5.

Fastighetstaxeringslagens utgångspunkt är att en taxeringsenhets taxeringsvärde ska bestämmas till det belopp som motsvarar 75 procent av dess marknadsvärde (5 kap. 2 § FTL). Som framgår ovan ökar tilldelade elcertifikat en elproduktionsenhets marknadsvärde. Att inte ta hänsyn till ett detta värde skulle innebära ett avsteg från en av fastighetstaxeringens fundamentala principer. Med tanke på fastighetstaxeringens systematik bör det därför krävas starka skäl för en förändring i detta avseende. Skälet till en förändring i aktuellt fall är, som framgått, att det skulle kunna hävdas att taxeringen och beskattningen av elcertifikaten på fastighetsområdet i väsentlig utsträckning motverkar elcertifikatsystemets funktion och effektivitet.

Ovanstående överväganden visar dock, enligt utredningens mening, att gällande fastighetstaxeringsregler inte kan anses motverka elcertifikatsystemets ändamål i en sådan omfattning att de bör ändras på så sätt att elcertifikatens värde inte beaktas. Ett undantag från den grundläggande principen att en fastighets taxeringsvärde ska avspegla dess marknadsvärde kräver att elcertifikatsystemets funktion och effektivitet påverkas väsentligt. Så kan inte anses vara fallet. Att undanta elcertifikat från fastighetstaxeringen kan även vara problematiskt ur ett statsstödsperspektiv.

I sammanfattning bör värdet av elcertifikat alltså beaktas vid bestämmandet av taxeringsvärdet för en anläggning som tilldelas sådana certifikat för sin elproduktion. Fastighetsskatt bör också tas ut på detta värde.

8.6.2 Hur bör justeringen för elcertifikatens värde ske?

Utredningens bedömning: Värdet av elcertifikat bör i samtliga fall beaktas enligt reglerna om justering för säregna förhållanden.

I dag beaktas elcertifikatens värdeinverkan på taxeringsvärdena för vatten- och kraftvärmeverk genom reglerna för justering för säregna förhållanden (1 kap. 25 a och 34 c §§ FTF och 7 kap. 5 § FTL)

För vindkraftverk gäller däremot att värdeinverkan beaktas redan vid bestämmande av riktvärdeangivelsen (1 kap. 34 f §§ FTF).

Den gällande ordningen kan enligt utredningen ifrågasättas ur ett neutralitetsperspektiv. I dag går det t.ex. inte när det gäller vindkraftverken att särskilja åldersavskrivning och värdeinverkan av elcertifikat. Värdeinverkan av elcertifikat kan med andra ord inte hanteras separat från övriga parametrar. Av mer avgörande betydelse är dock att det för vatten- och kraftvärmeverken krävs att elcertifikatens värde har en påtaglig inverkan på marknadsvärdet i lagens mening. Om så inte är fallet beaktas certifikaten inte alls. För vindkraftverken beaktas de alltid. Samma regler bör gälla för de olika kraftslagen även om i princip all produktion av vindkraft, i motsats till de två andra fallen, tilldelas elcertifikat.

Enligt utredningens mening är en sådan förändring väl förenlig med värderingsreglerna i fastighetstaxeringslagen. Frågor uppkommer visserligen om det förhållandet att elcertifikat tilldelas för i princip hela elproduktionen medför hinder att hantera elcertifikaten genom regelverket för justering för säregna förhållanden, dvs. kan vad som är "normalt vara ett säreget förhållande". Enligt 7 kap. 3 § första stycket bestäms riktvärdet för värderingsenheter med hjälp av bl.a. *värdefaktorer som har särskild betydelse* för marknadsvärdet. Värderingsenheterna är i aktuellt sammanhang enligt gällande rätt värmekraftverk respektive mark till sådana (15 kap. 1 § andra stycket och 10 §§ FTL). Enligt 7 kap. 3 § andra stycket gäller för *övriga värdefaktorer* att riktvärdet ska bestämmas med utgångspunkt i förhållanden som i genomsnitt eller i huvudsak råder inom värdeområdet.

När det gäller värdefaktorer som särskilt beaktas anges i 7 kap. 3 § tredje stycket och 15 kap. 12 § FTL för värmekraftverk värdefaktorn effekt. Värdet på effekten räknas fram enligt 15 kap. 13 § FTL (värdet per kilowatt) och närmare i enlighet med föreskrifterna i 1 kap. 34 och 34 f §§ FTF. I den sistnämnda paragrafen anges att värdet av elcertifikat beaktas vid bestämmandet av riktvärdeangivelsen. Sammantaget betyder det nu sagda att värdet av elcertifikaten har särskilt beaktats vid bestämningen av riktvärdeangivelsen och därmed riktvärdet för vindkraftverk, eftersom värdet så att säga ingår i den särskilda värdefaktorn effekt.

En förutsättning för att något ska utgöra ett säreget förhållande är bl.a. att det ska vara en värdefaktor som inte särskilt beaktats vid

riktvärdets bestämmande. Om 1 kap. 34 f § FTF ändras så att den, på motsvarande vis som för övriga kraftverkstyper, i stället innehåller en bestämmelse som anger att elcertifikaten inte ska beaktas kommer värdet av elcertifikaten inte heller i detta fall att ha varit en värdefaktor som särskilt beaktats vid riktvärdets bestämmande, vilket är en förutsättning för tillämpligheten av 7 kap. 5 § FTL. Frågan är då om det finns något hinder i övrigt mot att tillämpa den paragrafen mot bakgrund av att tilldelning av elcertifikat snarare är regel än undantag för vindkraftverk. Syftet med förslaget är som framgår ovan att likabehandla värdeinverkan av tilldelning av elcertifikat för samtliga kraftslag.

Det finns dessutom olika anledningar till att värdefaktorer inte särskilt beaktats i ett riktvärde, t.ex. att den till sin typ är sådan att det är svårt att lämna några generella anvisningar om dess inverkan på värdet (se vidare SOU 1979:32, s. 492 ff.). Även om så inte är fallet vad avser värdet på elcertifikaten när det gäller vindkraftverk saknas det, enligt utredningens mening, hinder för att beakta detta enligt regelverket för säregna förhållanden eftersom det bl.a. medför likabehandling av elcertifikatvärdet mellan kraftslagen. Det saknas kategoriska begränsningar när det gäller om en värdefaktor ska beaktas särskilt. Exempelvis kan en annan anledning till att en värdefaktor inte särskilt beaktas då riktvärdet bestäms vara att värdefaktorn inte varierar inom värdeområdet i någon större utsträckning (se a. SOU, s. 492).

Utredningen konstaterar även att metoden att beakta värdeinverkan av elcertifikat genom justering för säregna förhållanden är en rent teknisk beräkning grundad på uppgifter om tilldelade elcertifikat och ålder på vindkraftverket. Någon avstämning mot "vad som i genomsnitt eller i huvudsak råder inom värdeområdet" görs inte. Även detta talar för att justeringen för säregna förhållanden är den enklaste metoden att beakta förhållandet. Utredningen har även övervägt att beakta värdeinverkan av elcertifikaten genom en särskilt korrektionsfaktor (jfr storlekskorrektionen enligt 7 kap. 4 a § FTL). Detta bedöms dock som en väsentligt mer komplicerad metod jämför med aktuellt slags justering. Dessutom skulle ett sådant system inte bli enhetligt jämfört med övriga kraftverkstyper.

I sammanfattning bör värdet av elcertifikat i samtliga fall beaktas på det sätt som följer av reglerna om justering för säregna förhållanden (7 kap. 5 § FTL), vilket alltså även kommer att gälla kraft-

verkstyperna sol- och vågkraftverk som införs genom förslaget. Utredningen vill uppmärksamma regeringen på att en ändring med denna inriktning kräver att 1 kap. 34 f § FTF justeras.

En gemensam värderingsmodell har också fördelen att det förklarar om lagstiftaren skulle vilja införa en enhetlig skattesats för värdet av elcertifikaten, i motsats till dagens olika sådana, för elcertifikatens värdeinverkan. Det möjliggör också att på detta vis minska fastighetstaxeringsreglernas begränsade effekt på elcertifikatssystemets funktionssätt.

Slutligen finns i detta sammanhang anledning att erinra om att det i avsnitt 9 behandlas hur Skatteverket ska få tillgång till de uppgifter som behövs för att kunna bestämma elcertifikatens pris vid en given tidpunkt.

9 Taxeringsintervall och uppgiftsskyldighet

9.1 Inledning

Fastighetstaxering sker vid allmän, förenklad och särskild fastighetstaxering. Vid fastighetstaxeringen bestäms en taxeringsenhets (fastighets) taxeringsvärde eller om den ska undantas från skatte- eller avgiftsplikt (1 kap. 1 § fastighetstaxeringslagen [1979:1152], förkortad FTL). Härvid beaktas såväl den enskilda fastighetens förhållanden, såsom ålder, storlek, standard m.m., som den allmänna prsnivå inom ett begränsat område, ett s.k. värdeområde. Målet är att taxeringsvärdet ska motsvara 75 procent av egendomens marknadsvärde (5 kap. 2 § FTL). Med marknadsvärdet avses det pris som fastigheten sannolikt betingar vid en försäljning på den allmänna marknaden (5 kap. 3 § FTL). Marknadsvärdet ska bestämmas med hänsyn till det genomsnittliga prisläget under andra året (nivååret) före det år då allmän eller förenklad fastighetstaxering av taxeringsenheten sker (5 kap. 4 § FTL). Taxeringsförfarandet bygger dels på uppgifter om den aktuella fastigheten som lämnas av fastighetsägaren själv, dels på uppgifter från olika register.

Allmän fastighetstaxering sker enligt 1 kap. 7 § FTL vartannat år enligt en särskild tidsplan. Denna innebär att olika typer av taxeringsenheter taxeras vid respektive år med sex års mellanrum. De allmänna fastighetstaxeringarna sker vart sjätte år räknat fr.o.m. år 2003 för småhusenheter, år 2005 för lantbruksenheter, år 2007 för hyreshus-, industri-, elproduktions- och specialenheter och år 2013 för ägarlägenhetsenheter (prop. 1999/2000:100, bet. 1999/2000:FiU20, rskr. 1999/2000:261 [småhusenheter], prop. 2001/02:43, bet. 2001/02:SkU11, rskr. 2001/02:121)[hyreshus-, industri-, elproduktions- och specialenheter] och prop. 2008/09:83, bet. 2008/09:SkU21, rskr. 2008/09:171 [ägarlägenhetsenheter]).

År 2009 skedde emellertid taxeringen av småhusenheter, i stället för vad som följer av 1 kap. 7 § FTL, som förenklad fastighetstaxering enligt lagen (2007:1412) om fastighetstaxering av småhusenheter år 2009 (prop. 2007/08:27, bet. 2007/08:SkU10, rskr. 2007/08:90). Skälet till det var framför allt förändringarna som gjordes det året av beskattningen av bostäder och avskaffandet av förmögenhetsskatten. Ändringarna minskade närmare bestämt behovet av precision i värderingen för småhusenheter del vid den fastighetstaxeringen (se vidare sistnämnda prop., s. 97).

De förenklade fastighetstaxeringarna enligt 1 kap. 7 a § FTL sker vart sjätte år räknat fr.o.m. år 2004 för hyreshusen, år 2006 för småhusenheter, år 2008 för lantbruksenheter och år 2010 för ägarlägenhetsenheter (prop. 2001/02:43, bet. 2001/02:SkU11, rskr. 2001/02:121 och prop. 2008/09:83, bet. 2008/09:SkU21, rskr. 2008/09:171 [ägarlägenhetsenheter]).

Förenklade fastighetstaxeringar ska äga rum för småhusenheter, hyreshusen, ägarlägenhetsenheter och lantbruksenheter det tredje året under perioden mellan de allmänna fastighetstaxeringarna för respektive typ av taxeringsenhet. Skillnaden mellan en allmän och en förenklad fastighetstaxering är att förberedelsearbetet är mindre ingående och normalt ska deklaration inte behöva lämnas i det förenklade förfarandet (prop. 2001/02:43, s. 45 ff.).

Beslut om fastighetstaxering som fattas vid allmän eller förenklad fastighetstaxering eller genom ny taxering vid särskild fastighetstaxering ska gälla från ingången av det taxeringsår då sådan taxering sker till ingången av det taxeringsår då beslut fattas nästa gång.

Enligt 1 kap. 8 § FTL ska särskild fastighetstaxering verkställas varje år enligt bestämmelserna i 16 kap. fastighetstaxeringslagen (prop. 1994/95:53, bet. 1994/95:SkU13, rskr. 1994/95:150; bestämmelser om sådan taxering har dock funnits sedan år 1981 [prop. 1981/82:19, bet. 1981/82:SkU17, rskr. 1981/82:53]). Särskild fastighetstaxering ska dock inte ske av taxeringsenhet som taxeras genom allmän eller förenklad fastighetstaxering samma år. För fastigheter som inte ska nytaxeras fastställs det föregående årets taxering oförändrad. I 16 kap. 2–5 §§ FTL anges under vilka förutsättningar som ny taxering ska ske. En sådan taxering kan beroende på vilken grund som görs gällande ske på initiativ av fastighetsägaren eller till följd av rapportering från olika myndigheter, t.ex. byggnadsnämnden i ärende om byggnadslov. En fastighetsägare får lämna en sär-

skild fastighetsdeklaration (26 kap. 1 § FTL). Efter föreläggande är denne dock skyldig att lämna en sådan deklaration (26 kap. 2 § FTL).

9.2 Utredningens uppdrag

Enligt utredningens direktiv ska övervägas om elproduktionsenheter bör taxeras med kortare intervall. Skälet till det är att de långa intervallen, sex år, mellan de allmänna fastighetstaxeringarna av elproduktionsenheter ofta leder till betydande språngvisa justeringar av taxeringsvärdena. Det är, enligt direktiven, angeläget att få till stånd en mer successiv anpassning av taxeringsvärdena till prisutvecklingen. En modell som bör prövas är ett införande av förenklad fastighetstaxering mellan de allmänna fastighetstaxeringarna, i likhet med vad som i dag gäller för hyreshusenheter, småhusenheter, lantbruksenheter och ägarlägenhetsenheter. Om utredaren föreslår taxering av elproduktionsenheter med tätare intervall, ska förslag om detta även lämnas för industrienheter, vilka inkluderar täkter, som annars blir den enda typ av taxeringsenhet för vilka nya taxeringsvärden normalt fastställs endast vart sjätte år.

Utredarens generella uppdrag omfattar enligt direktiven även bl.a. underlaget för uttag av fastighetsskatt och att i möjligaste mån sträva efter att förenkla och rationalisera fastighetstaxeringen och fastighetsbeskattningen av elproduktionsenheter.

Uppdraget omfattar inte en översyn av fastighetsskattesatserna.

9.3 Metoder i äldre och gällande rätt för att beakta fastigheternas prisutveckling

9.3.1 Inledning

Det ligger i sakens natur att de långa intervallen mellan de allmänna fastighetstaxeringarna kan leda till betydande språngvisa justeringar av taxeringsvärdena. Detta är i och för sig inte något nytt problem. Intervallerna har under 1900-talet oftast varit ungefär fem år, även om de ibland varit betydligt längre (se vidare prop. 1994/95:53, s. 52). I den äldre lydelsen av fastighetstaxeringslagen var taxeringsintervallet för allmän fastighetstaxering på samma vis som enligt gällande lydelse av lagen sex år. Det räknades visserligen ursprung-

ligen fr.o.m. år 1988 för hyreshus-, industri- och elproduktionsenheter, år 1990 för småhusenheter och år 1992 för lantbruksenheter. Sedermera försköts dock denna tidsplan och ägarlägenhetsenheter tillkom enligt vad som redovisas i avsnitt 9.1.

Inför ett eventuellt förslag där taxeringsvärdet i högre grad än i dag beaktar prisutvecklingen för elproduktionsenheter (respektive industrienheter) är det lämpligt undersöka hur detta har skett i äldre rätt och sker i gällande rätt. Som kommer att framgå är det fråga om olika metoder och skillnader beroende på typ av taxeringsenhet. Det kan också vara fråga om att kombinera framför allt fastighetstaxerings- och fastighetsbeskattningsreglerna för att uppnå avsedd effekt. I det följande omnämns dock inte andra, från ett rent fastighetsperspektiv, mer långsökta kombinationer av bestämmelser som minskar den skatt som tas ut av ett skattesubjekt. För att ändå illustrera det slags regelkombinationer som inte behandlas kan den upphävda lagen (2004:126) om skattereduktion för förmögenhetsskatt tjäna som ett exempel. Enligt den lagen styrde på permanentbostaden påförd fastighetsskatt reduktionen av den numera avskaffade förmögenhetsskatten.

9.3.2 Omräkning och begränsningar av omräkningstalen

Från och med år 1996 beaktades prisutvecklingen mellan de allmänna fastighetstaxeringarna genom att basvärdet – det värde som fastställts vid allmän eller särskild fastighetstaxering – omräknades med hjälp av ett omräkningstal (prop. 1994/95:53, bet. 1994/95:SkU13, rskr. 1994/95:150). Dåvarande Riksskatteverket (RSV) bestämde omräkningstalet med hänsyn till det genomsnittliga prisläget i olika prisutvecklingsområden under tolv månadersperioden mellan den 1 juli andra året före taxeringsåret och den 30 juni året före taxeringsåret. RSV beslutade även om indelningen i prisutvecklingsområden.

Omräkning skedde för samtliga taxeringstyper utom industrienheter och elproduktionsenheter (de sistnämnda ingick från början i industrienheter, vilka beskattades först från och med 1997 års taxering). Skälet till att dessa enheter exkluderades från omräkningen var att sådana kategorier av fastigheter sällan är föremål för försäljning (prop. 1994/95:53, s. 58 och 54 samt Ds 1994:62, s. 52). Det

uppkom med andra ord problem med att få fram en prisutveckling som kunde ligga till grund för omräkningen. När det gäller industrienheter bedömdes det inte heller möjligt att lösa detta problem genom att avpassa storleken på det område för vilket prisutvecklingen fastställdes i förhållande till antalet köp i området. Problemet ansågs vara av sådan omfattning att det föreföll svårt att få ett tillfredsställande underlag. Med hänsyn till att taxeringsvärdena för dessa kategorier vid den tidpunkten inte lades till grund för löpande skatt, befanns det lämpligt att åtminstone i ett första skede undanta industrienheterna från omräkning.

Omräkningsbesluten kunde överklagas på motsvarande sätt som övriga fastighetstaxeringsbeslut. Omräkningstal och indelningen i prisutvecklingsområden meddelades däremot i föreskrifter som inte kunde överklagas.

I samband med besluten om omräkningstal till 1996 och 1997 års omräkningar uppmärksammade RSV vissa tekniska brister i förfarandet. Dessa hade i första hand att göra med det förhållandet att omräkningstalen inte kunde bestämmas med beaktande av andra faktorer än prisutvecklingen för samtliga fastigheter av ett visst slag. När det gällde hyreshus grundades den redovisade prisutvecklingen i vissa områden uteslutande på försäljningar av äldre fastigheter eftersom yngre fastigheter från de så kallade krisårgångarna inte alls hade avyttrats i dessa områden. Ett omräkningstal baserat på dessa uppgifter kunde för yngre fastigheter leda till oriktiga värden. I fråga om småhus innebar omräkningen år 1996 att de redan höga taxeringsvärdenivåerna för fastigheter i vissa attraktiva områden ytterligare skulle höjas.

Mot bakgrund härav begärde riksdagen under hösten 1996 hos regeringen en översyn av reglerna om fastighetstaxeringsförfarandet. I avvaktan på en sådan översyn beslutade riksdagen om en begränsning av omräkningstalen för 1997 års taxeringsvärden i vissa fall, bet. 1996/97:SkU14, rskr. 1996/97:134. I mars 1997 tillsattes Fastighetstaxeringsutredningen (dir. 1997:36). För 1998 års omräkningstal ansåg regeringen – mot bakgrund av kritiken mot i första hand reglerna om omräkningsförfarandet och i avvaktan på vad Fastighetstaxeringsutredningen skulle komma till för slutsatser – att förfarandet inte borde leda till några förändringar för hyreshus (bostadsdelen) eller för småhus. Detta innebar att omräkningstalen för dessa fastigheter skulle vara desamma för år 1998 som de om-

räkningstal som gällde för år 1997. Lagstiftningen trädde ikraft den 1 juli 1997 (prop. 1996/97:150, bet. 1996/97:FiU20, rskr. 1996/97:284).

I 1998 års ekonomiska vårproposition (prop. 1997/98:150) föreslog regeringen att omräkningstalen skulle vara oförändrade även under år 1999. Lagstiftningen trädde ikraft den 1 juli 1998 (bet. 1997/98:FiU20, rskr. 1997/98:318).

I 1999 års ekonomiska vårproposition (prop. 1998/99:100) föreslog regeringen att omräkningstalen för småhusen även skulle vara oförändrade under år 2000. Lagstiftningen trädde ikraft den 1 juli 1999 (bet. 1998/99:FiU20, rskr. 1998/99:256). År 2000 genomfördes en allmän fastighetstaxering av hyreshusen. För att åstadkomma ett oförändrat uttag av fastighetsskatt skulle det inte räcka med att frysa omräkningstalen. I stället användes en annan lösning. I budgetpropositionen för år 2000 föreslog regeringen för hyreshusens del att fastighetsskatten vid 2001 års taxering skulle beräknas på ett underlag motsvarande det lägsta av 1999 och 2000 års taxeringsvärden. Lagstiftningen trädde ikraft den 1 januari 2000 (prop. 1999/2000:1 bet. 1999/2000:FiU1, rskr. 1999/2000:28).

I februari 2000 lämnade Fastighetstaxeringsutredningen sitt betänkande Fastighetstaxering – precision, påverkansmöjligheter, individuella bedömningar (SOU 2000:10). I betänkandet föreslogs att omräkningsförfarandet skulle avskaffas och ersättas av ett system med förenklade fastighetstaxeringar mitt emellan de allmänna fastighetstaxeringarna.

I budgetpropositionen för år 2001 (prop. 2000/01:1, bet. 2000/01:FiU1, rskr. 2000/01:36) föreslog regeringen inte någon fortsatt "frysning" av taxeringsvärdena. Regeringen anförde att det omräkningsförfarande som infördes år 1996 syftade till att uppnå en mer kontinuerlig anpassning av taxeringsvärdena till förändrade marknadsförhållanden samt att besluten att inte tillämpa omräkningsförfarandet hade lett till att taxeringsvärdena efterhand alltmer kommit att avvika från marknadsvärdena. Regeringen ansåg det därför angeläget att "frysningen" av taxeringsvärdena skulle upphöra.

I samband med besluten om omräkningstal till 2001 års omräkning uppmärksammade RSV regeringen på behovet av en översyn av omräkningsförfarandet. RSV konstaterade under förberedelsearbetet inför 2001 års omräkning att de värderingstekniska problemen vad avser omräkningsförfarandet för hyreshusen kvarstod. RSV konstaterade vidare att den kraftiga prisutvecklingen för små-

husenheter även medfört problem för denna kategori. Omräkningstalen för år 2001 beaktade den genomsnittliga prisutvecklingen mellan år 1994 och den 30 juni 2000. Den kraftiga prisutvecklingen för småhusenheter i vissa delar av landet hade medfört att taxeringsvärdena i vissa områden fördubblats medan de i andra områden hade sänkts. Avgränsningen av prisutvecklingsområdena hade därför fått större betydelse än tidigare. RSV påpekade att det uppstod tröskeeffekter som man inte kunde göra något åt inom ramen för det dåvarande omräkningssystemet.

9.3.3 Förenklad fastighetstaxering

Den kritik som riktades mot det starkt schabloniserade omräkningsförfarandet gjorde att det togs bort. Omräkningsförfarandet ersattes fr.o.m. 2003 års fastighetstaxering med det gällande systemet med förenklad fastighetstaxering.

Av förarbetena (prop. 2001/02:43, s. 43 ff.) framgår visserligen att tätare allmänna fastighetstaxeringar övervägdes i det sammanhanget. Trots att det skulle ge en bättre anpassning av taxeringsvärdena till ändringarna i prisbildningen på fastighetsmarknaden ansågs ett sådant förfarande dock för resurskrävande. För förenklade fastighetstaxeringar talade att dessa i förhållande till de allmänna fastighetstaxeringarna medförde ett begränsat förberedelsearbete. Detta samtidigt som förenklade sådana medförde att taxeringsvärdena fastställs med större precision än genom omräkningen.

Som också framgår av förarbetena löser dock inte heller systemet med allmänna och förenklade fastighetstaxeringar helt problemet med kraftiga språngvisa höjningar av taxeringsvärdena. Om fastighetspriserna ökar under en längre tid kan sådana höjningar nämligen ske vart tredje år. För att om möjligt undvika detta kombinerades taxeringsreglerna med en numera upphävd så kallad dämpningsregel på fastighetsskattens område. Denna innebar att höjda taxeringsvärden för en småhusenhet, ett småhus på en lantbruksenhet eller bostadsdelen av en hyreshusenhet endast stegvis tilläts slå igenom på fastighetsskatten, se vidare avsnitt 9.3.5. Som framgår av samma avsnitt har denna regel numera ersatts av andra regler som begränsar skatteuttaget när det gäller bostadsfastigheter (takbelopp för småhus och bostadslägenhet i flerbostadshus).

De för utredningen aktuella elproduktions- och industrienheter-na har aldrig omfattats av förenklad fastighetstaxering. I lagstiftningsärendet ifrågasattes om det fanns behov av att dessa taxeringsenheter skulle omfattas av det förenklade förfarandet. Det framhölls att det var fråga om komplicerade taxeringar som fordrar mycket arbete både av fastighetsägaren och beslutande myndigheter (prop. 2001/02:43, s. 45). Därtill kom att de förändringar av t.ex. byggnader som medför ändringar av fastighetens värde i allmänhet borde kunna fångas upp inom ramen för den särskilda fastighetstaxeringen.

9.3.4 Frysta taxeringsvärden

En flera gånger använd övergångslösning på problemet med kraftiga prisuppgångars effekter på fastigheternas taxeringsvärden har varit att "frysa" de senare. Det kan ske på olika sätt. I avsnitt 9.3.2 redogörs t.ex. för begränsningar av omräkningstalen och vissa andra metoder som användes under åren 1998–2000 för att "frysa" taxeringsvärdena.

Ett annat exempel på sådan "frysning" är den numera upphävda lagen (2006:1340) om fastighetsskatt i vissa fall vid 2007–2009 års taxeringar. Lagen innebar att underlaget för fastighetsskatt för småhus och bostadsdelen av hyreshus frystes på 2006 års nivå (dvs. den nivå som gällde vid 2007 års taxering) vid 2008 och 2009 års taxeringar. Därutöver innehöll lagen viss ytterligare begränsning av skatten på markvärde. Syftet med lagen var att lindra effekterna av den statliga fastighetsskatten i avvaktan på att denna skatt avskaffades.

9.3.5 Fastighetsskatt och fastighetsavgift

Inledning

Ur ett juridiskt-tekniskt perspektiv kan, som redan nämnts, effekterna av kraftiga höjningar av taxeringsvärdena bemötas med regler på såväl fastighetstaxerings- som fastighetsbeskattningsområdet. Även kombinationer av bestämmelser på båda områdena kan användas för ändamålet. Det finns därför anledning att i detta sam-

manhang även göra en inventering av de åtgärder som vidtagits i aktuellt avseende på fastighetsbeskattningens område.

Lagen om skattereduktion vid 1997–2001 års taxeringar

Den allmänna höjningen av taxeringsvärdena, som blev resultatet av 1996 års allmänna fastighetstaxering av småhus i förening med 1996 års höjning av skattenivån, ledde fram till tillkomsten av den numera upphävda lagen (1996:1231) om skattereduktion för fastighetsskatt i vissa fall vid 1997–2001 års taxeringar (prop. 1996/97:17, bet. 1996/97:FiU1, rskr. 1996/97:53). Lagstiftningen, som var av provisorisk natur, gällde småhus och innebar viss lindring i beskattningen för dem vars småhus hade stigit kraftigt i värde mellan 1990 och 1996 års allmänna fastighetstaxeringar. Om en fastighet vid 1996 års allmänna fastighetstaxering av småhus hade fått ett basvärde¹ som var minst 40 procent högre än taxeringsvärdet 1995, dock minst 200 000 kronor högre, skulle en skattereduktion kunna erhållas med 1,7 procent av skillnaden mellan 1996 års basvärde och det högsta av antingen 1995 års taxeringsvärde ökat med 40 procent och 1995 års taxeringsvärde ökat med 200 000 kronor. Skattereduktionen vid 1997 års taxering kunde emellertid inte medges med högre belopp än 10 000 kronor. Vid 1998–2001 års taxeringar medgavs skattereduktion med ett belopp motsvarande 80, 60, 40 respektive 20 procent av 1997 års skattereduktion.

I förarbetena till lagen (prop. 1996/97:17, s. 14 f.) uttalas att "[u]tgångspunkten för regeringens förslag är ... att i vissa fall lindra den ökade ekonomiska belastningen för enskilda småhusägare som beror på den höjda fastighetsskatten i kombination med de höjda taxeringsvärdena."

Lagen om underlag för fastighetsskatt i vissa fall vid 2001 års taxering

Enligt lagen (1999:994) om underlag för fastighetsskatt i vissa fall vid 2001 års taxering beräknades, som nämnts ovan, skatten för bostadsdelen i hyreshus på det lägsta av 1999 och 2000 års taxeringsvärden.

¹ Om termen "basvärde", se avsnittet avseende omräkning ovan.

Begränsningsregeln i äldre rätt

Riksdagen beslutade under hösten 2001 om en numera upphävd begränsningsregel för fastighetsskatten, lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt (prop. 2001/02:3, bet. 2001/02:SkU3, rskr. 2001/02:59). Regeln, som gällde från och med 2002 års taxering och upphörde att gälla vid utgången av år 2007, tog sikte på fastighetsägare och tomträttsinnehavare som bodde i småhus – småhusenheter – och småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenheter. Begränsningen skedde genom skattereduktion. Regeln innebar att fastighetsskatten efter skattereduktionen – under vissa förutsättningar – inte skulle överstiga fem procent av hushållsinkomsten. Vid inkomstberäkningen beaktades också hushållets förmögenhet på visst sätt. Reglerna gällde endast den permanenta bostaden och de gällde småhus som inte upplåtits med hyres- eller bostadsrätt. Fritidsfastigheter omfattades inte. Reglerna var tillämpliga under förutsättning att fastigheten hade ett taxeringsvärde som uppgick till minst 280 000 kronor. Fastighetsskatt som beräknats på ett underlag som översteg tre miljoner kronor kunde inte reduceras. Uppgick hushållets inkomster till 600 000 kronor eller mer var reglerna heller inte tillämpliga. Skattereduktionen kunde uppgå till högst 27 200 kronor. Endast fastigheter i Sverige omfattades. Fanns det flera personer i hushållet beräknades inkomsterna gemensamt. Detsamma gällde om hushållsmedlemmarna – t.ex. två makar – ägde fastigheten tillsammans. De personer som sambeskattades vid förmögenhetsbeskattningen ansågs ingå i samma hushåll. Särskilda regler fanns vid dödsfall för efterlevande make, sambo, eller underåriga barn som övertog fastigheten. I förarbetena till lagen (prop. 2001/02:3, s. 19) anges bl.a. följande:

Utgångspunkten för begränsningsregeln är att lindra de problem som fastighetsskatten kan medföra för vissa hushåll. Det framhålls särskilt att det finns ett antal hushåll vilkas inkomster är låga men som åläggs höga fastighetsskatter. Vidare anges att detta framför allt gäller fastigheter som ägts under lång tid och som ligger i attraktiva områden där marknadsvärdena och därmed taxeringsvärdena stigit kraftigt. Det kan röra sig om personer som bosatt sig i attraktiva fritidsområden med höga taxeringsvärden och där de lokala inkomstmöjligheterna ofta är begränsade. Syftet med begränsningsregeln är att åstadkomma en lindring för hushåll av detta slag.

Den 1 januari 2006 sänktes gränsen för andelen av hushållsinkomsten som fastighetsskatten inte fick överstiga från fem till fyra procent (prop. 2005/06:1, bet. 2005/06:FiU1, rskr. 2005/06:34). Syftet var att utvidga begränsningsregelns tillämpningsområde på grund av de taxeringsvärdeshöjningar som hade skett sedan regeln infördes och de ytterligare höjningar som förväntades ske under år 2006 (då förenklad fastighetstaxering av småhusenheter ägde rum).

Dämpningsregeln

Den numera upphävda så kallade dämpningsregeln innebar att om taxeringsvärdet på en småusenhet, en hyreshusenhet (bostadsdelen) eller ett småhus med tillhörande tomtmark på en lantbruksenhet höjdes vid en fastighetstaxering, skulle höjningen inte slå igenom fullt ut för uttaget av fastighetsskatt. I stället skulle höjningen fördelas proportionellt mellan de tre år som återstod fram till nästa allmänna eller förenklade fastighetstaxering. Det ökade uttaget av fastighetsskatt slog med andra ord endast igenom med en tredjedel per år. Genom den jämnare utvecklingen av skatteuttaget motverkade dämpningsregeln effekten av språngvisa höjningar av taxeringsvärdena. Fastighetsägarna fick följaktligen längre tid på sig att anpassa sig till de ekonomiska effekter som högre taxeringsvärden innebar.

Dämpningsregeln trädde i kraft den 31 december 2003 (prop. 2003/04:19, bet. 2003/04:SkU11, rskr. 2003/04:119) och tillämpades första gången för småhusenheter vid 2004 års taxering, för hyreshusenheter vid 2005 års taxering och för lantbruksenheter vid 2006 års taxering. Regeln återfanns till och med utgången av år 2007 i 2 a § lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt.

Begränsningsregeln i gällande rätt – skattereduktion för kommunal fastighetsavgift

Den 1 januari 2008 infördes den kommunala fastighetsavgiften (prop. 2007/08:27, bet. 2007/08:SkU10, rskr. 2007/08:90). Vid den tidpunkten var avgiften för småhus 6 000 kronor (7 412 kronor för inkomståret 2016), dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet. Fastighetsavgiften för flerbostadshus var 1 200 kronor per bostads-

lägenhet (1 268 kronor för inkomståret 2016), dock högst 0,4 (numera 0,3) procent av taxeringsvärdet. Avgiften är indexerad genom att vara knuten till inkomstbasbeloppets förändring.

För bostäder innebär fastighetsavgiften en generell dämpning av taxeringsvärdets inverkan på beskattningen. Avgiftssystemets konstruktion gör också att den löpande boendebeskattningen generellt sett blir lägre än tidigare. Den säkerställer därigenom även att en inte alltför stor del av hushållens inkomster ska behöva användas för betalning av fastighetsskatten, vilket tidigare var den äldre begränsningsregelns uppgift. Mot denna bakgrund slopades dämpningsregeln och den äldre generella begränsningsregeln eftersom dessa i stort spelat ut sin roll (se vidare prop. 2007/08:27, s. 87 f.).

Även fortsatt finns det dock ytterligare begränsningar för en avgränsad personkrets med inte sällan knappa ekonomiska resurser. Dessa regler återfinns i lagen (2008:826) om skattereduktion för kommunal fastighetsavgift (prop. 2007/08:156, bet. 2008/09:SkU3, rskr. 2008/09:5). Lagen begränsar avgiftsuttaget för personer som fyllt 65 år vid ingången av året före taxeringsåret (pensionärer), personer som får sjuk- eller aktivitetsersättning samt personer som får ersättning enligt lagstiftning om social trygghet i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om ersättningen betalas ut enligt grunder som är jämförbara med vad som gäller för sjuk- eller aktivitetsersättning. Lagen tar sikte på fastighetsägare som är fysiska personer och som har sina permanentbostäder i av dem ägda småhus.

9.4 Överväganden och förslag

9.4.1 Utgångspunkter

Utredningens bedömning: Frågan om kortare taxeringsintervall för elproduktions- och industrienheter bör övervägas inom ramen för de taxeringsintervall fastighetstaxeringslagen innehåller i dag.

Ett antal utgångspunkter är givna för utredningens överväganden om elproduktionsenheter bör taxeras med kortare intervall än i dag, dvs. i praktiken oftare än vid allmän fastighetstaxering vart sjätte år. Inledningsvis kan också konstateras att sedan fastighetstaxerings-

lagens ikraftträdande har elproduktions- och industrienheter aldrig varit föremål för annat än allmänna och särskilda fastighetstaxeringar.

Den mest grundläggande utgångspunkten är att språngvisa justeringar av taxeringsvärdena är inneboende i ett system med längre tidsmellanrum mellan fastighetstaxeringarnas utförande. Som redovisats ovan har historiskt sett ett antal skilda tekniker med växlande framgång använts för att hantera detta problem avseende olika slags taxeringsenheter. Frågan är då om det finns en lämplig lösning för aktuellt fall. Av utredningens direktiv framgår att en modell som bör provas är ett införande av förenklad fastighetstaxering mellan de allmänna fastighetstaxeringarna.

Om följsamheten mellan fastigheternas prisutveckling och taxeringsvärde betraktas isolerat är en ändamålsenlig lösning årliga justeringar av taxeringsvärdet. Sådana anpassningar skulle kunna ske på olika vis, t.ex. årliga allmänna fastighetstaxeringar eller något slags mer schabloniserad omräkning av taxeringsvärdet varje år.

Utredningen konstaterar dock att årliga allmänna fastighetstaxeringar generellt sett inte är en framkomlig väg. Ett förfarande av det slaget vore nämligen alltför resurskrävande för att vara genomförbart (jfr prop. 2001/03:43, s. 43). Ett sådant förslag ryms inte heller inom utredningens direktiv. Det är dessutom systematiskt olämpligt att införa något slags årligt omräkningssystem av taxeringsvärdena enbart för de två taxeringsenhetstyper som direktiven omfattar i fråga om taxeringsintervall. Det nu sagda förändras inte av att det just för elproduktionsenheterna finns detaljerad statistik avseende elpriserna och att dessa har en förhållandevis stor betydelse för värderingen av dem. Ovan framgår också att det visat sig vara svårt att konstruera ett välfungerande schabloniserat omräkningssystem. Vidare bör noteras att det förhållandet att särskilda fastighetstaxeringar utförs årligen inte löser problemet. En förändring av taxeringsvärdet sker bara vid nytaxering och förevarande slags prisutveckling är inte grund för en sådan taxering (jfr 16 kap. 2–5 §§ FTL).

Ytterligare ett antal tidigare använda metoder för att hantera fastigheternas prisutveckling faller bort i aktuellt fall.

Det gäller så kallad "frysning" av taxeringsvärdena. Metoden har en utpräglad övergångslösningsskäraktär och därför sitt normala användningsområde mellan två ordinarie system. Följaktligen är den

inte lämplig när det som här gäller att reformera systemet för löpande taxering och beskattning av elproduktionsenheter.

Det gäller också de ovanstående metoderna för inskränkningar i fastighetsskatteuttaget som sådant, dvs. olika slags skattereduktions-, dämpnings- eller begränsningsregler. Denna typ av regler har nämligen historiskt sett enbart använts avseende småhus, småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenheter och bostadsdelen av hyreshusenheter. Med viss förenkling har bestämmelserna, på goda grunder, bara nyttjats om den skattskyldiges betalningsförmåga påkallat särskilda hänsyn. Annorlunda uttryckt är fråga om skatteeffekterna för enskilda fysiska personer vilka sammanhänger med det för dem centrala boendet. En motsvarande situation saknas i aktuellt fall. Följaktligen finns inte, enligt utredningens mening, skäl att använda metoder för inskränkning av uttaget av fastighetsskatt på elproduktions- och industrienheter. För den slutsatsen talar även att en översyn av skattesatserna inte ingår i utredningens uppdrag.

Mot ovanstående bakgrund återstår i praktiken att närmare pröva den metod som utredningsdirektiven uttryckligen exemplifierar när det gäller vad som bör övervägas, dvs. förenklad fastighetstaxering. Då har särskilt beaktats att utrymmet för ytterligare innovationer eller kombinationer av regler på fastighetstaxerings- och fastighetsbeskattningsområdet i hög grad får anses begränsat när, som i förevarande fall, inte alla taxeringsenhetstyper kan vara föremål för ett eventuellt förslag.

9.4.2 Förenklad fastighetstaxering för elproduktionsenheter?

Utredningens bedömning: Förenklad fastighetstaxering är ett i och för sig ändamålsenligt system för att hantera problemet med språngvisa justeringar av taxeringsvärdena för elproduktionsenheter. Det förutsätter dock samtidigt, med tanke på att taxeringen av sådana enheter i sig är komplicerad, att ett jämförelsevis enkelt och i övrigt funktionellt förfarande införs för detta syfte.

Enligt vad utredningen har funnit ovan bör frågan om tätare taxeringsintervall för elproduktionsenheter lösas inom ramen för gällande system. Enligt samma överväganden är den metod som kan

komma i fråga för detta ändamål förenklad fastighetstaxering. Avgörande för om ett sådant förfarande bör införas i aktuellt fall är i första hand i vilken utsträckning det löser problemet med språngvisa justeringar av taxeringsvärdena.

Allmänt sett kan konstateras att förenklade fastighetstaxeringar är det system som ersatte det tidigare årliga omräkningsförfarandet (se vidare avsnitten 9.3.2 och 9.3.3). Annorlunda uttryckt får det i dag gällande treåriga intervallet mellan allmänna och förenklade fastighetstaxeringar anses vara en godtagbar lösning på, eller i vart fall hantering av, problemet med de språngvisa justeringarna. Endast när det gäller taxeringsenhetstyper med anknytning till fysiska personers boende har det befunnits krävas ytterligare åtgärder. Mot bakgrund härav anser utredningen att förenklade fastighetstaxeringar är en i och för sig ändamålsenlig lösning på intervallfrågan även för elproduktionsenheter. I själva verket bör varje förkortning av intervallet mellan taxeringarna kunna betraktas som en förbättring.

I äldre förarbeten ifrågasätts om det finns behov av förenklade fastighetstaxeringar för elproduktions- och industrienheter. I utredningens direktiv anges i stället att det är angeläget att få till stånd en mer successiv anpassning av elproduktionsenheternas taxeringsvärden till prisutvecklingen. Direktivuttalandet betraktas lämpligen bl.a. mot bakgrund av att elproduktionen och elmarknaden har genomgått geografiska och strukturella förändringar sedan millennieskiftet. De äldre uttalandena får därför delvis anses obsoleta. I de äldre lagstiftningsmotiven framhålls emellertid dessutom, och som sagts ovan, att det beträffande elproduktions- och industrienheter är fråga om komplicerade taxeringar som fordrar mycket arbete av fastighetsägaren och beslutande myndigheter (se prop. 2001/02:43, s. 45). Det gäller fortfarande. Det ytterst avgörande för om elproduktionsenheter bör omfattas av det förenklade taxeringsförfarandet är därför, enligt utredningens mening, om det i detta fall är möjligt att utforma förfarandet för sådana taxeringar på ett såväl förhållandevis enkelt som i övrigt ändamålsenligt sätt.

9.4.3 Ett ändamålsenligt förfarande vid förenklad fastighetstaxering av elproduktionsenheter

Utredningens förslag: Förenklad fastighetstaxering ska ske för elproduktionsenheter med början år 2022 och därefter vart sjätte år.

Under förberedelsearbetet ska riktvärdeangivelsen anpassas med hänsyn till det genomsnittliga elpriset under nivååret och de fem föregående åren. Övriga värdepåverkande faktorer ska vara oförändrade i förhållande till närmast föregående allmänna fastighetstaxering, om det inte på grund av marknadsrelaterade faktorer finns synnerliga skäl att beakta dessa vid fastställandet av riktvärdeangivelsen.

Även tabellerna som beaktar justering för säregna förhållanden avseende värdeinverkan av elcertifikat ska anpassas till prisläget under nivååret enligt samma metod som vid en allmän fastighetstaxering.

Fastighetstaxeringen ska i övrigt utgå ifrån de uppgifter som låg till grund för den senaste allmänna eller särskilda fastighetstaxeringen.

Det gällande förfarandet vid förenklad fastighetstaxering

De materiella reglerna för att komma fram till ett taxeringsvärde vid den förenklade fastighetstaxeringen är i princip desamma som de som gäller vid den allmänna fastighetstaxeringen (1 kap. 7 a § FTL jämförd med 1 kap. 7 § samma lag). Detsamma gäller reglerna om förfarandet (1 kap. 7 b § FTL).

Den stora skillnaden mellan en allmän och en förenklad fastighetstaxering är att förberedelsearbetet vid den förenklade fastighetstaxeringen ska vara mindre ingående (19 kap. 1–8 §§ FTL jämförda med 19 kap. 9 och 10 §§ FTL). Skatteverket utfärdar föreskrifter för förberedelsearbetet med stöd av 19 kap. 9 § FTL samt 3 kap. 3 § och 6 kap. 1 § fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199), förkortad FTF. Vidare skiljer sig allmän och förenklad fastighetstaxering åt på så sätt att endast 19 kap. 2, 3 och 8 §§ i lagen tillämpas vid förberedelsearbetet till förenklad taxering. Paragraferna avser referensgrupper vid förberedelsearbetet, upprättandet av förslag till riktvärdetabeller och riktvärdeskartor samt provvärdering för värde-

områdena respektive Skatteverkets rätt att förelägga fastighetsägare att lämna uppgifter och fastighetsägars uppgiftsskyldighet. Det förekommer även möten mellan branschen och Skatteverket när det gäller elproduktionsenheterna. Ytterligare bestämmelser om förberedande åtgärder samt särskilda föreskrifter finns i 3 och 6 kap. fastighetstaxeringsförordningen.

Vid en förenklad fastighetstaxering fattas på samma sätt som vid en allmän fastighetstaxering beslut om hur fastigheterna ska indelas i taxeringsenheter och om deras taxeringsvärden. Med taxeringsår avses det år för vilket fastighetstaxering bestäms. Taxeringsperioden avser tiden från ingången av det taxeringsår då förenklad fastighetstaxering sker av taxeringsenheten till ingången av det år då allmän fastighetstaxering sker nästa gång. Den förenklade fastighetstaxeringen sker på grundval av fastighetens användning och beskaffenhet vid taxeringsårets ingång. Även om deklarationsplikt gäller vid både allmän och förenklad fastighetstaxering är huvudförfarandet i praktiken registerbaserad fastighetstaxering (18 kap. 1 § FTL, se vidare prop. 1994/95:53, s. 76 ff. och prop. 2003/04:76, s. 15 f.) Med det avses att taxeringen grundas på uppgifter i existerande register. Detta tillvägagångssätt tillämpades med början vid 1996 års allmänna respektive 2006 års förenklade taxering. Följaktligen är det endast om en skattskyldig har erinringar mot förslaget till fastighetstaxering som denne behöver inkomma med anmärkningarna till Skatteverket.

På samma sätt som gäller vid den allmänna fastighetstaxeringen skickas det vid den förenklade fastighetstaxeringen ut ett förslag till fastighetstaxering senast den 15 oktober året före taxeringsåret (18 kap. 1 § FTL). Det lämnade förslaget fastställs på samma sätt som är fallet vid allmän fastighetstaxering genom ett särskilt beslut av skattemyndigheten som meddelas senast den 15 juni taxeringsåret (20 kap. 2 § FTL).

Närmare om förberedelsearbetet

Inför varje förenklad fastighetstaxering upprättas ett särskilt så kallat "ortsprisregister" för fastighetstaxeringen vars innehåll läggs till grund för tabellkonstruktioner och nivåläggning. Underlaget hämtas från Lantmäteriverkets fastighetsprisregister. Upprättandet av "ortspris-

registret” samt granskning och gallring är en viktig del av förberedelsearbetet.

Ett annat viktigt moment av förberedelsearbetet är framtagande av föreskrifter. Inför en förenklad fastighetstaxering utarbetas dels föreskrifter för förberedelsearbetet, dels föreskrifter av värderingsteknisk natur. Skatteverket beslutar, som nämnts ovan, föreskrifter inför den förenklade fastighetstaxeringen senast den 1 december andra året före taxeringsåret.

Med föreskrifter av värderingsteknisk natur avses de föreskrifter som enligt 7 kap. 7 § och 19 kap. 3 § fjärde stycket FTL ska beslutas om indelning i värdeområden, klassindelning av värdefaktorer, klassindelningsgrunder, indelning i provvärderingsområden m.m. Det är vid den förenklade fastighetstaxeringen möjligt att använda sig av de värderingstekniska föreskrifter som har beslutats inför den allmänna fastighetstaxeringen. Värdeområdesindelningen är generellt sett så pass noggrant genomgången inför en allmän fastighetstaxering att denna bör kunna kvarstå oförändrad vid en förenklad fastighetstaxering. I fråga om elproduktionsenheter bör dessutom särskilt framhållas att hela riket utgör ett värdeområde enligt 21 § SKVFS 2012:9. Det bör inte heller vara nödvändigt att ändra klassindelningsgrunderna vid en förenklad fastighetstaxering. Skattemyndigheten har dock möjlighet att besluta om ändrade föreskrifter i den ordning som föreskrivs i 7 kap. 7 § och 19 kap. 3 § fjärde stycket FTL. Detta bör normalt ske om förhållandena har ändrats i något väsentligt hänseende. Provvärdering måste dock alltid ske även vid den förenklade fastighetstaxeringen.

Förenklad fastighetstaxering omfattar nivåförändringar. Nivåläggning bör följaktligen ske för att fastställa nya riktvärdeangivelser och markvärden för respektive värdeområde. För elproduktionsenheter utgör riket för närvarande ett värdeområde. Vidare bör en viss översyn av de olika tabellverken ske. Detta eftersom tabellverken erhåller nya värdeår på grund av att nivååret ändras och Skatteverket i förberedelsearbetet tar fram olika omräknings- och nedskrivningsfaktorer.

Slutligen kan noteras att i avsnitt 3.4 beskrivs förberedelsearbetet avseende fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter, då visserligen inför den allmänna sådana.

*Delvis särskilt förfarande vid förenklad fastighetstaxering
av elproduktionsenheter*

Om elproduktionsenheter infogas i systemet för förenklad fastighetstaxering bör de gällande reglerna för sådana taxeringar i så stor utsträckning som möjligt även avse dessa enheter. Detsamma gäller förberedelsearbetet inför taxeringarna. Ovan har dock angivits att om elproduktionsenheter ska omfattas av detta system är det, enligt utredningens mening, en förutsättning att förfarandet kan göras enklare. Därmed har utredningen att ta ställning till om det är möjligt att hantera den omständigheten att det är komplicerat och arbetskrävande att taxera elproduktionsenheter och i så fall hur det bör ske.

Det kan konstateras att förutsättningarna för att förenkla förberedelsearbetet i aktuellt fall är förhållandevis gynnsamt om åtgärderna inriktas på de för värderingen centrala uppgifterna. Elpriset intar en särställning när det gäller inverkan på en elproduktionsenhets taxeringsvärde och nivån på riktvärdeangivelsen. Detsamma gäller priset på elcertifikat som tilldelas producenter av förnybar el. Elcertifikatens påverkan på taxeringsvärdet beaktas i dag genom justering av en värderingsenhets riktvärde för säregna förhållanden (7 kap. 5 § FTL) när det gäller fastställandet av taxeringsvärdet för vattenkraftverk och andra värmekraftverk än vindkraftverk (i gällande rätt definieras de sistnämnda som värmekraftverk). För vindkraftverken beaktas värdet av elcertifikaten redan vid bestämmandet av riktvärdeangivelsen (15 kap. 13 § FTL och 1 kap. 34 f FTF). Under förberedelsearbetet upprättas tabeller som beaktar elcertifikatens värdeinverkan. Elcertifikaten har, generellt sett, stor betydelse i detta avseende för vind- och kraftvärmeverken och mindre eller marginell sådan för vattenkraftverken i de fall elcertifikat tilldelas.

Elprisets centrala roll gör även att det, i avvägningen mellan ett materiellt korrekt taxeringsresultat och ett enkelt förfarande, får anses tillräckligt att beakta prisförändringarna för att bestämma nivån på riktvärdeangivelsen och därmed taxeringsvärdet med en tillfredsställande noggrannhet. Det finns en detaljerad prisstatistik för elpriset genom Nord Pools webbplats med spotpriser per timme för de svenska elområdena. För elcertifikatens del finns erforderlig prisstatistik tillgänglig på Svensk Kraftmäkling AB:s hemsida. Denna är

funktionellare än priserna för elcertifikat i kontoföringssystemet Cesar, vilket sedan den 1 januari 2015 har Energimyndigheten som kontoförande myndighet i stället för Svenska kraftnät. Priserna som redovisas i Cesar speglar elcertifikatens volymviktade värden för en tidigare period. Följaktligen kan inte registerpriset, i motsats till det som Svensk Kraftmäkling AB redovisar, betraktas som ett marknadspris på elcertifikat. Vidare bedöms prisskillnaderna mellan elområdena även enligt vad som sägs i avsnitt 4.4.6 också vara begränsade i fortsättningen.

Att enbart två slags prisförändringar, för el och elcertifikat, beaktas betyder att i övrigt föreslås uppgifterna avseende de relevanta kostnaderna hämtas från förberedelsearbetet vid närmast föregående allmänna fastighetstaxering. Närmare bestämt är fråga om uppgifterna för bestämningarna av riktvärdeangivelser enligt 15 kap. 6 och 1 kap. 25 a FTF (vattenkraftverk) respektive 15 kap. 13 §§ FTL och 1 kap. 34 §§ FTF (övriga kraftverk). Riktvärdeangivelserna beräknas på olika sätt för dessa två grupper. För vattenkraftverk bestäms värdet i kronor per kilowattimme med utgångspunkt i framför allt elproduktionens lönsamhet (avkastningsberäkning). För de övriga kraftverken bestäms värdet per kilowatt installerad effekt med utgångspunkt i återanskaffningskostnaden för den aktuella typen av kraftverk och efter jämkning med hänsyn till lönsamheten för den totala elproduktionen i landet.

Vid avkastningsberäkningen, som är avgörande för värderingen av ett vattenkraftverk, består intäktssidan av det på visst sätt korrigerade genomsnittliga elpriset under nivååret och de fem föregående åren. Kostnadssidan består av genomsnittskostnaderna under nivååret och de fem föregående åren, varvid skatt är en väsentlig kostnadskomponent. Både intäkter och kostnader nuvärdesberäknas till nivååret med hjälp av en kalkylränta. Utredningens förslag innebär att kostnaderna från närmast föregående allmänna fastighetstaxering används oförändrade för bestämmandet av riktvärdeangivelsen vid den aktuella förenklade fastighetstaxeringen.

Värderingen av vattenkraften och värmekraften är samordnad (se SOU 1979:81, s. 35 och prop. 1979/80:40, s. 146). Mot bakgrund av införandet av en reviderad avkastningsmetod för värderingen av vattenkraften togs dock den motsvarande möjlighet till jämkning med hänsyn till elproduktionens lönsamhet som fortfarande finns för värmekraften bort inför taxeringen år 2000 (prop. 1998/99:109,

s.41). Jämningsmöjligheten syftar till att förhindra att de samlade elkrafttillgångarna i Sverige ges en för hög värdering och det mot bakgrund av att värmekraftverken värderas enligt en produktionskostnadsmetod (här bör noteras att utredningens förslag medför att termen värmekraftverk får en ändrad innebörd men att värderingsmetoden för andra kraftverk än vattenkraftverk är oförändrad).

När det gäller bestämmandet av riktvärdeangivelsen för andra kraftverk än vattenkraftverk enligt 15 kap. 13 § FTL är det i förevarande sammanhang den då utförda jämkningen med hänsyn till elproduktionens lönsamhet som är aktuell. Jämkningen utförs för varje enskilt kraftverk genom en avkastningskalkyl med utgångspunkt i intäkter och kostnader. Intäkterna beräknas på samma sätt som angivits ovan för vattenkraftverken med grund i elpriserna. Motsvarande gäller även för kostnaderna. Följaktligen innebär förslaget även i denna del att kostnaderna från närmast föregående allmänna fastighetstaxering används oförändrade för bestämmandet av riktvärdeangivelsen vid den aktuella förenklade fastighetstaxeringen. Det bör understrykas att förslaget avser bestämmandet av *riktvärdeangivelsen*. Bestämmandet av *riktvärdet* för den enskilda elproduktionsenheten sker på för förenklade fastighetstaxeringar sedvanligt vis, dvs. hänsyn tas till relevanta förändringar sedan den senaste allmänna fastighetstaxeringen.

Med tanke på att andra kraftverk än vattenkraftverk produktionskostnadsvärderas bör uppmärksammas att återanskaffningskostnaden (5 kap. 6 § FTL) för en byggnad kan beräknas på två sätt. Återanskaffningskostnad beräknas antingen på grundval av de faktiska historiska byggkostnaderna som räknas om till nivååret eller erfarenhetstal avseende kostnaden att uppföra byggnader av olika slag och utförande under nivååret. Om de historiska kostnaderna används omräknas de till nivåårets kostnadsläge.

För beräkningen av riktvärde enligt 7 kap. 3 § FTL samt 1 kap. 26, 27, 34 a och 34 b §§ FTF kan tidigare lämnade uppgifter ligga till grund för förtryckningen av riktvärden och taxeringsvärden. Om förhållandena har ändrats kan den som äger elproduktionsenheten få dessa värden justerade genom att inkomma till Skatteverket med de uppgifter som föranleder en sådan ändring.

Värdeinverkan av elcertifikat sker i enlighet med förslaget i avsnitt 8 genom justering för säregna förhållande (jfr 7 kap. 5 § FTL), dvs. en enskild värderingsenhet kan komma att få sitt riktvärde jus-

terat enligt dessa regler. Justeringsbeloppens storlek bestäms genom tabeller som beaktar värdeinverkan av elcertifikat under nivååret. Dessa tabeller utarbetas av Skatteverket under förberedelsearbetet. Har priserna på elcertifikat förändrats på sådant sätt att det bör beaktas ska även tabellerna för justering för säregna förhållanden revideras inför den förenklade fastighetstaxeringen.

Ett förslag med nu nämnda inriktning innebär att regelverket för förenklad taxering och förberedelsearbetet inför en sådan taxering är detsamma i samtliga fall. Värderingen av elproduktionsenheterna schabloniseras däremot delvis. De relevanta uppgifterna, förutom priserna på el och elcertifikat, genom att dessa hämtas från närmaste föregående allmänna fastighetstaxering. Vid beräkningen av riktvärdeangivelsen föreslås det genomsnittliga priset på el under nivååret och de fem föregående åren användas och nyss nämnda tidigare kostnader. Värdet av elcertifikat beaktas genom justering för säregna förhållanden av riktvärdet för den aktuella värderingsenheten, om de reglerna är tillämpliga. Därmed kan samtliga uppgifter förtryckas och även den förenklade fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter vara registerbaserad med taxeringsförslag.

Likväl bör det, enligt utredningens mening, undantagsvis finnas en begränsad möjlighet att frånga uppgifterna i närmast föregående allmänna fastighetstaxering. Oförutsedda händelser kan inträffa och ha en avsevärd påverkan på taxeringsvärdet. Följaktligen bör det finnas en så kallad ventil för dessa fall. Juridiskt tekniskt regleras det lämpligen genom att det ska vara möjligt att frånga uppgifterna från föregående allmänna taxering om det finns synnerliga skäl. I ett sådant fall får den förenklade fastighetstaxeringen ske på sedvanligt vis.

Med synnerliga skäl avses att framför allt kostnaderna som används vid avkastningsberäkningen vid nivååret avviker avsevärt från dem som användes vid motsvarande beräkning vid närmast föregående allmänna fastighetstaxering. Exempelvis kan en skatt ha införts eller tagits bort eller sänkts eller höjts markant. Ett annat exempel är att bränslekostnaderna för elproduktionen på grund av en internationell krissituation ökat väsentligt för en viss typ av kraftverk. Enligt utredningens mening bör synnerliga skäl dock ytterst bedömas mot bakgrund kostnadsmassan som helhet. Om exempelvis en kostnad ökat markant, samtidigt som en eller flera andra

kostnader minskat eller försvunnit helt, och ökningen därigenom väsentligen uppvägs, föreligger alltså inte sådana skäl.

Ytterligare exempel på synnerliga skäl är om riktvärdeangivelsen ändras genom ett domstolsavgörande, se exempelvis Kammarrätten i Stockholms dom den 18 juni 2008 i mål 5508-06 och Kammarrätten i Göteborgs dom den 27 juni 2008 i mål 4266-06. Båda målen avsåg bestämningen av riktvärdeangivelsen för kärnkraftverk.

Avslutningsvis finns anledning att kommentera frågan om ändrat taxeringsintervall för elproduktionsenheter i förhållande till förslaget om nya byggnadstyper som lämnas i avsnitt 5.4.5. I det avsnittet föreslås att el- och värmeproduktionsanläggningarna i ett kraftvärmeverk ska utgöra skilda byggnader. Dessa föreslås indelas som kraftverksbyggnad respektive övrig byggnad och därmed taxeras som elproduktions- respektive industrienhet.

Förslaget får betydelse när det gäller frågan om taxeringsintervall. Utredningen föreslår visserligen att förenklad fastighetstaxering ska gälla för båda dessa enhetstyper (se avsnitten 9.4.3 och 9.4.4). Av där närmare angivna skäl är utredningens förslag i fråga om industrienheterna enbart motiverat av att ett sådant enligt direktiven ska lämnas om förenklad fastighetstaxering föreslås för elproduktionsenheterna. Om regeringens förslag dock skulle följa utredningens uppfattning i sak, och inte innehålla något förslag avseende industrienheterna, får det följder för värmeproduktionsanläggningarna som då enbart kommer att taxeras vid allmän och särskild fastighetstaxering. Elproduktions- och värmeproduktionsanläggningarna kommer med andra ord att taxeras med olika intervall.

I sammanfattning föreslås att förenklad fastighetstaxering, med tanke på det gällande tidsschemat för allmän fastighetstaxering, ska ske för elproduktionsenheter med början år 2022 och därefter vart sjätte år. Riktvärdeangivelsen ska grunda sig på det genomsnittliga priset på el under nivååret och de fem föregående åren. Även tabellerna som beaktar värdeinverkan av elcertifikat ska revideras inför den förenklade fastighetstaxeringen. Taxeringen i övrigt ska grunda sig på att de särskilt bestämda värdefaktorerna ska vara oförändrade från närmast föregående allmänna eller särskilda fastighetstaxering.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 1 kap. 7 a § och 15 kap. 15 § FTL samt en ny 15 kap. 16 § FTL.

9.4.4 Förenklad fastighetstaxering för industrienheter, m.m.

Utredningens förslag: Förenklad fastighetstaxering ska ske för industrienheter med början år 2022 och därefter vart sjätte år.

I direktiven anges att om utredningen föreslår tätare taxeringsintervall för elproduktionsenheter ska förslag om detta även lämnas för industrienheter. Grunden för direktivens ståndpunkt är systematiska skäl. Ovan föreslås förenklad fastighetstaxering för elproduktionsenheter. Utredningen har uppmärksammat att motsvarande systematiska skäl talar för att även specialenheter i ett sådant fall inkluderas i det förenklade taxeringsförfarandet.

Mot denna bakgrund föreslår utredningen att förenklade fastighetstaxeringar införs även för industrienheter. Det bör då noteras att täktmark samt industribyggnad och övrig byggnad på sådan mark definitionsmässigt är industrienheter (4 kap. 5 § 5 FTL). Startåret för taxeringarna bör vara detsamma som för elproduktionsenheterna, dvs. år 2022. Detta med tanke på att båda enhetstyperna i dag har samma tidsschema när det gäller allmän fastighetstaxering. Något sådant förslag lämnas emellertid inte för specialenheterna, eftersom det inte följer av utredningens direktiv och att nedan närmare angivna skäl talar emot det.

Utredningen är emellertid inte övertygad om att ett förslag avseende industrienheterna är motiverat om skälen för och emot det vägs samman. Huvudskälet för ett införande är att det, som anges i direktiven, framstår som mindre lämpligt att industrienheter ska vara den enda enhetstyp som inte omfattas av det förenklade förfarandet. Detta systematiska skäl har förvisso vikt i sammanhanget. Tyngden minskar emellertid om det hålls i åtanke att delvis skilda regler gäller för industri- respektive elproduktionsenheter. Detsamma följer av de äldre förarbetsuttalandena om komplexiteten i taxeringarna av industrienheter. Om så sker kan konstateras att det för industrienheter saknas gynnsamma möjligheter till schablonisering

som kan väga upp komplexiteten utan att ge avkall på ändamålsenligheten. För industrienheterna saknas nämligen vid värderingen en eller flera dominerande värdefaktorer motsvarande elpriset och lättillgänglig relevant statistik. Vidare är det fråga om stora skillnader i antalet överlättna enheter. Under åren 1996–2015 överläts totalt 76 395 industrienheter² exklusive täkter (mellan cirka 1 500 och 5 000 per år). Under perioden överläts 574 täkter (mellan cirka 5 och 60 per år). För elproduktionsenheterna var motsvarande siffror 873 stycken (mellan cirka 20 och 75 per år.) I aktuellt fall delas också riket, i motsats till vad beträffar elproduktionsenheterna, regelmässigt in i ett stort antal värdeområden. Vid den allmänna fastighetstaxeringen år 2013 resulterade indelningen i 1 571 sådana områden. Samtidigt bör nämnas att riket är ett värdeområde för industrienheter som produktionskostnads- i motsats till avkastningsvärderas. De förra utgör cirka 20 procent av det totala antalet industrienheter (15 720 av totalt 80 719 stycken i juni 2015).

Möjligheterna att förenkla förfarandet framstår mot denna bakgrund som alltför begränsade. Elproduktionsenheternas starka värdemässiga koppling till priset på el och elcertifikat innebär dessutom att marknadsvärdet för dessa enheter följer samma trend i hela riket. För industri- och täktenheter är däremot marknadsförutsättningarna olika i olika delar av landet. En fullständig kartläggning av hur fastighetspriserna i olika delar av landet har utvecklats måste därmed göras. Även en kartläggning av hur olika branscher har utvecklats måste göras avseende de produktionskostnadsvärderade industrienheterna då det inte kan förutsättas att fastigheter inom olika branscherna följer samma värdeutveckling. Detta bedöms med hänsyn till den begränsade tillgången till köpeskillingsstatistik som en mycket försvårande omständighet.

Specialenheter taxeras i dag vid allmän fastighetstaxering (1 kap. 7 § FTL). Specialenheter avser specialbyggnader och tomtmark för sådan byggnad. Specialbyggnader är bl.a. försvarsbyggnader och kommunikationsbyggnader. Enligt 3 kap. 2 § FTL är specialbyggnader samt tomtmark och övrig mark som hör till byggnaden undantagna från skatte- och avgiftsplikt. Mot bakgrund av att specialenheter inte beskattas löpande saknas, enligt utredningens mening,

² Av dessa avser cirka 27 000 markenheter.

skäl att föreslå att de ska omfattas av förenklad fastighetstaxering (jfr prop. 1994/95:53, s. 63).

Utredningen finner sammanfattningsvis att de äldre förarbetsuttalandena fortfarande är giltiga. Komplexiteten, att det är arbetskrävande taxeringar för fastighetsägarna och myndigheterna samt mängden taxeringar av industrienheter gör att skälen mot förenklad fastighetstaxering för sådana enheter väger tyngst. Branschföreträdare har bekräftat utredningens slutsatser och dessutom anfört att det i detta fall inte heller finns något behov av att jämma ut stora prisfluktuationer. Utredningens förslag att infoga dessa i det förenklade taxeringssystemet har därmed uteslutande sin grund i direktiven.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 1 kap. 7 a § FTL.

9.4.5 Uppgiftsskyldighet

Utredningens förslag: Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får föreskriva att den som beslutar om stamnätstariffer för el ska lämna uppgifter för fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter till Skatteverket i den omfattning som behövs för taxeringen.

Utredningen har erfarit att Skatteverket i sitt förberedelsearbete inför fastighetstaxeringen har haft svårigheter att få in uppgifter om inmatningskostnaderna för el på näten. Utredningen konstaterar att regelverket bör ge taxeringsmyndigheten tillgång till de uppgifter dess förvaltningsuppgifter fordrar. Förslaget om förenklad fastighetstaxering av elproduktionsenheter ställer också särskilda krav på att Skatteverket har tillgång till prisuppgifter avseende el och elcertifikat. Frågan om införandet av en uppgiftsskyldighet i dessa avseenden bör därför övervägas.

En uppgiftsskyldighet bör inte vara mer långtgående än nödvändigt för att uppnå sitt syfte. I dag är det staten i form av affärsverket Svenska kraftnät som beslutar om stamnätstariffen. Före-

skrifter ska enligt 8 kap. 2 § 2 regeringsformen meddelas genom lag om de avser förhållandet mellan enskilda och det allmänna under förutsättning att föreskrifterna gäller skyldigheter för enskilda. Lagform är följaktligen inte nödvändig för att reglera uppgiftsskyldigheten när det gäller inmatningskostnader för el. Det räcker med ett bemyndigande att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får besluta om föreskrifter i frågan. Bemyndigandet behöver självfallet bara utnyttjas vid behov och något sådant synes inte i dag föreligga. Om privata objekt i framtiden administrerar de aktuella uppgifterna får frågan om lagreglering övervägas på nytt vid den tidpunkten.

När det gäller elpriserna är det dock ett bolag som tillhandahåller marknadsplatsen för el, Nord Pool. Detsamma gäller Svensk Kraftmäkling AB (SKM) som tillhandahåller den enda för allmänheten tillgängliga prisnoteringen för elcertifikat. På dessa bolags hemsidor finns omfattande och relevant prisstatistik för el och elcertifikat. Enligt utredningens mening ligger det emellertid i de två marknadsplatsernas funktion och därmed egenintresse att statistiken är lättillgänglig. Det har inte heller framkommit att Skatteverket har haft eller förväntar svårigheter när det gäller tillgången till dessa uppgifter. Vidare har utredningen, efter kontakter med SKM, erfarit att verket kan köpa en kommersiell licens av bolaget för hämtning av elcertifikatpriser. För närvarande kostar licensen 2 150 kronor per månad. I praktiken skulle Skatteverket hämta priserna från bolagets hemsida, med önskad frekvens, och spara uppgifterna i en egen databas. Prisuppgifterna skulle därmed vara tillgängliga för verkets fastighetstaxeringsverksamhet. SKM har vid Skatteverkets eventuella förvärv av sådan licens erbjudit sig att tillhandahålla historiska månadsmedelpriser tillbaka till starten av elcertifikatsystemet den 1 maj 2003.

Samtidigt är det tänkbart att svårigheter undantagsvis kan uppkomma med en sådan lösning. Med tanke på att Skatteverket med förslaget kommer att behöva en dataleverans en gång vart tredje år, och att elcertifikatuppgifterna i kontoföringssystemet Cesar får anses kunna utgöra en reservlösning, är en licens enligt utredningens mening att dock föredra framför lagreglering. Med tanke på att Skatteverket också normalt föreslår lagändringar inför en fastighetstaxering bör det även finnas utrymme om så krävs att införa tvingande bestämmelser om det av någon anledning befinns nödvändigt.

Mot denna bakgrund, och att en uppgiftsskyldighet i detta fall skulle kräva lagform, finner utredningen att en formell skyldighet inte är motiverad i nuläget när det gäller priserna för el och elcertifikat.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer föreslås få föreskriva att den som beslutar om stamnätstariffer för el i den omfattning som behövs ska lämna uppgifter för fastighets-taxeringen av elproduktionsenheter till Skatteverket.

Lagförslag

Förslaget medför en ny 18 kap. 13 § FTL.

10 Konsekvensanalys

10.1 Inledning

I 14–16 §§ kommittéförordningen (1998:1474) anges bl.a. att för förslag som lämnas av särskilda utredare och kommittéer ska redovisas kostnadsmässiga och andra konsekvenser för staten, kommuner, företag och andra enskilda. Om förslagen innebär samhällsekonomiska konsekvenser i övrigt ska även dessa redovisas. Om förslaget har betydelse för kommunalt självstyre, brottslighet, brottsförebyggande arbete, små företags förutsättningar och konkurrensförmåga i förhållande till större företag, jämställdhet mellan kvinnor och män eller möjlighet att nå de integrationspolitiska målen ska även dessa konsekvenser redovisas. Av förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning följer också att om förslaget kan få effekter för företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt, ska även en beskrivning av de berörda företagen göras (7 §). Dessutom ska alternativa lösningar beskrivas om sådana finns och vilka effekterna blir om någon reglering inte kommer till stånd.

Notera att utredningen i detta avsnitt använder begreppet *anläggning* i en vidare mening medan de enskilda taxeringsenheterna benämns *produktionsenheter*. En anläggning omfattar vanligtvis flera produktionsenheter.

10.2 Värmecentraler och kraftvärmeverk m.m.

Enligt utredningens direktiv ska det, med undantag för den påverkan som lagen (2012:852) om fastighetstaxering av kraftvärmeverk åren 2013–2018 har haft, analyseras vilka anläggningar i form av värmecentraler och kraftvärmeverk som lagstiftningen kommit att omfatta i praktiken och vilka konsekvenser det har fått för fastig-

hetsbeskattningen och fastighetstaxeringen. I detta sammanhang ska utredaren beakta konkurrensförutsättningarna för olika typer av produktionsanläggningar på värmemarknaden. Utredaren ska analysera om det är motiverat att anläggningar med enbart värmeproduktion även i fortsättningen ska utgöra specialbyggnader och därmed vara skattebefriade samt i så fall i vilken utsträckning.

Det kan, enligt direktiven, ifrågasättas om definitionen av värmecentral har en lämplig utformning och om uppdelningen i skattepliktiga kraftvärmeverk och skattebefriade värmecentraler överhuvudtaget är adekvat. Att renodlad värmeproduktion undantas från fastighetstaxering, medan kraftvärmeverk inte undantas, medför enligt direktiven en snedvridning av konkurrensförutsättningarna för olika typer av produktionsanläggningar på värmemarknaden.

Utredningen föreslår ett förtydligande innebärande att värdet av kommersiell produktion av värme beaktas vid fastighetstaxeringen. Detta oavsett i vilken typ av anläggning verksamheten utförs samt att värmeproduktionsenheterna produktionskostnadsvärderas i enlighet med de gällande reglerna i 11 kap. 7 och 8 §§ fastighetstaxeringslagen (1979:1152), förkortad FTL.

10.2.1 Effekter för fastighetsägarna

Utredningens bedömning: Förslaget innebär att fastighetsägarnas fullgörandekostnader ökar med 11 miljoner kronor vart sjätte år. Skattekostnaderna för ägarna till värmeproduktionsenheter bedöms brutto öka med cirka 140 miljoner kronor per år. Med hänsyn taget till avdragsmöjligheter för bolagsskatt uppgår den ökade nettoskattekostnaden till knappt 109 miljoner kronor.

Utredningen bedömer att den stora merparten av fastighetsägarna kan hantera den ökade skattekostnaden, men att den för ett mindre antal fastighetsägare kan medföra allvarliga konsekvenser. Mindre kommunala företag med relativt nya fjärrvärmånät är en grupp fastighetsägare som kan vara särskilt utsatta.

Fullgörandekostnader

För ägare till värmeproduktionsenheter bedöms fullgörandekostnaderna vart sjätte år uppgå till 7,5 miljoner kronor för deklarationer. Därtill kommer ytterligare 3,5 miljoner kronor för förtida uppgiftsinsamling, dvs. uppgiftslämnande till Skatteverket inför en fastighetstaxering.

Skattekostnader

Utredningen föreslår ett förtydligande innebärande att värdet av kommersiell produktion och distribution av värme beaktas vid fastighetstaxeringen. Utredningen uppskattar att detta innebär ökade skattekostnader på omkring 140 miljoner kronor per år för fastighetsägarna. Värmeproduktionsenheter i form av topplastenheter (se avsnitt 5.4.6) är exkluderade i detta sammanhang.

Utredningens förslag innebär att taxeringsvärdet beräknas med hjälp av en uppskattad återanskaffningskostnad och en nedskrivningsfaktor. Generellt kan sägas att detta medför att nyare produktionsenheter beskattas högre än äldre och att större (och därmed dyrare) produktionsenheter beskattas högre än mindre enheter, allt annat lika.

Vilken typ av värmeproduktionsenheter kommer att beskattas med utredningens förslag?

Utgångspunkten för utredningens bedömningar är att den totala installerade effekten på landets samtliga fjärrvärmeverk (exklusive topplastenheter) uppgår till cirka 12 000 megawatt. Då det saknas redovisning av de enskilda verkens verkliga installerade effekt är detta dock att betrakta som en uppskattning.

Den totala effekten fördelar sig enligt tabell 10.1.

Tabell 10.1 Effekt för studerade värmeproduktionsenheter fördelade på bränsletyp och storlek

Bränsle	Storlek			Summa
	<5 MW	5–50 MW	>50 MW	
Avfall	30	1 250	1 700	2 980
Bio	500	3 570	1 650	5 720
Fossil	350	400	1 500	2 250
Värmepump	50	1 000	0	1 050
Summa	930	6 220	4 850	12 000

I tabell 10.1 åskådliggörs hur värmeproduktionsenheterna fördelar sig på bränsletyp och storlek. Som synes är biobränsleproduktionsenheter vanligast och de flesta produktionsenheter återfinns i den mellersta effektkategorin. Om geografiskt läge studeras kan konstateras att merparten av värmeproduktionsenheterna (motsvarande 9 200 megawatt) återfinns i storstadsregioner, medan resterande återfinns i medelstora eller små kommuner. Det bör här återigen påpekas att uppgifterna baserar sig på uppskattningar av branschens aktörer och de är därmed behäftade med viss osäkerhet.

För varje kategori av värmeproduktionsenhet har medelåldern på befintliga enheter bedömts och utifrån denna har en återanskaffningskostnad beräknats. Med hjälp av antagna nedskrivningsfaktorer har därefter ett sammanlagt byggnadsvärde uppskattats. Fastighetsskatten uppgår till 0,5 procent av taxeringsvärdet.

Beräkningen av markvärdet utgår från den taxeringsmodell som används vid taxering av industrienheter. Det innebär att tomtmarkens storlek multipliceras med tillämpligt värde enligt riktvärdeangivelsen. För att uppskatta den totala tomtmarksarealen för värmeproduktionsenheterna antas medelarealen för produktionsenheterna uppgå till 20 000 kvadratmeter¹.

Utredningen uppskattar fastighetsskatten för värmeproduktionsenheter till cirka 140 miljoner kronor, varav 129 miljoner kronor utgörs av skatt på byggnadsvärde och 11 miljoner kronor utgörs av skatt på markvärde.

¹ För en närmare beskrivning av beräkningsmetod och antaganden, se bilaga 3.

Några typexempel

Nedan exemplifieras skattekostnaderna för fjärrvärmeföretagen till följd av förslaget. Det är viktigt att påpeka att typexemplen är av indikativ karaktär och inte ska ses som framtida skattekostnader, även om de bygger på uppgifter från verkliga värmeproduktionsenheter. Det kan även noteras att det är riktvärdeangivelsen vid den allmänna fastighetstaxeringen år 2013 (AFT 13; nivåår 2011) som används i beräkningarna för kraftvärmeverket. De antagna värdena för värmeproduktionsenheten, byggnad, hänför sig inte till någon taxering utan syftar enbart till att illustrera beräkningsmetodiken och utredningens bedömning av värdenivån från år 2015. Markvärdena för värmedelen baseras på nivåerna vid AFT 13.

Ett värmeverk i en storstadskommun (ortstyp 1)

Fastighetens areal uppgår till 21 600 kvadratmeter och värmeverkets effekt uppgår till 225 megawatt värme. Värdeår är 1986 och värmeproduktionsenheten omfattar två biobränslepannor och fem värmepumpar. De insatsbränslen som används är till två sjundedelar bioolja och till resterande del värmepumpar.

Uppskattat taxeringsvärde industrienhet: 154 000 000 (byggnadsvärde) + 34 000 000 (markvärde) = 188 000 000 kronor.

Uppskattad fastighetsskatt per år = 188 000 000 x 0,5 procent
= 940 000 kronor.

Ett mindre kraftvärmeverk i en norrländsk inlandskommun (ortstyp 3)

Fastighetens areal uppgår till 80 000 kvadratmeter och kraftvärmeverkets effekt uppgår till 50 megawatt värme och 15 megawatt el. Värdeår är 2000 och det insatsbränsle som används är biobränsle. Elproduktionsenheten får elcertifikat.

Uppskattat taxeringsvärde elproduktionsenhet: 78 500 000 (byggnadsvärde) + 1 395 000 (markvärde) = 79 895 000 kronor.
Uppskattad fastighetsskatt per år = 79 895 000 x 0,5 procent
= 399 475 kronor.

Uppskattat taxeringsvärde industrienhet: 69 000 000 (byggnadsvärde) + 738 000 (markvärde) = 69 738 000 kronor.
Uppskattad fastighetsskatt per år = 69 738 000 x 0,5 procent
= 348 690 kronor.

Fjärrvärmeföretagens agerande vid ökade skattekostnader

I avsnitt 5.3.3 beskrivs fjärrvärmemarknaden. I regel kan distribution av fjärrvärme karaktäriseras som ett naturligt monopol. Fjärrvärmeföretagen saknar dock inte konkurrens på värmemarknaden. Alternativa uppvärmningssätt som elvärme och värmepumpar, t.ex. i form av bergvärme, erbjuder allt starkare konkurrens.

Fjärrvärmebolagen har i princip två möjligheter när det gäller att hantera en ökad skattekostnad. De kan antingen välja att ta kostnaden själva eller att övervältra den på sina kunder genom att ta ut ett högre pris. Övervältringen av de ökade skattekostnaderna leder till att efterfrågan minskar något. Nettoeffekten för företaget avgörs av hur elastisk efterfrågan företaget möter.

I vilken utsträckning fjärrvärmeföretagen kommer att övervältra kostnaderna på sina kunder beror dels på företagets marknads- och konkurrenssituation, dels på företagets prissättningsstrategi.

Förenklat kan sägas att det förekommer tre huvudsakliga prissättningsstrategier för fjärrvärme i Sverige: självkostnadsprissättning, jämförprissättning och alternativkostnadsprissättning. Självkostnadsprissättningsprincipen går ut på att verksamheten på lång sikt ska bära sina egna kostnader men inte generera (marknads- mässig) avkastning. Jämförprissättning utgår vanligen från att priset sätts lägre än ett medelpris på fjärrvärme sett över hela Sverige. Alternativkostnadsprincipen innebär att produkten prissätts så högt som är möjligt för att fortfarande vara konkurrenskraftig gentemot andra uppvärmningsformer. I realiteten prissätter dock de flesta företag inte fullt ut efter någon av de ovan nämnda principerna (SOU 2011:44, s. 145).

Något förenklat kan sägas att fjärrvärmemarknaden under sitt uppbyggnadsskede fram till 1990-talet till stor del bestod av kommunala bolag som prissatte efter självkostnadsprincipen. I samband med elmarknadsreformen år 1996 infördes ett krav som innebär att fjärrvärmeverksamheten ska drivas på affärsmässiga grunder (jfr prop. 1994/95:222, s. 59 ff.). Även i fjärrvärmelagen (2008:263), som trädde i kraft den 1 juli 2008 (prop. 2007/08:60, bet. 2007/08:NU11, rskr. 2007/08:184), ställs krav på att kommunala bolag ska bedriva fjärrvärmeverksamhet på affärsmässig grund. Större delen av marknadens aktörer kan därför förväntas prissätta sin produkt (värmén) enligt alternativkostnadsprincipen.

I en situation med en ökad skattekostnad skulle ett företag som till fullo agerar enligt självkostnadsprincipen övervältra hela den ökade kostnaden på sina kunder. Ett företag som till fullo använder sig av alternativkostnadsprincipen skulle i stället minska sina ekonomiska marginaler. Ett sådant företag har nämligen prissatt sin värme efter kundernas uppvärmningsalternativ och kan inte höja sitt pris utan att förlora marknadsandelar. Det är återigen viktigt att poängtera att dessa hypotetiska strategier utgör ytterligheter och att prissättningen i realiteten inte är så renodlad. Det kan exempelvis konstateras att fjärrvärmeföretag som har en hög andel spillvärme i sina system, och därmed har relativt låga produktionskostnader, ändå generellt håller ett lägre pris än genomsnittet.

Det finns ett flertal faktorer som påverkar prissättningen av värmén och som kan förklara skillnaderna i pris mellan olika fjärrvärmeverksamheter. Företagen använder olika mix av bränslen och eftersom bränslepriserna skiljer sig åt blir också produktionskostnaderna för värmén olika. Andra faktorer som kan påverka pris-spridningen är kundtätet och efterfrågan på värme. En hög kundtätet och en större efterfrågan gör att ledningsnäten kan utnyttjas mer effektivt, vilket ger en lägre styckkostnad per kund. Ytterligare en faktor som kan medföra prisvariationer är de markförhållanden som råder där fjärrvärmeledningarna grävs ned. Vidare kan även företagens kapitalkostnader och kapitalstruktur påverka prissättningen liksom politiska styrmedel, t.ex. förändrade energi- och koldioxid-skatter.

Det genomsnittliga fjärrvärmepriset har ökat med 57 procent mellan åren 2000 och 2014². Ökningen kan främst förklaras av bränsleprisutvecklingen och ökade skatter på några av fjärrvärmens insatsbränslen.

Fjärrvärmeföretagen övervältrar skattekostnaden på sina kunder

Ett vanligt sätt att analysera hur kunderna agerar vid prishöjningar är att studera varans priselasticitet, dvs. hur många procent den efterfrågade kvantiteten förändras då priset ökar med en procent. I Björnerstedt och Söderberg³ används en dynamisk modell för att skatta priselasticiteten för fjärrvärme med tre olika tidsperspektiv. Skattningarna indikerar att priselasticiteten på kort, medel och lång sikt är mellan -0,3 och -0,5. Äldre studier indikerar liknande priselasticiteter på fjärrvärmemarknaden, exempelvis -0,31 i Brännlund m.fl.⁴ och -0,46 i Ganslandt⁵. Efterfrågan på fjärrvärme är alltså prisökänslig. Det innebär att en prishöjning med en procent skulle innebära att efterfrågad kvantitet minskar med mindre än en halv procent. Den relativt låga priselasticiteten indikerar att det är möjligt för fjärrvärmeföretag att höja sina priser utan att efterfrågan minskar markant.

En av anledningarna till att priselasticiteten är relativt låg är de betydande kostnaderna för den som vill byta från fjärrvärme till ett annat uppvärmningssätt och vice versa. Detta då ett byte av uppvärmningssätt kan kräva relativt kostsamma investeringar i ny teknisk utrustning. Det finns också indikationer på att fjärrvärmekunder upplever en större inläsningseffekt än vad som är fallet för andra kunder på värmemarknaden. Skälet till det är att fjärrvärmekunder är hänvisade till endast en leverantör av uppvärmningsenergi (SOU 2011:44, s. 120).

² Rapport av Nils Holgersson-gruppen, Fastigheten Nils Holgerssons underbara resa genom Sverige – en avgiftsstudie för 2014.

³ Björnerstedt, J. och Söderberg, M., The market for district heating in Sweden: an empirical analysis of the relevant product market, CRMA Working Paper 2011-01.

⁴ Brännlund, R., Ghalwash, T. and Nordström, J., Increased energy efficiency and the rebound effect: effects on consumption and emissions, Energy Economics vol. 29, s. 1–17, 2007.

⁵ Ganslandt, M. Ekonomiska konsekvenser av tpa-utredningens förslag, Center for European Law and Economics (CELEC), 2011.

Av kostnadsjämförelser genomförda av Energimyndigheten⁶ framgår att fjärrvärmens konkurrenskraft vid befintlig anslutning, som är fallet för de fastigheter som påförs skattekostnaden, är mycket god⁷ gentemot andra uppvärmningssätt. Detta i kombination med förekomsten av byteskostnader är en indikation på att fjärrvärmebolagen har möjlighet att övervältra den ökade skattekostnaden på sina kunder utan stora negativa effekter på kundunderlaget.

Risken för fjärrvärmeföretagen med att övervältra den högre skattekostnaden på kundkollektivet är att vissa kunder helt eller delvis byter uppvärmningssätt och att värmeunderlaget därmed minskar. En sådan utveckling är bekymmersam för fjärrvärmeföretagen då de måste hålla den kapacitet som behövs för att tillgodose efterfrågan under kalla dagar. Det medför i sin tur att de fasta kostnaderna inte kan reduceras även om efterfrågan på årsbasis faller. Fjärrvärmeföretag har en relativt hög andel fasta kostnader och risken är således att dessa hamnar i en ond cirkel. Om värmeunderlaget minskar krävs ytterligare prishöjningar, vilket minskar värmeunderlaget ytterligare. Den ökade skattekostnaden för fjärrvärmeföretagen inträffar första gången år 2019, vilket ger dem vissa möjligheter att successivt anpassa sina priser till en ny högre nivå. Företagen kommer dock inte att med säkerhet veta storleken på skattekostnaden förrän beslut fattas om taxeringsvärden, vilket begränsar möjligheterna till anpassning.

Även om det kommer att finnas stora skillnader mellan olika fjärrvärmebolag kan ändå ett enkelt räkneexempel användas för att uppskatta hur mycket en full övervältring av kostnaderna kan förväntas påverka den efterfrågade kvantiteten. Med hjälp av Energimarknadsinspektionens statistik över fjärrvärmeleveranser och myndighetens redovisningar av total intäkt för såld värme kan beräknas hur mycket fjärrvärmepriset måste höjas för att öka intäkterna med 140 miljoner kronor, dvs. lika mycket som den ökade skattekostnaden. I räkneexemplet antas en priselasticitet om -0,4, vilket är ett värde som återfinns ungefär i mitten av det spann av elasticiteter som har skattats i litteraturen. En priselasticitet om -0,4 innebär att

⁶ Se bl.a. Energimyndighetens rapport Energiindikatorer, ER 2015:15.

⁷ Dessa jämförelser skiljer sig mot de jämförelser som Energimarknadsinspektionen (Ei) gör där ett nyinvesteringsperspektiv används, se exempelvis EI R2012:09 s. 32.

prishöjningen kommer att leda till en minskad efterfrågad kvantitet om knappt 0,2 procent. Det motsvarar knappt 90 gigawattimmar.

Ur ett kundperspektiv kan en grov uppskattning göras av vad en prishöjning kommer att innebära vid full övervältring. Utifrån Energi-myndighetens statistik över fjärrvärmeanvändning i olika genom-snittliga byggnadstyper kan prishöjningen uppskattas. Den ökade uppvärmningskostnaden är ungefär 60 kronor per år för en villa och 30 kronor per år för en lägenhet, om dessa enbart värms med fjärrvärme. I realiteten slår dock prishöjningen olika då fjärrvärme-företag kommer att välja olika strategier för att hantera den ökade skattekostnaden.

Det bör här starkt understrykas att ovanstående räkneexempel är grova skattningar som endast ger en indikation på vilka storleks-ordningar som är aktuella.

Fjärrvärmeföretagen minskar sina ekonomiska marginaler

Alternativet till att vältra över den högre skattekostnaden på kunderna är att fjärrvärmebolagen tar hela eller delar av kostnadsökningen själva genom att minska sina ekonomiska marginaler. Att fjärrvärmeföretagen i stor utsträckning tillämpar en alternativkostnadsprincip för sin prissättning skulle kunna tala för en sådan utveckling. Detta då fjärrvärmeföretagen i ursprungsläget har prissatt sin vara så högt man kan utan att förlora marknadsandelar till konkurrerande uppvärmningssätt. För att ge en bild av fjärrvärmeföretagens möjligheter att hantera ökade kostnader kan Energimarknadsinspektionens sammanställningar av fjärrvärmeföretagens redovisningar studeras. Data finns för åren 2008–2014. I tabell 10.2 åskådliggörs fjärrvärmeföretagens resultat efter finansiella poster för dessa år.

Tabell 10.2 Fjärrvärmeföretagens resultat, miljoner kronor åren 2008–2014

	År						
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Summa	4 518	4 258	4 902	4 802	4 282	4 814	5 119
Medelvärde	22,7	22,1	24,8	24,1	21,3	23,9	25,5
Median	1,1	2,1	2,1	0,8	2,0	2,3	2,6
1:a kvartil	-0,6	0,3	0,0	-0,9	0,3	0,3	0,2
3:e kvartil	8,6	8,8	9,0	7,4	10,2	9,5	10,5

Källa: Energimarknadsinspektionen.

Tabell 10.2 beskriver fjärrvärmeföretagens resultatutveckling⁸ fr.o.m. år 2008. Det kan noteras att det är svårt att urskilja någon trend i resultatutvecklingen. Fjärrvärmebranschens totala vinst har varit relativt stabil och legat mellan 4,3 och 5,1 miljarder kronor per år. Att medelvärdet är betydligt högre än medianvärdet är en konsekvens av förekomsten av ett fåtal stora aktörer. Noterbart är också de små och ibland negativa tal som förekommer för den 1:a kvartilen. Att värdet är negativt innebär att minst 25 procent av fjärrvärmeföretagen detta år gick med förlust.

En närmare granskning av 2014 års siffror visar att även om värdet för första kvartilen för året är positivt, redovisade 36 av 201 företag ett negativt resultat efter finansiella poster, dvs. ungefär 18 procent av företagen.

Det kan vara intressant att jämföra fjärrvärmeföretagens resultat med elnätsföretagens. Om jämförelsen görs med elnätsföretagens lokalnät kan konstateras att företagens totala resultat är ungefär likvärdiga. Fjärrvärmeföretagen har dock betydligt lägre värden för median- och kvartilföretagen. En slutsats är att fjärrvärmeföretagens ekonomiska framgång skiljer sig betydligt mer åt än elnätsföretagens. Även nettoomsättningen är generellt sett mindre hos fjärrvärmeföretagen, vilket illustrerar att det finns fler små företag i fjärrvärmebranschen än bland elnätsföretagen.

Bilden av att fjärrvärmebranschen som helhet har en relativt god ekonomi bekräftas av Energimyndighetens redovisning av fjärrvärmebolagens ekonomiska ställning (dnr 2015-8060). Energimyndigheten

⁸ Tabellen illustrerar posten "Resultat efter finansiella poster" i fjärrvärmeföretagens redovisningar, dvs. resultat före bolagsskatt och bokslutsdispositioner.

bedömer att fjärrvärmebranschen uppvisar en god soliditet, en hög likviditet samt goda vinstmarginaler. Det finns heller inga tecken på att dessa finansiella nyckeltal försämrats över tid. Fjärrvärmebranschen är dock heterogen och Energimyndigheten analyserar i sin rapport särskilt de företag som har en soliditet som understiger 30 procent och har ett högt prisläge jämfört med bergvärmen i samma kommun. Energimyndigheten konstaterar att för ett knappt tiotal fjärrvärmeföretag som redan har små ekonomiska marginaler, är de konkurrerande bergvärmepriserna så låga, att företagen har svårt att höja priserna utan att tappa marknadsandelar. När Energimyndigheten specialstuderar dessa företag blir myndighetens slutsats att sex företag kan förväntas få ekonomiska svårigheter på lång sikt. Av dessa är fyra företag kommunalt ägda.

I Energimarknadsinspektionens redovisning av fjärrvärmeföretagens resultaträkningar skulle en fastighetstaxering utformad enligt utredningens förslag slå direkt på resultatet. Förutsatt att fjärrvärmeföretagen går med vinst medför det att företagens bolagsskatt minskar. Ett ökat fastighetsskatteuttag på 140 miljoner kronor innebär således en nettoeffekt på $0,78 \times 140 = 109$ miljoner kronor⁹. För ett företag som inte går med vinst och således inte betalar bolagsskatt kommer skattekostnaden att öka med hela summan. Det bör här noteras att ett företag som tillfälligt går med förlust har möjlighet att rulla underskottet till kommande år och då få en minskad bolagsskatt. Om ett antal företag redovisar negativa resultat kommer nettoeffekten i realiteten finnas någonstans emellan 109 och 140 miljoner kronor.

Nettoeffekten på 109–140 miljoner kronor kan ställas i relation till branschens totala resultat som under de senaste sex åren legat kring eller strax under fem miljarder kronor. Nettoeffekten utgör då drygt två procent av det sammanlagda resultatet.

Sammanfattningsvis är bedömningen att merparten av fjärrvärmeföretagen har möjlighet att minska sina ekonomiska marginaler vid behov för att klara den ökade skattekostnaden. Det bör dock understrykas att för samtliga år finns ett antal fjärrvärmeföretag som har redovisat ett negativt resultat. Två av sju studerade år har exempelvis minst en fjärdedel av fjärrvärmeföretagen gått med förlust. För dessa företag är det svårt att ta den ökade skattekostnaden

⁹ Notera att även statligt ägda Vattenfalls fastighetsskatt ingår i denna summa.

utan att förändra sina priser. För dem blir det av avgörande betydelse hur konkurrenssituationen ser ut på den lokala värmemarknaden. Energimyndighetens analys indikerar att ett mindre antal av de ekonomiskt utsatta företagen möts av låga priser på konkurrerande uppvärmningsalternativ.

I ovanstående analys studeras effekter av att befintliga fastigheter med befintliga kunder påförs fastighetsskatt. Att i enlighet med utredningens förslag förtydliga att fastighetstaxering ska ske för byggnader som är inrättade för värmeproduktion och tillhörande tomtmark påverkar dock även konkurrensen på värmemarknaden. Dels innebär införandet av fastighetsskatt att det blir mindre lönsamt att investera i nya fjärrvärmeanläggningar. Dels leder ett högre fjärrvärmepris till att färre nya kunder väljer fjärrvärme, något som i sin tur resulterar i en utebliven intäkt för fjärrvärmebolagen. Här bör det dock noteras att det går att argumentera för att fjärrvärme som uppvärmningssätt har haft en konkurrensfördel i detta avseende jämfört med uppvärmningssätt baserade på elanvändning. Detta då fjärrvärmeanläggningarna till skillnad från elproduktionsanläggningar inte har varit belagda med fastighetsskatt. Det skulle därmed kunna hävdas att fjärrvärmeanvändningen ur ett samhälls-ekonomiskt perspektiv varit ”för stor”. Denna argumentation motsägs dock av att fastighetsskatten är av fiskal karaktär och inte är likformig mellan olika fastighetstyper för elproduktion. Det bör också noteras att fastighetsskatten på elproduktion betraktas som en skattesanktion, dvs. normen är att fastighetsskatten är noll samt att andra förutsättningar som exempelvis övriga skatter också skiljer sig åt mellan olika uppvärmningssätt. Trots detta menar utredningen att fjärrvärme tidigare har haft en konkurrensfördel jämfört med uppvärmningssätt baserade på elanvändning. En konkurrensfördel som i och med förslaget om att införa fastighetstaxering av värmeproduktionsenheter försvinner.

Effekter för kommuner och landsting

Då fjärrvärmeföretagen i stor utsträckning är kommunalt ägda är det relevant att titta på vad utredningens förslag får för konsekvenser för kommuner och landsting.

I tabell 5.1 i avsnitt 5.3.3 illustreras ägarstrukturen på den svenska fjärrvärmemarknaden. Ur tabellen kan urskiljas att nästan en tredjedel av fjärrvärmeleveranserna sker av kommunalt ägda bolag. De kommunala bolagen äger dock 77 procent av antalet fjärrvärmenät, vilket indikerar att de kommunalt ägda näten är mindre än genomsnittet.

Det går inte att säga att de kommunala bolagen generellt har en annan prissättningsstrategi än övriga aktörer på marknaden, även om det bör påpekas att de fjärrvärmeverksamheter som fortfarande använder sig av självkostnadsprissättning är kommunalt ägda. Även de bolag som tillämpar jämförprissättning är vanligen kommunalt ägda. Det är heller inte så att de kommunala aktörerna generellt sett håller ett lägre pris och därmed har ett större utrymme att höja sina priser. I den så kallade Nils Holgersson-undersökningen för år 2014 var det exempelvis en kommunal aktör i Mörbylånga som hade det högsta fjärrvärmepriset. Det var också två kommunala aktörer, i Lund och Södertälje, som hade de högsta fjärrvärmepriserna i en jämförelse mellan 31 större kommuner. I analysen konstateras att de högsta priserna ofta finns i mindre kommuner som har byggt ut fjärrvärmenäten de senaste 10–15 åren¹⁰. Slutsatsen blir att det är svårt att se att kommunala bolag generellt skulle skilja sig från övriga när det gäller möjligheter att övervältra kostnader på sina kunder.

De små fjärrvärmenäten är ofta kommunalt ägda, även om det också finns privata aktörer. De kommunala företagen är ofta relativt små och ett flertalet mindre fjärrvärmeföretag har haft relativt låg lönsamhet de senaste sex åren. Det finns således en risk att den ökade skattekostnaden kommer att bli svårhanterlig för mindre kommunala bolag, särskilt de med nybyggda fjärrvärmenät. I Energimyndighetens analys av fjärrvärmeföretagens ekonomiska situation pekar myndigheten ut sex företag som redan i dag har små ekono-

¹⁰ Rapport av Nils Holgersson-gruppen, Fastigheten Nils Holgerssons underbara resa genom Sverige – en avgiftsstudie för 2014.

miska marginaler och som dessutom möts av låga priser på konkurrerande uppvärmningsalternativ. Fyra av företagen som Energi-myndigheten menar kan få problem på sikt är kommunalt ägda. När ett kommunalt bolag går med förlust slår det i slutändan på ägaren, kommunen. Flera kommuner har ett ansträngt ekonomiskt läge och kan få ökade problem om ytterligare en kostnad uppstår. Återigen bör det dock noteras att kostnadsökningen ligger flera år framåt i tiden. Det ger kommunerna viss möjlighet att skapa utrymme i sina budgetar för en kostnadsökning, även om man inte kommer att ha exakt vetskap om storleken på skattekostnaden förrän beslut om taxeringsvärden fattas.

Sammanfattning effekter för fastighetsägare

Den ökade skattekostnaden uppskattas till 140 miljoner kronor per år till följd av utredningens förslag om värmeproduktionen produktionskostnadsvärderas i enlighet med de gällande reglerna i 11 kap. 7 och 8 §§ FTL. Uppskattningen är dock behäftad med osäkerhet då skattekostnaden beror på den faktiska tillämpningen av fastighetstaxeringslagstiftningen. Med avdrag för minskad bolagsskatt innebär det en nettoeffekt för fastighetsägarna på någonstans mellan 109–140 miljoner kronor per år, något som är att betrakta som en signifikant kostnadsökning för fastighetsägarna.

I likhet med flera andra uppvärmningsalternativ är fjärrvärme förenad med relativt höga byteskostnader för kunderna. Fjärrvärmes är dessutom vid befintlig anslutning ofta ett mycket konkurrenskraftigt alternativ. Det innebär att flertalet fastighetsägare har möjligheter att övervältra sina ökade kostnader på kundkollektivet genom högre priser, utan att i någon större utsträckning förlora marknadsandelar. Detta trots att de flesta fjärrvärmeföretagen i dag tillämpar en marknadsmässig prissättning. Vid full övervältring av kostnadsökningen kan efterfrågan på fjärrvärme antas minska med knappt 90 gigawattimmar per år.

För de fjärrvärmeföretag som har svårt att möta konkurrensen på den lokala värmemarknaden riskerar dock högre priser att medföra förlorade kunder och lägre värmeunderlag. Dessa företag kan då välja att ta hela eller delar av den ökade skattekostnaden genom att minska sina ekonomiska marginaler.

Analysen av fjärrvärmeföretagens redovisningar visar att fjärrvärmeföretagens finansiella förutsättningar skiljer sig markant åt. Sammantaget redovisar branschen en stabil vinstutveckling, men resultaten för den minst framgångsrika kvartilen företag är låga och vissa år negativa. Ett antal fjärrvärmeföretag har också låg eller negativ soliditet.

Samtantaget bedömer utredningen att den stora merparten av fjärrvärmeföretagen kan hantera den ökade skattekostnaden genom högre priser eller genom att själva ta hela eller en del av den ökade kostnaden. För ett mindre antal fjärrvärmeföretag med små ekonomiska marginaler som därmed tvingas övervältra kostnaderna på sina kunder, kan den ökade skattekostnaden få allvarliga konsekvenser i form av minskat värmeunderlag. Mindre kommunala företag med relativt nya fjärrvärmenät, i kommuner där priset på konkurrerande uppvärmningsalternativ är lågt, är en grupp aktörer som särskilt ligger i farozonen.

10.2.2 Offentligfinansiella effekter

Utredningens bedömning: Förslaget innebär att skatteintäkterna avseende värmeproduktionsenheter netto beräknas öka med cirka 104 miljoner kronor per år fr.o.m. den allmänna fastighetstaxeringen år 2019.

Det totala taxeringsvärdet för värmeproduktionsenheterna uppskattas uppgå till ungefär 28 miljarder kronor. Uppskattningen är dock behäftad med osäkerhet då relevanta data för fastighetstaxering av landets värmeproduktionsenheter i dag saknas. Bruttoeffekten av en fastighetsskatt om 0,5 procent av taxeringsvärdet beräknas till cirka 140 miljoner kronor per år. För att beräkna den offentligfinansiella nettoeffekten måste hänsyn tas till att fastighetsskatten är avdragsgill och därmed påverkar bolagsskatten. Om hela skattekostnaden dras av mot bolagsskatten uppgår den offentligfinansiella effekten till $140 \times 0,78 = 109$ miljoner kronor.

Dessutom bör avdrag göras för statligt ägda Vattenfalls andel av värmeproduktionen. En uppskattning är att Vattenfalls fastighets-skatt uppgår till cirka fem miljoner kronor. Sammanfattningsvis be-

döms således den offentligfinansiella nettointäkten uppgå till cirka 104 miljoner kronor per år.

10.2.3 Administrativa effekter

Utredningens bedömning: Förslaget innebär att kostnaderna för Skatteverket, i 2011–2013 års nivå, ökar med cirka 500 000 kronor avseende hanteringen av värmeproduktionsenheter under åren 2018 och 2019, med en fördelning av cirka 200 000 kronor under år 2018 och 300 000 kronor under år 2019. För de allmänna förvaltningsdomstolarna förväntas kostnaderna öka med cirka 300 000 kronor.

Samtliga ovanstående kostnader gäller genomförandet av en allmän fastighetstaxering vart sjätte år med början år 2019. Kostnaderna för särskild fastighetstaxering efter år 2019 bedöms bli försumbara.

Skatteverket

Kostnaderna för Skatteverket avseende fastighetstaxering m.m. av värmeproduktionsenheterna bedöms uppgå till 250 000 kronor. Jämförelse har då gjorts med produktionskostnadsvärderade industrienheter. Kostnaderna belastar åren 2018 och 2019¹¹.

Kostnaderna för omprövningar och överklaganden bedöms uppgå till 250 000 kronor. Kostnaderna för detta belastar andra halvåret 2019 och åren därefter. Eftersom det blir första gången som värmeproduktionsenheterna fastighetstaxeras kan det förväntas att antalet omprövningar och överklaganden blir betydligt högre än för andra typer av taxeringsenheter. En jämförelse har gjorts med elproduktionsenheter och därefter har antagandet gjorts att väsentligt fler omprövningar och överklaganden kommer att ske.

Efter en första fastighetstaxering tyder det mesta på att antalet omprövningar och överklaganden hamnar på samma nivå som för elproduktionsenheter.

¹¹ Detta inkluderar kostnader för kravarbete, grundläggande registerarbete, deklarationer, broschyrer, påminnelser, inskanning och information.

Blanketter, system för årsomställning och IT-stöd finns redan för industrier värderade enligt produktionskostnadsmetoden. Anpassningen för att hantera även värmeproduktionsenheter torde därför inte ge upphov till några ytterligare kostnader.

Kostnaderna för förberedelsearbetet är svåra att uppskatta. Sådana kostnader avseende industrier värderade enligt produktionskostnadsmetoden är redan i dag beaktade. Ytterligare arbete kan dock tillkomma och en förtida uppgiftsinsamling måste eventuellt genomföras. Tillkommande kostnader bedöms rymmas inom ramen för de kostnader som i dag belöper på förberedelsearbetet avseende produktionskostnadsvärderad industri.

De allmänna förvaltningsdomstolarna

Då värmeproduktionsenheter inte tidigare har åsatts taxeringsvärden har en bedömning fått göras när det gäller kostnaderna för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Det får, som redan nämnts, antas att antalet överklaganden blir betydligt fler än för andra typer av taxeringsenheter, eftersom värmeproduktionsenheterna åsatts ett taxeringsvärde för första gången. Kostnaderna har bedömts utifrån antagandet att tjugo beslut överklagas till förvaltningsrätterna (mot-svarar mellan två och tre procent av antalet sådana produktionsenheter) och att sex domar överklagas till kammarrätterna. Utredningens bedömer att kostnadsökningen för de allmänna förvaltningsdomstolarna uppgår till 300 000 kronor. Uppskattningen av kostnaderna för mål gällande fastighetstaxering av värmeproduktionsenheter har grundats på den genomsnittliga kostnaden för skattemål såsom den redovisas i årsredovisningen 2014 för Sveriges Domstolar¹². Dessa kostnader kan sedan förväntas minska efter en första fastighetstaxering.

¹² Sveriges domstolars webbplats. Se www.domstol.se

10.2.4 Samhällsekonomiska effekter

Utredningens bedömning: Förslaget avseende taxering av värme-produktionsenheter medför relativt små samhällsekonomiska konsekvenser.

Inledning

I konsekvensanalysen diskuteras i huvudsak tre följder av utredningens förslag på värmeområdet. Det handlar om effekterna för berörda fastighetsägare, de offentligfinansiella effekterna samt de administrativa kostnader som uppkommer för de aktörer som berörs av förslaget. Alla dessa konsekvenser är viktiga. Ur ett samhällsekonomiskt perspektiv är dock vissa konsekvenser enbart omfördelande medan andra ger reala effekter för samhället. Nedan diskuteras de samhällsekonomiska konsekvenserna av utredningens förslag. Det bör noteras att utredningen inte har gjort någon allmän jämviktsanalys och att diskussionen därmed är kvalitativ.

Skatteförändringar ger upphov till samhällsekonomiska effekter, eftersom de påverkar priset och därigenom skapar incitament för beteendeförändringar hos värmekonsumenterna. En ökad skatt innebär att efterfrågan på varan minskar och välfärdsförändringens storlek bestäms av i vilken omfattning skatteförändringen påverkar den handlade kvantiteten. Ju mindre förändringen är desto mindre är allokeringsförlusten.

Den ändrade fastighetsbeskattningen av värmeproduktionsenheterna får effekt på fjärrvärmeanvändningen genom den beteendepåverkan de förväntade prisförändringarna på värmen har. Hur stor påverkan prisförändringen får beror på i vilken utsträckning fjärrvärmeföretagen övervältrar de ökade kostnaderna på kundkollektivet och hur priskänsliga kunderna är. Som har redogjorts för i avsnitt 10.2.1 är fjärrvärmekunder relativt okänsliga för prisförändringar. Detta innebär att allokeringsförlusten ur ett samhällsekonomiskt perspektiv blir relativt liten.

Konsekvenser för energi- och värmemarknaden

Utbyggnaden av fjärrvärme har varit en förutsättning för att åstadkomma den omfattande utfasning av fossila bränslen för byggnadsuppvärmning som har skett. Fjärrvärmeutbyggnaden har bidragit till ett väsentligt minskat oljeberoende, effektivare energiutnyttjande och minskade utsläpp.

Den höga beskattningen av fossila bränslen har gjort att oljeeldning inte längre kan betraktas som ett konkurrenskraftigt uppvärmningssätt. I stället är det att betrakta som sannolikt att fjärrvärme, i det fall fjärrvärmeföretagen tappar marknadsandelar på värmemarknaden, ersätts med någon form av el- eller biobränsleanvändning.

I räkneexemplet tidigare i detta avsnitt uppskattats att fjärrvärmeanvändningen som mest minskar med 90 gigawattimmar till följd av skatten. Utredningen har inte funnit några tillförlitliga korspriselasticiteter som skulle kunna användas för att studera effekterna på exempelvis elmarknaden när fjärrvärmeanvändningen minskar. Klart är dock att om hela det minskade värmebehovet skulle ersättas av el skulle behovet av elproduktion öka. Att täcka ett bortfall på 90 gigawattimmar värmeproduktion med el bör kunna vara hanterbart i dagens situation. Sverige är nettoexportör av el, även om vi samtidigt regelbundet importerar el. Det är dock svårt att uttala sig om huruvida Sverige fortsatt kommer att ha ett nettoöverskott på el efter år 2020, när skatteförändringarna får full effekt. Under år 2015 har flera kärnkraftsverksägare aviserat planer på att stänga ned kärnkraftverk i förtid, något som kraftigt skulle kunna minska elöverskottet. Det bör dessutom understrykas att värmebehovet är som störst under kalla vinterdagar, dvs. de tidpunkter då också elbehovet är som störst. Det kan således inte uteslutas att även en volymmässigt liten efterfrågeökning kan slå igenom på effektbehovet.

En ökad efterfrågan på el får också effekter i form av krav på kapacitet i elnäten. Effekternas storlek är dock mycket svåra att bedöma då de helt och hållet beror på var behovet av kapacitet uppstår och vilken kapacitet det aktuella elnätet har att möta den ökade efterfrågan.

Den ökade skattekostnaden för en delbransch på värmemarknaden medför en förändrad konkurrenssituation. Fjärrvärmen får en försämrad konkurrenskraft jämfört med elbaserad uppvärmning. Sannolikt kommer det att resultera i högre fjärrvärmepriser, vilket i

sin tur medför att färre kan förväntas välja fjärrvärme vid ny-investeringsbeslut. I förlängningen blir det även mindre attraktivt att investera i fjärrvärmeanläggningar. Utredningen menar dock att detta ska ses som en minskad snedvridning av konkurrensen på värmemarknaden då elproduktion redan i dag är belagd med fastighetsskatt.

Ur ett samhällsekonomiskt perspektiv kan det finnas ett värde i en hög diversifiering på energimarknaden. De samhällsekonomiska kostnaderna för elavbrott är höga och ökar ju större elberoendet är. En överflyttning där värmebehovet i allt större utsträckning täcks av el skulle kunna medföra större risker för samhällsekonomiska kostnader.

Det bör här även noteras att fjärrvärmemarknaden har betydelse för andra viktiga samhällsfunktioner. Två exempel på detta är avfallshanteringen, där fjärrvärmeverken spelar en central roll som mottagare av avfall, och industriell spillvärme, där industrin använder fjärrvärmenät som värmesänka i stället för att kyla bort värmen. Ur ett samhällsekonomiskt perspektiv medför en minskning av fjärrvärmeanvändningen kostnader inom bägge dessa områden.

Sammantagen bedömning av samhällsekonomiska effekter

Den sammantagna bedömningen är att utredningens förslag om att enheter inrättade för kommersiell produktion av värme produktionskostnadsvärderas i enlighet med de gällande reglerna i 11 kap. 7 och 8 §§ FTL medför hanterbara samhällsekonomiska konsekvenser. Utredningen menar att förslaget kan anses ge en konkurrens-mässigt positiv effekt på värmemarknaden, medan framför allt det eventuella ökade effektbehovet på elmarknaden utgör en samhällsekonomisk kostnad. Det bör dock även här påpekas att det finns osäkerheter i hur stora skattekostnaderna faktiskt kommer att bli, vilket påverkar förslagets samhällsekonomiska effekter.

10.2.5 Övriga effekter

Utredningens bedömning: Förslaget att värdet av kommersiell produktion av värme beaktas vid fastighetstaxeringen bedöms ge marginella miljömässiga effekter och försumbara effekter på Sveriges energi- och klimatpolitiska mål.

Miljömässiga effekter samt effekter på Sveriges energi- och klimatpolitiska mål

Det är inte möjligt att ta fram ett generellt miljövärde för fjärrvärme. Varje enskilt system är lokalt, avgränsat och unikt med varierande sammansättning av sina energikällor. Fjärrvärme produceras med ett flertal olika insatsbränslen samt med elpannor, värmepumpar och sol. Många fjärrvärmesystem använder dessutom spillvärme från intilliggande industrier. Förlusterna i fjärrvärmesystemen varierar också. Miljöprestandan blir således unik för varje fjärrvärmesystem. De unika miljövärdena finns beskrivna på Svensk Fjärrvärmes hemsida. Även om det föreligger svårigheter med att ta fram ett generellt värde för fjärrvärme går det att med hjälp av statistiken göra vissa generaliseringar för att analysera hur en minskad användning av fjärrvärme kan förväntas påverka Sveriges energi- och klimatpolitiska mål.

Sverige har antagit ett miljö kvalitetsmål som uttrycker att halten av växthusgaser i atmosfären, i enlighet med FN:s ramkonvention för klimatförändringar, ska stabiliseras på en nivå som innebär att människans påverkan på klimatsystemet inte blir farlig. Som etappmål har satts upp att utsläppen för Sverige år 2020 bör vara 40 procent lägre än utsläppen år 1990 för de verksamheter som inte omfattas av EU:s system för handel med utsläppsrätter (prop. 2008/09:163, bet. 2008/09:NU25 rskr. 2008/09:301).

Att fjärrvärmeanvändningen minskar och ersätts med andra uppvärmningsalternativ bedöms ge marginell effekt på utsläppen av växthusgaser, särskilt om fjärrvärme ersätts av elanvändning. Här är det dock viktigt att påpeka att då värmebehovet är som störst är också de tillfällen då fossila bränslen används i störst utsträckning i elproduktionen. El- och större delen av fjärrvärmeproduktionen ingår i EU:s system för handel med utsläppsrätter. En förändrad

användning inom systemet förändrar inte de totala utsläppen, även om utsläppen i Sverige kan komma att förändras något.

Fjärrvärmen har genom åren bidragit till väsentligt lägre utsläpp av svavelföreningar och kväveoxider inom energisektorn, två ämnen som har stor betydelse för försurningen. Utsläppen av svaveldioxid relateras till vilket bränsle som används medan kväveoxidutsläppen också beror på förbränningstekniska parametrar. Att minska fjärrvärmeanvändningen till förmån för annan energiproduktion kan medföra att utsläppen av dessa emissioner ökar något.

Genom riksdagens beslut om propositionen En sammanhållen klimat- och energipolitik – Energi (prop. 2008/09:163, bet. 2008/09:NU25 rskr. 2008/09:301) har ett mål för ökad energieffektivitet satts upp för Sverige. Målet är uttryckt som ett sektorsövergripande mål om minskad energiintensitet om 20 procent mellan åren 2008 och 2020. Energiintensiteten beräknas som kvoten mellan tillförd energi och BNP i fasta priser (kWh/kr).

Fjärrvärmeutbyggnaden har varit en drivande faktor för att uppnå ett effektivare energiutnyttjande. Hur en minskning av fjärrvärmeanvändningen i dag skulle påverka möjligheten att uppfylla Sveriges mål om ökad energieffektivitet beror på vilket uppvärmningssätt som ersätter fjärrvärme.

Regeringen bedömer i regeringens skrivelse 2015/16:87 att målet om energieffektivisering uppnås med befintliga styrmedel och åtgärder. Måluppfyllelsen av energieffektiviseringsmålet är svårbedömd, men effekterna av befintliga styrmedel och de åtgärder som har beslutats genom propositionen vårändringsbudget för 2015 (prop. 2014/15:99) och genom budgetpropositionen för 2016 (prop. 2015/16:1) förväntas sammantaget leda till att målet uppnås. Det bör dock noteras att de effekter som följer av de föreslagna beskattningsförändringarna i huvudsak infaller efter år 2020 och att eventuella stängningar av kärnkraftsreaktorer kan få stor effekt på Sveriges energiintensitet.

Genom riksdagens beslut om propositionen En sammanhållen klimat- och energipolitik – Energi (prop. 2008/09:163, bet. 2008/09:NU25 rskr. 2008/09:301) har mål för förnybar energi satts upp för Sverige. Andelen förnybar energi år 2020 ska vara minst 50 procent av den totala energianvändningen. Regeringen har utöver detta uttalat en ambition att Sverige på sikt ska ha ett energi-

system som baseras på 100 procent förnybar energi (prop. 2015/16:1, bet. 2015/16:NU3 rskr. 2015/16:91).

Fjärrvärmeutbyggnaden har historiskt haft stor effekt på andelen förnybar energi. Dels har andelen förnybara bränslen i fjärrvärmeanvändningen ökat över tid, dels har fjärrvärme till stor del ersatt användning av fossila bränslen. Generellt gäller att effekten av att ersätta fjärrvärme med ett annat uppvärmningssätt beror på bränslena som används i det aktuella fjärrvärmenätet. Om utgångspunkten är att den genomsnittliga fjärrvärmeanvändningen ersätts av elvärme och värmepumpar skulle andelen förnybar energi minska. Det bör här noteras att Sveriges mål om förnybar energi till år 2020 om 50 procent redan överträffades år 2013 då andelen uppgick till 52 procent (prop. 2015/16:1, bet. 2015/16:NU3 rskr. 2015/16:91).

10.3 Sol-, vind- och vågkraftverk samt terminologiska frågor

Utredaren ska analysera lagstiftningen om fastighetstaxering och fastighetsbeskattning och bedöma om den bör förändras i något avseende. På fastighetstaxeringens område omfattar uppdraget bl.a. bestämmelserna om värderingsenheter. Vindkraftverk indelas som en typ av värmekraftverk, trots att de i tekniskt hänseende inte utgör värmekraftverk. Utredaren ska analysera om vindkraftverk bör indelas på något annat sätt eller om befintlig indelning är ändamålsenlig. Utredningens förslag i dessa delar är av lagteknisk och förtydligande karaktär. Förslagen bedöms mot denna bakgrund inte leda till några konsekvenser som ska redovisas särskilt. Utredningen ska vidare föreslå hur produktionsenheter för energislag som inte kan indelas som någon av de befintliga kraftverkstyperna, såsom t.ex. solenergi och vågenergi, kan taxeras och beskattas som elproduktionsenheter.

Utredningens förslag innebär att mark till vindkraftverk på ofri grund ska beskattas på samma sätt som om mark och byggnad varit i samma ägares hand, dvs. fastighetsskatten ska vara den samma för dessa enheter. Detta gäller även vattenkraftverk på ofri grund.

Förslaget innebär vidare att sol- och vågkraftverk ska vara egna kraftverkstyper i fastighetstaxeringslagen och att dessa ska indelas som elproduktionsenheter. När det gäller uttag av fastighetsskatt ska

dessas jämföras med vindkraftverk, dvs. påföras en fastighetsskatt om 0,2 procent av taxeringsvärdet.

10.3.1 Effekter för fastighetsägarna

Utredningens bedömning: Förslaget att mark till vindkraftverk på ofri grund ska beskattas på samma sätt som om mark och byggnad varit i samma ägares hand innebär att fastighetsägarnas skattekostnader netto minskar med cirka 1,7 miljoner kronor per år.

Förslaget att enheter för produktion av el med sol- respektive vågenergi ska indelas som elproduktionsenheter med en skattesats om 0,2 procent innebär att skattekostnaderna för ägare till sol- och vågkraftverk netto minskar med som mest cirka 80 000 kronor per år.

Förslaget bedöms inte innebära någon ökning av fullgörandekostnaderna.

Förslaget om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt innebär att fastighetsskatten blir enhetlig för ägare av tomtmark till kraftverksbyggnader oavsett om markägaren även äger vindkraftverket eller vattenkraftverket som är beläget på marken. Detta medför en viss skattelättnad för markägare med sådan kraftverksbyggnad på ofri grund. Skattesatsen för tomtmark till vindkraftverk ändras enligt förslaget från 0,5 procent till 0,2 procent. Skatteverkets tillämpning av EU-rättens statsstödsregler kan dock göra att den högre skattesatsen likväl tillämpas.

Utredningens förslag leder maximalt till en minskning av fastighetsägarnas bruttoskattekostnader med 2 127 000 kronor, vilket motsvarar en nettoeffekt om 1,7 miljoner kronor per år. Med maximalt menas att vissa fastighetsägare ändå kan komma att erlagga 0,5 procent i fastighetsskatt p.g.a. statsstödsreglerna. Bedömningen grundar sig på totala taxeringsvärden för berörda enheter efter den särskilda fastighetstaxeringen år 2015.

Förslaget påverkar inte fullgörandekostnaderna, eftersom marken till de aktuella enheterna enligt gällande rätt indelas som elproduktionsenheter. Mot denna bakgrund deklareras marken redan i dag vid fastighetstaxeringar. Antalsmässigt är det lantbrukare som

är den vanligaste ägarkategorin av mark till vindkraftverk på ofri grund, men även skogsföretag är en vanlig ägarkategori.

Eftersom effekterna för fastighetsägarna är relativt små har konsekvenserna för olika ägarkategorier inte analyserats närmare. Det bör dock noteras att vindkraften växer i omfattning. Utredningens förslag kan därmed få större effekter i framtiden.

Utredningens föreslår vidare att anläggningar som drivs med sol- respektive vågenergi ska taxeras som elproduktionsenheter och att fastighetsskattesatsen ska vara 0,2 procent. Eftersom berörda enheter, för de fall de taxerats tidigare, indelats som industrienheter bedömer utredningen att fullgörandekostnaderna inte påverkas. Detta eftersom ägarna till enheterna även i dag är skyldiga att lämna fastighetsdeklaration.

10.3.2 Offentligfinansiella effekter

Utredningens bedömning: Förslaget innebär att nettoskatteintäkterna för mark till vind- och vattenkraftverk på ofri grund minskar med cirka 1,7 miljoner kronor per år. Vidare minskar nettoskatteintäkterna avseende fastighetsskatt för sol- och vågkraftverk med cirka 80 000 kronor per år.

Förslaget om ändring i lagen om statlig fastighetsskatt innebär minskade offentligfinansiella intäkter. Förslaget berör tomtmark till vindkraftverk som inte är i samma ägare hand som vindkraftverket. Skattesatsen för tomtmark till vindkraftverk ändras enligt förslaget från 0,5 procent till 0,2 procent i den mån statsstödsreglerna inte gör att normalskattesatsen är tillämplig.

Utredningens förslag leder maximalt till följande minskning av skatteintäkterna. Totalt taxeringsvärde för berörda enheter är 709,0 miljoner kronor. Med en sänkning av skattesatsen för fastighetsskatt med 0,3 procentenheter uppgår de minskade bruttoskatteintäkterna till 2,1 miljoner kronor och nettoskatteintäkterna till 1,7 miljoner kronor per år¹³. Bedömningen grundar sig på totala taxeringsvärden för berörda enheter efter den särskilda fastighets-

¹³ Notera att inget avdrag för statligt ägda enheter har gjorts i beräkningen, då det statliga ägandet bedömts vara försumbart.

taxeringen år 2015. Med maximalt åsyftas att reglerna gällande statsstöd medför att några fastighetsägare kan komma att fastighetsbeskattas med skattesatsen 0,5 procent.

Förslaget med enhetlig procentsats avseende fastighetsskatten för mark och byggnad gäller även för vattenkraftverk i de fall där byggnad och mark inte är i samma ägares hand. Några sådana enheter finns dock för närvarande inte i Skatteverkets register. Skulle sådana tillkomma innebär förslaget att skattesatsen för marken höjs till 2,8 procent från nu gällande 0,5 procent.

Konsekvenserna av ändrade regler avseende elcertifikat redovisas i avsnitt 10.5.

Utredningens förslag att fastighetsskattesatsen för beskattningen av sol- och vågkraftverk ska utgöra 0,2 procent innebär en minskning av skatteintäkterna jämfört med om dessa enheter indelas som industrienhet. Detta under förutsättning att de berörda företagen inte blir föremål för reglerna om statsstöd. Utredningens förslag, att fastighetsskattesatsen blir enhetlig för vissa slag av kraftverk som utnyttjar förnybara energikällor, ger vissa begränsade offentligfinansiella effekter. Efter den särskilda fastighetstaxeringen år 2015 kan den minskade bruttoskatteintäkten bedömas till cirka 74 000 kronor för solkraftverk och cirka 29 000 kronor för vågkraftverk¹⁴. Den minskade nettoskatteintäkten uppgår därmed till 80 000 kronor per år.

Det bör noteras att sol- och vågkraft kan förväntas växa i omfattning och att de förändringar som utredningen föreslår därmed kan få större effekter i framtiden.

10.3.3 Administrativa och samhällsekonomiska effekter

Utredningens bedömning: Förslaget bedöms ha försumbara administrativa och samhällsekonomiska effekter.

¹⁴ Beräkning: Solkraftverk: 24 605 000 kronor x 0,3 procent = 73 815 kronor. Vågkraftverk: 9 600 000 kronor x 0,3 procent = 28 800 kronor.

Skatteverket

Utredningens förslag om enhetlig fastighetsskattesats för tomtmark till vindkraftverk på ofri grund och övriga vindkraftverk med tillhörande tomtmark bör leda till ett minskat antal omprövningar och överklaganden. Det har dock inte heller hittills inte rört sig om något större antal sådana. Utredningen gör även bedömningen att Skatteverkets arbete med information till fastighetsägarna kommer att minska till följd av att fastighetsskatten blir enhetlig.

Förslaget kan eventuellt ge upphov till ett visst administrativt merarbete för Skatteverket genom tillämpningen av statsstödsreglerna. Detta eftersom fastighetsskatten ytterst måste baseras på uppgifter från de skattskyldiga och inte på registeruppgifter. Den situationen skulle kunna gälla en större markägare som även är elproducent. Sammantaget bedöms dock effekterna vara försumbara.

Effekterna för Skatteverket av förslaget avseende fastighetsskattesatsen för sol- och vågkraftverk bedöms vara försumbara.

En marginell ökning av kostnaderna kan dock förväntas uppstå under förberedelsearbetet inför allmän fastighetstaxering. Även utbildningsbehovet för Skatteverkets handläggare kan förväntas öka något. Till detta kommer kostnader för att anpassa IT-stöd, blankettframtagning osv. Kostnaderna har inte gått att beräkna, men Skatteverket bedömer även dessa kostnader vara försumbara.

De allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget har i princip inga effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Samhällsekonomiska effekter

De samhällsekonomiska effekterna bedöms vara relativt små och har inte studerats närmare. Det bör dock noteras att vind-, sol- och vågkraft växer i omfattning och att de förändringar som utredningen föreslår därmed kan få större effekter i framtiden.

10.3.4 Övriga effekter

Utredningens bedömning: Förslaget bedöms innebära vissa incitament för en ökad utbyggnad av sol- och vågkraft.

Förslaget att mark till vindkraftverk på ofri grund ska beskattas på samma sätt som om mark och byggnad varit i samma ägares hand bedöms inte innebära några övriga konsekvenser av det slag som omnämns i kommittéförordningen (1998:1474) och förordningen (2007:1244) om konsekvensutredningar vid regelgivning.

Förslaget att anläggningar för produktion av el med sol- respektive vågenergi ska indelas som elproduktionsenheter kan få vissa miljöeffekter. Detta då nya typer av kraftverk som utnyttjar vissa slag av förnybara energikällor genom förslaget likställs med vindkraftverken. En skattemässig neutralitet uppstår då mellan sol-, våg- och vindkraftverk.

Syftet med den reducerade fastighetsskattesatsen för vindkraftverk var att man ville skapa goda ekonomiska förutsättningar för att fortsätta utbyggnaden av vindkraftverk (jfr avsnitt 6.6.2). Skälet till att införa en reducerad fastighetsskattesats för sol- och vågkraftverk är att de ifrågavarande förnybara energikällorna bör likabehandlas i aktuellt avseende. Även om fastighetsskatten kan sägas ha en marginell ekonomisk betydelse för berörda kraftverk kan det ändå inte uteslutas att den kan ha viss påverkan i en investerings-situation.

10.4 Kalkylränta

Uppdraget på fastighetstaxeringens område omfattar de värderings- och förfaranderegler som gäller för taxering av elproduktionsenheter. Vid avkastningsberäkningen för vattenkraftverk bestäms riktvärdena med utgångspunkt i en kalkylränta med ett fast angivet procenttal (f.n. 5 procent) och med beaktande av inkomstskatt. Utredningen ska överväga om denna nuvarande modell är den lämpligaste ordningen.

En central utgångspunkt är att taxeringsvärden för elproduktionsenheter även fortsättningsvis ska spegla marknadsvärden, i den mening som avses i 5 kap. fastighetstaxeringslagen.

Utredningen föreslår ingen ändring av nuvarande modell. Därför uppkommer inga effekter för fastighetsägarna, de offentliga finanserna eller samhällsekonomin.

10.5 Elcertifikat

Elcertifikat utfärdas för produktion av förnybar el sedan år 2003. Innehavaren av en anläggning med sådan produktion tilldelas elcertifikat, vilka genom sitt värde ökar innehavarens intäkter. För fastighetstaxeringen har certifikaten betydelse genom att de höjer anläggningens marknadsvärde. En taxeringsenhets taxeringsvärde ska bestämmas till det belopp som motsvarar 75 procent av marknadsvärdet. Elcertifikatens inverkan på fastigheters marknadsvärde har beaktats sedan den allmänna fastighetstaxeringen år 2007.

Nuvarande bestämmelser om fastighetstaxering av elproduktionsenheter tillkom i stor utsträckning inför 2000 års allmänna fastighetstaxering. Sedan dess har det bl.a. införts ett marknadsbaserat stödsystem med elcertifikat som syftar till att öka produktionen av förnybar el på ett kostnadseffektivt sätt. Med hänsyn till de förändringar som har skett finns det anledning att göra en översyn av fastighetstaxeringen och fastighetsbeskattningen av elproduktionsenheter.

Utredaren ska överväga om det med hänsyn till påverkan på effektiviteten i elcertifikatsystemet är motiverat att värdet av elcertifikat beaktas vid fastighetstaxeringen eller vid bestämmandet av underlag för uttag av fastighetsskatt.

Fastighetstaxeringslagens utgångspunkt är att en taxeringsenhets taxeringsvärde ska bestämmas till det belopp som motsvarar 75 procent av dess marknadsvärde (5 kap. 2 § FTL). Som framgår ovan ökar tilldelade elcertifikat en elproduktionsenhets marknadsvärde. Att inte ta hänsyn till detta värde skulle innebära ett avsteg från en av fastighetstaxeringens fundamentala principer. Med tanke på fastighetstaxeringens systematik bör det därför krävas starka skäl för en förändring i detta avseende. Skälet till en förändring i aktuellt fall är, som framgått, att det skulle kunna hävdas att taxeringen och beskattningen av elcertifikaten på fastighetsområdet motverkar certifikatens stödfunktion när det gäller utbyggnaden av produktionskapaciteten för förnybar el.

Enligt utredningens mening kan dock inte gällande fastighets-taxeringsregler anses motverka elcertifikatsystemets ändamål i en sådan omfattning att de bör ändras på så sätt att certifikatens värde inte beaktas. Ett undantag från den grundläggande principen att en fastighets taxeringsvärde ska avspegla dess marknadsvärde kräver att elcertifikatsystemets funktion påverkas väsentligt. Så kan inte anses vara fallet.

I sammanfattning bör värdet av elcertifikat alltså beaktas vid bestämmandet av taxeringsvärdet för en produktionsenhet som tilldelas sådana certifikat för sin elproduktion. Fastighetsskatt bör också tas ut på detta värde. Värdet av elcertifikat bör i samtliga fall beaktas enligt reglerna om justering för säregna förhållanden.

10.5.1 Effekter för fastighetsägarna

Utredningens bedömning: Förslaget att värdet av elcertifikat i samtliga fall bör beaktas enligt reglerna om justering för säregna förhållanden bedöms medföra viss skattelättnad för ett fåtal vindkraftsproduktionsenheter för vilka elcertifikatens värde inte påtagligt inverkar på marknadsvärdet.

Utredningen anser att värdeinverkan av elcertifikat bör beaktas på ett teknikneutralt sätt och att samma regler därför bör gälla för alla kraftslag. Följaktligen föreslår utredningen att värdet av elcertifikat i samtliga fall bör beaktas på det sätt som följer av reglerna om justering för säregna förhållanden (7 kap. 5 § FTL). Förslaget innebär bl.a. att det även för vindkraft kommer att krävas att elcertifikatens värde har en påtaglig inverkan på marknadsvärdet. För de flesta vindkraftsproduktionsenheter är värdeinverkan av elcertifikat påtaglig, men för ett fåtal äldre produktionsenheter kommer förslaget att innebära en viss skattelättnad för berörda ägare, motsvarande den offentligfinansiella bedömningen som beskrivs i avsnitt 10.5.2.

10.5.2 Offentligfinansiella effekter

Utredningens bedömning: Att värdet av elcertifikat i samtliga fall bör beaktas enligt reglerna om justering för säregna förhållanden bedöms medföra försumbara offentligfinansiella kostnader.

En bedömning av det taxeringsvärdebortfall som kan komma att uppstå p.g.a. tröskeeffekten (justering för säregna förhållanden) presenteras i tabell 10.3. Underlaget till denna bedömning består av 1 911 av totalt 1 915 vindkraftverksbyggnader med värdeår 2004 och senare. Detta eftersom en justering för elcertifikat inte är aktuell för äldre vindkraftverk. Övriga kraftverk kunde inte analyseras till följd av osäkra uppgifter eller att vindkraftverken var tagna ur drift.

Tabell 10.3 Taxeringsvärdebortfall till följd av tröskeeffekt

Justering för säregna förhållanden	Antal vindkraftverk ^b	Taxeringsvärde AFT13 (inkl. elcertifikat, kr ^c)	Taxeringsvärde AFT13 utan elcertifikat, kr ^d	Taxeringsvärdebortfall p.g.a. tröskeeffekten, kr ^e
Totalt justeringsbelopp < ± 25 tkr eller < ± 3 % av taxeringsvärdet ^a	17	7 001 000	6 184 000	817 000

Anm.:

^a Totalt justeringsbelopp = justering för avvikande drifttid + justering för elcertifikat. Observera att samtliga dessa enheter har justerats för avvikande drifttid. Denna justeringsanledning är mycket vanlig för vindkraftverk i övrigt.

^b Antalet byggnadsvärderingsenheter vindkraftverk vars totala justeringsbelopp ställt i relation till enhetens totala riktvärde beräknat utan elcertifikat understiger 25 000 kronor eller 3 procent.

^c De aktuella enheternas totala taxeringsvärde enligt taxeringsregistret. Justering för avvikande drifttid är inräknad.

^d De aktuella enheternas totala taxeringsvärde beräknat under förutsättning att intäkterna från elcertifikat inte beaktas i riktvärdeangivelsen. Observera att justeringar för elcertifikat är så kallade "plusjusteringar". Justeringar för avvikande drifttid kan ha både plus- och minustecken. I de aktuella fallen har samtliga justeringar för avvikande drifttid varit negativa eftersom driftstiderna för dessa produktionsenheter är relativt korta (<1 200 timmar). Detta innebär alltså att dessa två justeringar tar ut varandra när de summeras och att taxeringsvärdet inte justeras för varken avvikande drifttid eller elcertifikat.

^e Värdet i kolumn 3-värdet i kolumn 4.

Källa: Lantmäteriet.

Av tabell 10.3 framgår att taxeringsvärdebortfallet kan uppskattas till cirka 817 000 kronor per år. Med en fastighetskattesats på 0,2 procent motsvarar detta en offentligfinansiell bruttokostnad om 1 634 kronor per år, vilket netto motsvarar cirka 1 275 kronor per år, dvs. kostnaden är att anse som försumbar.

10.5.3 Administrativa och samhällsekonomiska effekter

Utredningens bedömning: Förslaget bedöms medföra försumbara kostnader för Skatteverket och inte några ökade kostnader för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Förslaget bedöms ha försumbara samhällsekonomiska effekter.

Skatteverket

Förslaget bedöms innebära marginellt ökade kostnader för Skatteverket eftersom elcertifikatens värde i stället föreslås beaktas genom justering för säregna förhållanden. Det är ett arbete som Skatteverket bedömer måste ske manuellt. Därutöver kan det tillkomma något ökade kostnader för information, blanketter, inskanning m.m.

De allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget har i princip inga effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Samhällsekonomiska effekter

Förslaget bedöms ha försumbara samhällsekonomiska effekter.

10.5.4 Övriga effekter

Förslaget bedöms endast innebära försumbara effekter av de slag som omnämns i kommittéförordningen (1998:1474) och förordningen (2007:1244) om konsekvensutredningar vid regelgivning.

10.6 Taxeringsintervall och uppgiftsskyldighet

Enligt utredningens direktiv ska övervägas om elproduktionsenheter bör taxeras med kortare intervall. Skälet till detta är att de långa intervallen, sex år, mellan de allmänna fastighetstaxeringarna av elproduktionsenheter ofta leder till betydande språngvisa justeringar av taxeringsvärdena. Det är, enligt direktiven, angeläget att få till stånd en mer successiv anpassning av taxeringsvärdena till prisutvecklingen. En modell som bör prövas är ett införande av förenklad fastighetstaxering mellan de allmänna fastighetstaxeringarna, i likhet med vad som i dag gäller för hyreshusenheter, småhusenheter, lantbruksenheter och ägarlägenhetsenheter. Om utredaren föreslår taxering av elproduktionsenheter med tätare intervall ska förslag om detta även lämnas för industrienheter (vilka inkluderar täkter) som annars blir den enda typ av taxeringsenhet för vilka nya taxeringsvärden normalt fastställs endast vart sjätte år.

Förslaget innebär att förenklad fastighetstaxering ska ske för elproduktionsenheter med början år 2022 och därefter vart sjätte år. Under förberedelsearbetet ska riktvärdeangivelsen anpassas med hänsyn till det genomsnittliga elpriset under nivååret och de fem föregående åren. Övriga värdepåverkande faktorer ska vara oförändrade i förhållande till närmast föregående allmänna fastighetstaxering, om det inte finns synnerliga skäl att bestämma riktvärdeangivelserna på normalt vis. Fastighetstaxeringen ska i övrigt utgå ifrån de uppgifter avseende kostnader som lämnades vid den senaste allmänna eller särskilda fastighetstaxeringen. I praktiken innebär utredningens förslag att nya taxeringsvärden för elproduktions- och industrienheter fastställs vart tredje år i stället för vart sjätte år.

Utredningen föreslår också att regeringen, eller den myndighet som regeringen bestämmer, får föreskriva att den som beslutar om nättariffer i behövlig omfattning ska lämna uppgifter för fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter till Skatteverket.

Enligt direktiven ska utredningen lämna förslag om förenklad fastighetstaxering även för industrienheter om sådant förslag lämnas för elproduktionsenheter. I denna del hänvisas dock till avsnitt 9.4.4, där utredningen bedömer att sakskalet talar emot att förenklad fastighetstaxering införs för industrienheter. Förslag lämnas dock i enlighet med direktiven i detta avseende.

10.6.1 Effekter för fastighetsägarna

Utredningens bedömning: Förslaget innebär att fastighetsägarnas fullgörandekostnader ökar med cirka 19 miljoner kronor för ett genomförande av *en* förenklad fastighetstaxering avseende elproduktionsenheter och med cirka 72 miljoner kronor för industrienheter (inklusive täktmark). Skattekostnaderna för fastighetsägarna bedöms, med antagande om positiv värdeutveckling, brutto, öka med cirka 218 miljoner kronor vart sjätte år. Med hänsyn taget till avdragsmöjligheter mot bolagsskatt uppgår den ökade nettoskattekostnaden till cirka 170 miljoner kronor.

Ägare till industri- och elproduktionsenheter ska, vid förenklad fastighetstaxering, lämna deklaration utan föreläggande. Detta gäller dock inte sådan ägare som senast den 15 oktober året före det år som förenklad fastighetstaxering äger rum fått förslag till fastighetstaxering. Påpekanden med anledning av förslag till förenklad fastighetstaxering ska lämnas till Skatteverket senast den 1 november året före det år den förenklade fastighetstaxeringen äger rum. Vissa ägare till industrienheter (vilka inkluderar täktmark) kan inför en taxering även förväntas bli föremål för en förtida uppgiftsinsamling (FUI), vilket vid en förenklad fastighetstaxering sannolikt inte blir fallet för ägare till elproduktionsenheter.

Branschernas fullgörandekostnader för en förenklad fastighetstaxering har bedömts med ledning av uppgifter från branscherna när det gäller både kostnad per deklaration och tidsåtgång. Från Skatteverket har uppgifter erhållits gällande antalet deklarationer vid AFT 13. Därefter har en avstämning gjorts med hänsyn till ökningen av framför allt antalet elproduktionsenheter till och med den särskilda fastighetstaxeringen år 2015 (SFT 15). Detta då det fortfarande uppförs relativt många nya vindkraftverk samt en del solkraftverk varje år. Antalet industrienheter förändras däremot betydligt mindre år från år.

Fullgörandekostnader elproduktionsenheter

För elproduktionsenheter bedöms fullgörandekostnaderna för deklarationsförfarandet bli 14,6 miljoner kronor¹⁵ och 4,4 miljoner kronor för medverkan vid FUI inför taxeringen. För industrienheter (inklusive täktmark) bedöms fullgörandekostnaderna vid en förenklad fastighetstaxering och vid medverkan vid den FUI som sker inför taxeringen bli 72 miljoner kronor¹⁶.

Fullgörandekostnader industrienheter

Fullgörandekostnaderna är svårbedömda då industrienheterna är en heterogen fastighetskategori. Detta avspeglar sig i stor kostnads-mässig differens för sådana kostnader mellan olika typer av taxeringsenheter. Vid en förenklad eller allmän fastighetstaxering av industrienheter får de allra flesta fastighetsägarna ett förslag till taxering, där alla uppgifter är förtryckta. Är alla uppgifter korrekta behöver förslaget till taxering inte skickas in till Skatteverket. Det är framför allt produktionskostnadsvärderad industri som får fastighetsdeklarationer. Dessutom torde deklarationsförfarandet bli något minde omfattande vid införandet av förenklad fastighetstaxering, eftersom taxering sker vart tredje år i stället för vart sjätte år.

¹⁵ Beräkning. Deklarationer: Vattenkraftverk = 13 miljoner kronor (1 300 st. x 10 timmar x 1 000 kronor per timme) och effektbaserade kraftverk = 1,6 miljoner kronor, fördelat på vindkraft 400 000 kronor (0,5 timme x 1 000 kr/timme x 675 st. x cirka 1,2 [procentuell antalsökning sedan AFT 13]) och för kraftvärme och kärnkraft 1 200 000 kronor [120 st. x 10 timmar x 1 000 kronor per timme]). Notera att många kraftverk som värderas enligt vad som med förslaget betecknas effektmeter får förslag till fastighetstaxering och inte deklaration, detta gäller speciellt för tomtmarker till kraftverken.

¹⁶ Beräkning: Antalet fastighetsdeklarationer för industrienheter vid AFT 13 uppgick till cirka 16 500. Antalet taxeringsenheter med enbart produktionskostnadsvärderade värderingsenheter var cirka 8 500 och antalet med både avkastnings- och produktionskostnadsvärderade värderingsenheter var cirka 2 000. Resterande antal var enbart avkastningsvärderade taxeringsenheter. Antalet förslag till taxering uppgick till cirka 60 000. Därtill tillkommer FUI inför förenklad fastighetstaxering, som inför AFT 13 omfattade cirka 6 500 utskickade blanketter.

Skattekostnader elproduktionsenheter

För elproduktionsenheterna uppgick fastighetsskatteintäkterna år 2014 till cirka 5,7 miljarder kronor. Med motsvarande antaganden som för industrienheterna kan bruttokostnadsökningen för fastighetsägarna av elproduktionsenheterna beräknas till cirka 168 miljoner kronor för år 2022. Med hänsyn tagen till att fastighetsskatten är avdragsgill mot bolagsskatten kan nettokostnadsökningen beräknas till cirka 131 miljoner kronor för ikraftträdandeåret. Om å andra sidan värdetillväxten är negativ kan skatteuttaget från elproduktionsenheterna förväntas minska.

Skattekostnader industrienheter

Skatteintäkterna från fastighetsskatten på industrienheter uppgick år 2014 till cirka 1,7 miljarder kronor. Med antagande om fasta baser, t.ex. en konstant kapitalstock och priser samt om en real värdeökning på 1 procent per år, kan bruttokostnadsökningen för fastighetsägarna beräknas till cirka 50 miljoner kronor om året för den förenklade fastighetstaxeringen år 2022. Med hänsyn tagen till att fastighetsskatten är avdragsgill och därmed påverkar bolagsskatten kan nettokostnadsökningen beräknas till cirka 39 miljoner kronor för ikraftträdandeåret. Om å andra sidan värdetillväxten är negativ kan skatteuttaget från industrienheterna förväntas minska.

Sammanfattning skattekostnader

Sammantaget förväntas skattekostnaden, om värdeutvecklingen i genomsnitt motsvarar 1 procent per år, öka med cirka 218 miljoner kronor (brutto) år 2022. Det motsvarar en ökad nettokostnad om 170 miljoner kronor år 2022.

Utredningens förslag innebär att skattekostnaden, med antagande om en långsiktig värdestegring som beskrivs i avsnitt 10.6.2, ökar under året för en förenklad fastighetstaxering och de två efterföljande åren. Skattekostnaden är dock oförändrad under året för en allmän fastighetstaxering och de två efterföljande åren. Detta innebär att den ökade bruttoårskostnaden för fastighetsägarna upp-

skattas till 109 miljoner kronor och den ökade nettoårskostnaden till 85 miljoner kronor.

10.6.2 Offentligfinansiella effekter

Utredningens bedömning: Förslaget om tätare taxeringsintervall bedöms, om värdeutvecklingen i genomsnitt motsvarar 1 procent per år, ge upphov till en varaktig effekt om 55 miljoner kronor per år. Med en negativ värdeutveckling på i genomsnitt 1 procent per år bedöms den varaktiga effekten till -58 miljoner kronor per år.

Offentligfinansiella bedömningar görs i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner, bl.a. med utgångspunkt i en ekonomi med oförändrade skattebaser.¹⁷ Därmed kommer en tätare anpassning av taxeringsvärdena till marknadsvärdenas utveckling inte att medföra att någon egentlig offentligfinansiell effekt uppstår. Anpassningen sker nämligen mot en skattebas på samma nivå.

Samtidigt är det rimligt att förvänta sig skattebasen för fastighetsskatten för bl.a. elproduktionsenheter förändras över tiden. Att bedöma skattebasens utveckling till år 2022 förutsätter dock att det är möjligt att på förhand avgöra om utvecklingen kommer att vara positiv eller negativ. Det kräver också att storleken på förändringen kan bedömas. Ett sätt att förhålla sig till denna frågeställning är att nuvärdesberäkna betalningsströmmarna med olika antaganden om värdeutvecklingen.

Sett över en längre tidshorisont kan det vara rimligt att anta att fastigheter realt ökar i värde och att taxeringsvärdena, allt annat lika, därmed ökar över tiden. I annat fall torde de företagsekonomiska incitamenten att investera i fastigheter vara begränsade.

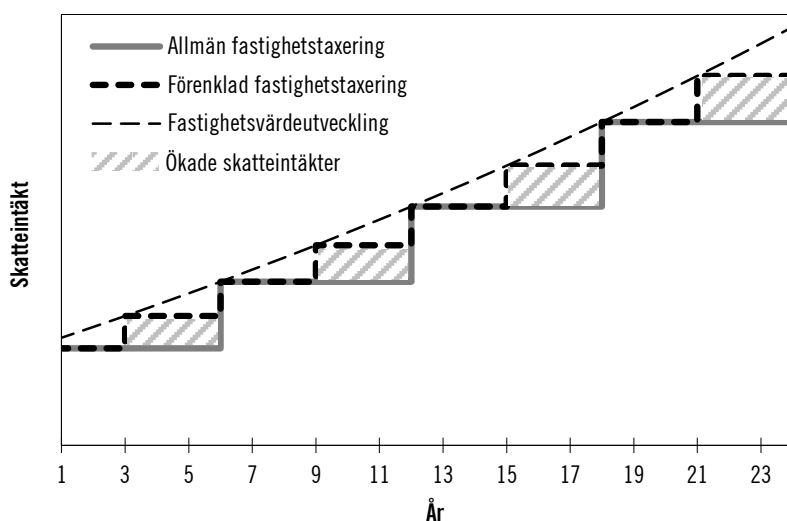
Med en positiv långsiktig realvärdeutveckling kommer staten vid en fastighetstaxering vart tredje år, i stället för vart sjätte år, att tillgodogöra sig intäkterna för den reala fastighetsvärdeutveckling som sker under sexårscykeln. Annorlunda uttryckt kommer anpassningen av taxeringsvärdena till marknadsvärdena att ske oftare.

¹⁷ Se Finansdepartementets rapport Beräkningskonventioner 2016, s. 25.

Teoretiskt kan detta resonemang illustreras som i figur 10.1, där de streckade ytor visar hur taxeringsvärdena kan förväntas utvecklas till följd av en tätare taxering om fastigheter, över tid, realt ökar i värde.

Med en genomsnittlig real värdeökning om 1 procent per år kan exempelvis skatteintäkterna från elproduktionsenheter förväntas öka med cirka 168 miljoner kronor (brutto) år 2022. Det motsvarar ökade nettointäkter om 72 miljoner kronor år 2022 och en varaktig effekt på 36 miljoner kronor per år. För industrienheter bedöms bruttoeffekten, med motsvarande antagande om positiv värdeutveckling, till cirka 50 miljoner kronor år 2022. Det motsvarar ökade nettointäkter på 39 miljoner kronor år 2022 och en varaktig effekt på 19 miljoner kronor per år. Sammantaget uppgår då den varaktiga effekten till cirka 55 miljoner kronor per år.

Figur 10.1 Teoretisk beskrivning av effekterna av en tätare fastighetstaxering med positiv real värdeutveckling



Om å andra sidan fastighetsvärdena utvecklas negativt kommer på motsvarande sätt skatteintäkterna att minska snabbare med en tätare taxering. Till exempel skulle en förenklad fastighetstaxering i nuläget sannolikt leda till en anpassning nedåt av värderingen av elproduktionsenheter. Detta till följd av det genomslag såväl el- som

elcertifikatpriser har vid bestämmandet av taxeringsvärdena för dessa typer av fastigheter (taxeringsenheter). Med en genomsnittlig real värdeminskning om 1 procent per år kan exempelvis skatteintäkterna från elproduktionsenheter förväntas minska med cirka 174 miljoner kronor (brutto) år 2022. Det motsvarar minskade nettointäkter om 75 miljoner kronor år 2022 och en varaktig intäktsminskning på drygt 37 miljoner kronor per år. För industrienheter bedöms bruttoeffekten, med motsvarande antagande om negativ värdeutveckling, till cirka -52 miljoner kronor år 2022. Det motsvarar minskade nettointäkter på -41 miljoner kronor år 2022 och en varaktig effekt om drygt -20 miljoner kronor per år. Sammantaget uppgår då den varaktiga effekten till -58 miljoner kronor per år.

Effekterna av en negativ värdeutveckling utvecklas något annorlunda än med en i absoluta termer procentuellt lika stor positiv värdeutveckling. Det beror på att det är skillnaderna mellan de ackumulerade förändringarna i taxeringsvärden som jämförs i respektive nuvärdesberäkning (jfr figur 10.1).

10.6.3 Administrativa och samhällsekonomiska effekter

Utredningens bedömning: För Skatteverket innebär förslaget att kostnaderna, i 2011–2013 års nivå, ökar med cirka 5 miljoner kronor avseende hanteringen av elproduktionsenheter. Kostnaderna fördelar sig med 0,5 miljoner kronor år 2020, 3 miljoner kronor år 2021 och 1,5 miljon kronor år 2022.

Skatteverkets kostnader för industrienheter bedöms bli cirka 23 miljoner kronor, fördelat på 2,5 miljoner kronor år 2020, 13,5 miljoner kronor år 2021 och 7 miljoner kronor år 2022.

Kostnaderna för de allmänna förvaltningsdomstolarna förväntas öka med 0,1 miljoner kronor gällande mål avseende elproduktionsenheter respektive 2 miljoner kronor gällande mål avseende industrienheter (inklusive täktmark).

Samtliga ovanstående kostnader gäller genomförandet av *en* förenklad fastighetstaxering vart sjätte år med början år 2022.

Förslaget bedöms ha försumbara samhällsekonomiska effekter.

Skatteverket

Förslaget om införande av förenklad fastighetstaxering för industri- och elproduktionsenheter kommer att ge upphov till ökade kostnader för Skatteverket i form av internt och externt förberedelsearbete. Verket kommer också att få kostnader för uppdateringar och omställning av IT-stöd, information och service samt svar på fastighetsägares frågor (telefon, e-post m.m.) samt grundläggande registreringsarbete (bygglov, fastighetsregleringar m.m.). Ytterligare kostnader för verket sammanhänger med framtagande och utskick av deklarationsblanketter, påminnelser, inskanning av fastighetsdeklarationer och skrivelser, taxeringsarbete, utskick av beslut samt kostnader för omprövningar och överklaganden.

Utgångspunkten för beräkningen är kostnaderna för genomförandet av AFT 13 och den kostnadsnivå som gällde åren 2011–2013. Dock har kostnader som enbart hänför sig till en allmän fastighetstaxering utelämnats då förslaget avser införande av en förenklad fastighetstaxering. Exempel på en sådan kostnad är förtida uppgiftsinsamling gällande elproduktionsenheter¹⁸. Det bör påpekas att de kostnader som redovisas för AFT 13 inte är de slutgiltiga kostnaderna gällande den del som avser omprövningar och överklaganden. Detta eftersom Skatteverkets beslut gällande fastighetstaxeringar kan omprövas eller överklagas i upp till fem år efter taxeringsåret. Erfarenhetsmässigt kan det dock noteras att en betydande del av dessa görs inom ett år efter taxeringsåret.

Skatteverkets kostnader bygger på myndighetens egna uppskattningar. De kostnadsposter där detaljerade uppgifter för elproduktions- och industrienheter saknas har utredningen uppskattat i samråd med Skatteverket.

Icke operativ tid (kompetensutveckling, planering, uppföljning, möten, friskvård m.m.) har *inte* beaktats i uppskattningarna. Om sådan tid beaktas tillkommer kostnader om cirka 30 procent.

I tabell 10.4 redovisas de bedömda kostnaderna för förenklad fastighetstaxering som uppkom för Skatteverket åren 2011–2013.

¹⁸ Utredningen har gjort bedömningen att en förtida uppgiftsinsamling normalt sett inte torde behöva genomföras. Skulle en sådan krävas bedöms Skatteverkets kostnader öka med cirka en halv till en miljon kronor.

Tabell 10.4 Kostnader för Skatteverket, kronor

Kostnadspost	Elproduktionsenheter	Industrienheter (inklusive täktmark)
Årsmställning/IT	2 500 000	5 000 000
Förberedelsearbete, internt	250 000	662 000
Förberedelsearbete, övrigt ^a	1 000 000	10 000 000
Kravarbete	2 000	22 000
Bygglov/fastighetsreglering	30 000	290 000
Deklarationer/broschyrer	22 000	192 000
Påminnelser	12 000	62 000
Inskanning	5 000	54 000
Information	30 000	165 000
Taxering	688 000	4 547 000
Beslut ^b	21 000	588 000
Omprövning/överklagande	415 000	1 300 000
Summa	4 975 000	22 882 000

Anm.

^a Lantmäteriet samt andra externt upphandlade tjänster. Notera dock att kostnaden ingår i Skatteverkets budget.

^b Ett stort antal elproduktions- och industrienheter får enbart beslut om taxeringen. Detta gäller t.ex. de antalsmässigt omfattande kategorierna industrienheter med taxeringsvärde under 1 000 kronor, övrig mark inom tätort samt gatu- och parkmark.

Den sammanlagda kostnadsökningen för Skatteverket till följd av förslaget uppgår till cirka 5 miljoner kronor. Det bör betonas att det inte är fråga om en årlig kostnadsökning. Förslaget innebär att de aktuella fastighetstyperna ska taxeras vart tredje år och kostnaderna fördelas över tre år. Fördelningen baserar sig på att en betydande del av kostnaderna för en fastighetstaxering ligger i det förberedande arbetet. Schematiskt kan det beskrivas som att det förberedande arbetet påbörjas år 1 och intensifieras år 2 för att sedan övergå till själva taxeringen i slutet av år 2 med fortsättning år 3. Införs en förenklad fastighetstaxering 2022 infaller "år 1" följaktligen år 2020. För elproduktionsenheter bedöms att kostnaden fördelas med cirka 10 procent av den sammanlagda kostnaden år 1, cirka 60 procent år 2 och cirka 30 procent år 3. Detta motsvarar 0,5 miljoner kronor år 1, 3 miljoner kronor år 2 och 1,5 miljoner kronor år 3.

På motsvarande sätt kan kostnadsökningen för Skatteverket när det gäller industrienheter fördelas med 2,5 miljoner kronor år 1, 13,5 miljoner kronor år 2 och 7 miljoner kronor år 3.

De allmänna förvaltningsdomstolarna

För de allmänna förvaltningsdomstolarna förväntas kostnader för mål hänförliga till fastighetstaxering avseende industri- och elproduktionsenheter öka om förslaget med förenklad fastighetstaxering läggs till grund för lagstiftning.

Domstolsverket särredovisar inte kostnader för mål gällande fastighetstaxering. Uppskattningarna här har därför grundats på den genomsnittliga kostnaden för skattemål såsom den redovisas i årsredovisningen 2014 för Sveriges Domstolar¹⁹. Kostnaderna för förvaltnings- och kammarrätterna samt för högsta förvaltningsdomstolen för mål gällande AFT 13 är för elproduktionsenheter 44 000 kronor (5 mål) och för industrienheter (inklusive täktmark) 1 370 000 kronor (156 mål). Det bör även påpekas att kostnaderna som redovisas för AFT 13 inte är de slutliga kostnaderna, eftersom fastighetstaxeringar kan överklagas upp till fem år efter taxeringsåret.

Vidare kan noteras att mål avseende fastighetstaxering ofta är komplexa och omfattande, varför kostnaderna för dessa torde vara väsentligt högre än genomsnittet. Vid en samlad bedömning av förväntat antal mål och de relativt sett högre kostnaderna per mål bedömer utredningen att effekterna för de allmänna förvaltningsdomstolarna uppgår till cirka 100 000 kronor för elproduktionsenheter och till cirka 2 000 000 kronor för industrienheter (inklusive täktmark).

Med tanke på det ringa antalet mål får konsekvenserna för de allmänna förvaltningsdomstolarna gällande förenklad fastighetstaxering avseende elproduktionsenheter ändå anses som försumbara. För industrienheter är kostnaden dock mer påtaglig.

Samhällsekonomiska effekter

Förslaget bedöms ha försumbara samhällsekonomiska effekter.

¹⁹ Enligt Sveriges domstolars webbplats. Se www.domstol.se

10.6.4 Övriga effekter

Utredningens bedömning: Förslaget, att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer ska få föreskriva att den som beslutar om stamnätstariffer för el ska lämna uppgifter för fastighetstaxeringen till Skatteverket, bedöms innebära marginellt ökade kostnader för Svenska kraftnät vart tredje år.

Utredningen föreslår i avsnitt 9.4.5 i korthet att den som beslutar om stamnätstariffer för el i behövlig omfattning ska lämna uppgifter till Skatteverket inför allmän och förenklad fastighetstaxering av elproduktionsenheter. I praktiken är det Affärsverket svenska kraftnät (Svenska kraftnät) som kommer i fråga för uppgiftsskyldigheten. Förslaget beräknas, om föreskrifter av aktuellt slag beslutas, innebära marginellt ökade kostnader för Svenska kraftnät vart tredje år.

Förslaget om kortare taxeringsintervall bedöms inte innebära några övriga konsekvenser av det slag som omnämns i kommittéförordningen (1998:1474) och förordningen (2007:1244) om konsekvensutredningar vid regelgivning.

10.7 Sammanfattning av konsekvenser

10.7.1 Effekter för fastighetsägarna

Effekterna av utredningens förslag för fastighetsägarna sammanfattas i tabell 10.5.

Tabell 10.5 Effekter för fastighetsägarna av utredningens förslag, miljoner kronor

Förslag	År				
	2019	2020	2021	2022	Per år
Fastighetstaxering av värme- produktionsenheter	-111	-111	-111	-111	-111
Förslag om förändringar avseende taxering av sol-, vind- och vågkraft	2	2	2	2	2
Tätare taxeringsintervall (med antagande om positiv värdeutveckling)	0	0	0	-261	-100
Summa	-109	-109	-109	-370	-209

Konsekvensutredningen visar att fastighetsägare av värmeproduktionsenheter påverkas mest av utredningens förslag. Effekter för dessa fastighetsägare redovisas mer utförligt i avsnitt 10.2.1. Sammantaget bedömer utredningen att den stora merparten av fjärrvärmeföretagen kan hantera den ökade skattekostnaden genom högre priser eller genom att själva ta hela eller en del av den ökade kostnaden. Mindre kommunala företag med relativt nya fjärrvärmenät är dock en grupp aktörer som enligt utredningen riskerar att få ökade problem till följd av taxeringen.

Det bör noteras att kostnaderna till följd av förslaget om tätare taxeringsintervall förutsätter en positiv värdeutveckling för marknadsvärdet på de taxerade fastigheterna.

10.7.2 Offentligfinansiella effekter

De offentligfinansiella effekterna av utredningens samlade förslag sammanfattas i tabell 10.6.

Tabell 10.6 Offentligfinansiella effekter av utredningens förslag, miljoner kronor

Förslag	År				Varaktigt effekt
	2019	2020	2021	2022	
Fastighetstaxering av värme- produktionsenheter	104	104	104	104	104
Förslag om förändringar avseende taxering av sol-, vind- och vågkraft	-2	-2	-2	-2	-2
Tätare taxeringsintervall (med antagande om positiv värdeutveckling)	0	0	0	111	55
Summa	102	102	102	213	157

Utredningens förslag innebär, givet ett antagande om positiv värdeutveckling för taxeringsvärdena, en varaktigt offentligfinansiell nettoeffekt på knappt 157 miljoner kronor.

10.7.3 Administrativa effekter

De administrativa effekterna av utredningens samlade förslag sammanfattas i tabell 10.7. Notera att beloppen för respektive förslag inkluderar kostnader för både Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Tabell 10.7 Administrativa effekter av utredningens förslag, miljoner kronor

Förslag	År					
	2018	2019	2020	2021	2022	Per år
Fastighetstaxering av värmeproduktionsenheter	0,2	0,4	0,1	0,1	0,1	0,1
Förslag om förändringar avseende taxering av sol-, vind- och vågkraft		-	-	-	-	-
Tätare taxeringsintervall			3,0	16,9	8,9	5,0
Summa	0,2	0,4	3,1	17,0	9,0	5,1

10.7.4 Samhällsekonomiska effekter

De samhällsekonomiska effekterna av utredningens förslag redogörs för i detalj under respektive förslag.

Sammantaget konstaterar utredningen att samhällsekonomiska effekter främst inträffar till följd av utredningens förslag avseende taxering av värmeproduktionsenheter. Förslagets påverkan på konkurrensen på värmemarknaden och det eventuella ökade effektbehovet på elmarknaden är de effekter som enligt utredningen kan medföra mest påtagliga konsekvenser för samhällsekonomin. Den sammantagna bedömningen är dock att utredningens samlade förslag medför små och hanterbara samhällsekonomiska konsekvenser.

10.7.5 Effekter på jämställdhet mellan män och kvinnor

Då utredningens förslag berör fastighetstaxering av elproduktionsenheter är det uteslutande företag som berörs av de föreslagna förändringarna. Det går således inte att direkt se effekterna av en reform på mäns och kvinnors ekonomiska situation. Det går att diskutera effekter i termer av vem som äger företagen och tar del av de effekter som ändrad fastighetstaxering innebär. Ägandet av företag är i stor utsträckning indirekt, exempelvis via privata och offentliga aktörer i pensionssystemet. Inom de aktuella energibranscherna är ägandet i relativt stor utsträckning kommunalt.

Männens löner är generellt högre än kvinnors och män har därmed en större andel av det indirekta ägandet. Med det resonemanget är det männen som påverkas mest av de föreslagna förändringarna.

Sammantaget bedömer utredningen att det är svårt att utvärdera förslagets effekter på jämställdhet mellan män och kvinnor. Utredningens förslag grundar sig inte heller i någon strävan efter att påverka jämställdheten mellan män och kvinnor.

10.7.6 Övriga effekter

De övriga effekter som utredningen har identifierat består främst av miljömässiga effekter och effekter på Sveriges energi- och klimatpolitiska mål. Främst uppkommer dessa effekter till följd av de förändringar som föreslås avseende taxeringen av anläggningar inrättade

för värmeproduktion. De sammanlagda förslagens miljömässiga effekter och effekter på Sveriges energi- och klimatpolitiska mål bedöms vara begränsade. Utredningen bedömer att effekterna på Sveriges miljökvalitetsmål och generationsmålet är försumbara.

10.8 Finansiering och samlat skatteuttag

I utredningsdirektivet anges att de förslag som utredningen lämnar sammantagna ska vara offentligfinansiellt neutrala och inte medföra en ökning av det samlade skatteuttaget. Av konsekvensanalysens avsnitt 10.7.2 framgår dock att utredningen uppskattar ett varaktigt ökat skatteuttag om 157 miljoner kronor till följd av förslaget. Huvuddelen av dessa, 104 miljoner kronor, härstammar från taxering av värmeproduktionsenheter. Utredningen menar dock att fastighetstaxering av värmeproduktionsenheter inte bör betraktas som ett nytt förslag. Det ökade skatteuttaget är i själva verket en konsekvens av att utredningen har förtydligat gällande lagstiftning.

De kostnader som orsakas av det förberedelsearbete som behöver ske före år 2019 bedöms rymmas inom ramen för de kostnader som i dag belöper på förberedelsearbetet avseende produktionskostnadsvärderad industri.

Det ökade skatteuttag som utredningens förslag i övrigt kan leda till, givet en positiv värdeutveckling för taxeringsvärdena, infaller flera år framåt i tiden med start år 2022 och bygger på relativt osäkra uppskattningar. Då utredningen är förhindrad att föreslå förändringar av skattesatser gör utredningen bedömningen att regeringen får fördela ut det ökade ekonomiska utrymmet inom aktuellt område.

11 Författningskommentar

11.1 Förslaget till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

1 kap.

7 a §

Industrienheter och elproduktionsenheter införs i *första styckets* uppräknad av enhetstyper som är föremål för förenklad fastighetstaxering. Mot den bakgrunden görs även en följdändring i stycket på så sätt att hänvisningen till vilka bestämmelser som styr sådan fastighetstaxering numera även inkluderar 11 och 15 kap.

I *fjärde* och *femte styckena* görs följdändringar med anledning av ändringarna i första stycket.

Sjätte stycket, som är nytt, reglerar tidpunkten för när industri- och elproduktionsenheter ska börja omfattas av systemet med förenklad fastighetstaxering, dvs. år 2022. Det föreskrivs även att sådana taxeringar därefter ska utföras vart sjätte år.

Se vidare avsnitt 9.4.3.

2 kap.

2 §

Byggnad som ingår i överförings- eller distributionsnätet för kyla införs i undergruppen *distributionsbyggnad* till byggnadstypen specialbyggnad. Se vidare avsnitt 5.4.3.

Undergruppen *värmecentral* till byggnadstypen specialbyggnad ges en ny definition.

Avgörande för om en byggnad, som är en fristående värmeproduktionsenhet, omfattas av den nya definitionens tillämpningsområde

är att den är inrättad för icke-kommersiell produktion och distribution av varmvatten eller annan värmebärare. Normalt innebär detta med viss förenkling att fastighetsägaren till värmeproduktionsenheten producerar och distribuerar sitt eget varmvatten för uppvärmning av sina egna hyreshusfastigheter, dvs. någon separat försäljning värmen sker inte till hyresgästerna. Fastighetsägarens kommersiella verksamhet består i stället i uthyrningen av uppvärmda bostäder eller lokaler.

För att bestämma begreppet värmecentrals tillämpningsområde handlar det därför mer konkret om att avgöra om den producerade värmen säljs eller inte. Det bestäms ytterst, i den normala situationen, av om avtalet mellan fastighetsägaren och dennes hyresgäster är ett hyresavtal (där värmen ingår i hyran) eller, vilket torde vara ovanligt i praktiken, ett avtal om försäljning av värme i sig. I det förstnämnda fallet är det en värmeproduktionsenhet som är inrättad för icke-kommersiell produktion och distribution av varmvatten som tillhandahåller värmen till hyreshusen. I det senare fallet är enheten däremot inrättad för kommersiell värmeproduktion. Vad värmeproduktionsenheten är inrättad för avgörs kort sagt av om verksamheten i den enskilda situationen avser "uthyrning" (värmen ingår i hyran; icke-kommersiell) eller "uppvärmning" (kommersiell).

I uthyrningssituationen ska således tillhandahållandet av värmen i sig betraktas som icke-kommersiellt även om denna ingår som en komponent i ett kommersiellt hyresförhållande avseende tillhandahållande av uppvärmda bostäder eller lokaler. För att bestämma om värmen säljs separat av fastighetsägaren eller annan är det i praktiken alltså i sista hand fråga om hyresavtalet, och de tekniska anläggningarna för uppvärmning, medger att hyresgästen eller motsvarande självständigt kan ordna uppvärmningen av det hyrda utrymmet eller hyreshuset. Det krävs givetvis också att hyresgästen faktiskt ingår ett sådant "uppvärmningsavtal".

Att identifiera fall med icke-kommersiell produktion och distribution av varmvatten handlar sammanfattningsvis normalt om att konstatera att uppvärmningen är underordnad ett hyresavtal. Det bör därför framhållas att även så kallad "kallhyra" där ett värmetillägg faktureras i efterhand i enlighet med förbrukningen omfattas av den icke-kommersiella situationen, eftersom värmen också i detta fall följer hyresavtalet om än med viss tidsmässig förskjutning. Det-

samma gäller t.ex. fall med individuell mätning och debitering av värmen eller om värmen av annan anledning är en specificerad underpost i hyresbeloppet, eftersom värmefrågan i sista hand är avhängig att en bostad eller lokal hyrs. Nu nämnda situationer får dock anses vara mer ovanliga, eftersom vattenburen värme normalt torde ingå i hyran.

Det nu sagda gäller på motsvarande vis om en bostadsrättsförening har en egen värmeproduktionsenhet (värmecentral) och värmen ingår i avgiften till bostadsrättsföreningen.

Om värmen däremot säljs separat av fastighetsägaren till hyresgästerna omfattas en byggnad som är inrättad för produktion och distribution av varmvatten eller annan värmebärare inte av begreppet värmecentral. Värmeproduktionsenheten kommer då normalt att indelas som övrig byggnad och taxeras som en industrienhet, varvid den värderas enligt en produktionskostnadsmetod. Här förtjänar också att betonas att aktuell situation är helt skild från den där värme tillhandahålls en fastighetsägare eller hyresvärd från exempelvis ett värmeverk eller kraftvärmeverk. Sådana värmeproduktionsenheter kan inte omfattas av begreppet värmecentral. Detta eftersom värmen inte betalas via hyran till kraftverksägaren utan erläggs till denne i ledet innan av fastighetsägaren eller hyresvärden.

Vem som äger värmeproduktionsenheten är irrelevant för bedömningen. Om någon annan än hyresvärden äger byggnaden krävs även i det fallet att det är fråga om icke-kommersiell verksamhet. Det framstår dock som osannolikt att värmen i ett sådant fall skulle betalas via hyran, dvs. om situationen förekommer i praktiken torde värmen säljas separat.

I motsats till äldre rätt har det för tillämpligheten av begreppet värmecentral numera inte någon betydelse om byggnaden, förutom att vara inrättad för produktion och distribution av varmvatten, även är inrättad för produktion av elektrisk starkström för yrkesmässig distribution.

En särskild fråga är om det påverkar en värmecentrals status som specialbyggnad att en fastighetsägare till någon del säljer "överskottsvärme" till ett fjärrvärmebolag. Det betyder att "värmecentralen" kan indelas som både sådan byggnad och övrig byggnad. I princip torde värmecentraler till övervägande del användas för de egna hyreshusens uppvärmning och enligt 2 kap. 3 § andra stycket ska en byggnad som kan indelas på nu nämnda vis indelas som spe-

cialbyggnad. Försäljningen av överskottsvärmen påverkar med andra ord inte byggnadens status som specialbyggnad i form av värme-central.

Slutligen har till ordet "varmvatten" fogats orden "eller annan värmebärare". Tillägget medför inte någon skillnad i tillämpningen av bestämmelsen utan är enbart avsett att göra begreppet värme-central teknikneutralt inför framtida innovationer. I dagsläget är vatten den värmebärare som används.

Se vidare avsnitt 5.4.4.

2 a §

Paragrafen är ny och reglerar hur en byggnad ska indelas om den kan indelas som en kraftverksbyggnad och åtminstone ytterligare en byggnadstyp. Den del av byggnaden som är inrättad som kraftverksbyggnad ska alltid utgöra *en* egen byggnad. Om byggnaden bara kan indelas i en ytterligare byggnadstyp följer den av 2 §. Om den ytterligare byggnaden kan indelas i flera byggnadstyper avgör den så kallade övervägandeprincipen i 3 § vilken typ den slutligt indelas som.

Vidare kan nämnas att paragrafens tillämpningsområde i praktiken kommer att vara kraftvärmeverk och uppdelningen normalt avse "indelningen av el- respektive värmeproduktionen i separata byggnader". För andra kraftverkstyper, vilka enbart producerar el, kommer paragrafen endast att tillämpas undantagsvis, dvs. bara om byggnaden utöver sådan verksamhet även är inrättad för ytterligare verksamhet, t.ex. industriproduktion.

Se vidare avsnitt 5.4.6.

3 §

Ändringarna i *första* och *andra styckena* är föranledda av att det i den nya 2 a § bl.a. föreskrivs att byggnadstypen kraftverksbyggnad alltid är en egen byggnad. Ändringarna i denna paragraf gör att kraftverksbyggnad inte omfattas av den så kallade övervägandeprincipens bestämmelser. Någon ändring av principens tillämpning i övrigt är inte avsedd. I paragrafen görs också några rent språkliga ändringar.

Se vidare avsnitt 5.4.5.

4 kap.

10 §

I *andra stycket* införs kraftverkstyperna solkraftverk och vågkraftverk.

Se vidare avsnitt 6.5.3.

6 kap.

2 §

I *första stycket* görs en följdändring i form av en hänvisning till den nya 3 a §.

Se vidare avsnitt 5.4.6.

3 a §

Paragrafen är ny och avser enbart övrig byggnad som är inrättad för kommersiell produktion och distribution av varmvatten eller annan värmebärare. Bestämmelsen utgör ett undantag från huvudregeln i 6 kap. 2 § att varje övrig byggnad med värde av minst 50 000 kronor ska utgöra en värderingsenhet. Regeln ska förstås framför allt mot bakgrund av bestämmelserna i 7 kap. 16 § sjunde och åttonde punkterna. Det är en förutsättning för att topplastenheter inte ska åsättas något värde enligt den punkten att de först har indelats i en egen värderingsenhet. Indelningen sker enligt denna paragraf. Den nya bestämmelsen kan emellertid även komma till användning om t.ex. ett värmeverk behöver delas in i olika värderingsenheter med tanke på att olika värmeproduktionsenheter i byggnaden har olika värdeår eller använder olika bränslen, om det påverkar deras värde och därmed fastighetens marknadsvärde i fastighetstaxeringsrättslig mening.

Se vidare avsnitt 5.4.6 och jfr avsnitt 5.4.7.

7 §

Ett nytt *femte stycke* införs i paragrafen. Bestämmelsen möjliggör att marken till en värmeproduktionsenhet kan delas upp i värderingsenheter beroende på om enheten är en fristående byggnad eller en så kallad topplastenhet bland flera värmeproduktionsenheter i samma byggnad. Stycket korresponderar med de nya 3 a § och 7 kap. 16 § sjunde och åttonde punkterna. Regelns huvudsakliga tillämpningsområde är om topplastenheten inte är en fristående byggnad och det följaktligen endast är en del av tomten som det inte ska bestämmas något värde för.

I övrigt görs också några rent språkliga ändringar i paragrafen.
Se vidare avsnitt 5.4.6.

14 §

Ändringarna innebär att paragrafens definition av värmekraftverk numera enbart innefattar kärnkraftverk, kraftvärmeverk och kondenskraftverk. Detta regleras i *första punkten*. Kraftverken som drivs med vissa slags förnybara energikällor, dvs. sol-, vind- och vågkraftverk, är samlade i *andra punkten*. Sol- och vågkraftverk är nya kraftverkstyper i paragrafen.

Se vidare avsnitt 6.5.1 och 6.5.3.

7 kap.

3 §

Ändringarna i *tredje stycket femte punkten* motsvarar dem som görs i 6 kap. 14 § andra punkten, se vidare den paragrafen.

Se vidare avsnitt 6.5.1 och 6.5.3.

16 §

I paragrafen införs en ny *sjunde punkt*. I punkten föreskrivs att vad som i dagligt tal kallas topplastenheter i ett värmenät inte ska åsättas något taxeringsvärde. Bestämmelsen omfattar inte några anläggningar i ett kylnät. Den omfattar inte heller t.ex. en anläggning vars värme-

produktion via övervägandeprincipen i 2 kap. 3 § så att säga ingår i vad som slutligt indelats som en industribyggnad, dvs. det är inte fråga om en övrig byggnad. Vidare spelar det inte någon roll var anläggningen är placerad i värmenätet.

De materiella kriterierna för vilka värmeproduktionsenheter som omfattas av punktens tillämpningsområde är, när det gäller drifttid per år och hur denna beräknas, hämtad från artikel 72.4 b i industriutsläppsdirektivet 2010/75/EU. Avgörande för vilka enheter som omfattas är att de får vara i drift högst 1 500 drifttimmar per år som ett rullande medelvärde över en period av fem år. Artikelns begrepp i övrigt, dvs. ytterst definitionerna av vad som utgör en förbränningsanläggning (artikel 1.25 i direktivet) och bränsle (artikel 1.24 i samma direktiv) har dock inte betydelse här. I stället krävs att det är fråga om en övrig byggnad (2 kap. 2 §) som är inrättad för kommersiell produktion och distribution av varmvatten eller annan värmebärare. Det kan också vara fråga en sådan värmeproduktionsenhet i en byggnad som innehåller t.ex. en topplast- och en baslastenhet. Lagtekniskt hanteras det genom att värderingsenheten, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, avser byggnaden i sin helhet eller den enskilda topplastenheten i byggnaden.

Det införs även en ny *åttonde punkt* i paragrafen. Den föreskriver att det inte heller ska bestämmas något värde för mark till en sådan värderingsenhet som avses i sjunde punkten.

Se även författningskommentaren till 6 kap. 3 a och 7 §§.

Se vidare avsnitt 5.4.6.

15 kap.

1 §

Med anledning av att värmekraftverk inte längre definitionsmässigt inkluderar vindkraftverk ändras *andra stycket* och omfattar numera följaktligen inte längre sådana kraftverk.

Ett nytt *tredje stycke* införs i paragrafen. Stycket motsvarar det andra stycket med den skillnaden att det avser kraftverk som drivs med förnybara energikällor.

De tidigare tredje och fjärde styckena är numera *fjärde* och *femte styckena*.

Se vidare avsnitt 6.5.1 och 6.5.3.

1 a §

Paragrafen är ny. Den innehåller upplysningar om vilken värderingsmetod som gäller för olika typer av kraftverksbyggnad med tillhörande mark. Det bör noteras att energimetoden i denna paragraf inte ska förväxlas med metoden i 1 kap. 33 a § andra stycket fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199). Vidare kan noteras att när det i denna och vissa följande paragrafer talas om vågkraftverk med tillhörande mark gäller det givetvis bara i de fall verket i realiteten också har någon tillhörande mark.

Se vidare avsnitt 6.5.1.

10 §

Ändringarna i paragrafens *första* och *andra stycken* är föranledda av den nya definitionen av värmekraftverk, som numera inte inkluderar vindkraftverk, och införandet i lagen av kraftverkstyperna sol- och vågkraftverk.

Se vidare avsnitt 6.5.1 och 6.5.3.

11 §

Värdefaktorn "typ av kraftverk" ersätter den i äldre rätt benämnda "typ av värmekraftverk". Skälet till det är att värdefaktorn ska omfatta alla de kraftverkstyper som numera värderas enligt effektmétoden. Dessutom görs en rent språklig ändring i paragrafen.

Jfr vidare avsnitt 6.5.1.

12 §

Värdefaktorn effekt förtydligas. Även om det följer av paragrafens placering i 15 kapitlet att effekten avser elproduktion tydliggörs härigenom att det är ett annat effektmått som används vid produktionskostnadsvärderingen av ett kraftvärmeverks värmeproduktionsenhet, dvs. samma effektmått som används för rena värmeverk. Vid värderingen av ett kraftvärmeverk kommer således två olika effektmått att användas. Vidare görs motsvarande ändringar som dem i 11 § när det gäller värdefaktorn "typ av kraftverk".

Se vidare avsnitt 5.4.7 och jfr avsnitt 6.5.1.

13–15 §§

Ändringarna är följdändringar till ändringarna i 11 och 12 §§. I 15 § andra stycket görs även en följdändring med anledning av att elproduktionsenheter numera även är föremål för förenklad fastighetstaxering.

Jfr avsnitt 6.5.1.

16 §

Paragrafen är ny och innehåller särskilda bestämmelser för värderingen av elproduktionsenheter vid förenklad fastighetstaxering. Paragrafens tillämpningsområde omfattar endast sådana enheter. I samtliga övriga fall sker den förenklade fastighetstaxeringen alltså på sedvanligt vis.

Vid bestämmandet av en riktvärdeangivelse enligt 6 eller 13 § avseende elproduktionens lönsamhet eller jämkningen med hänsyn till lönsamheten för den totala elproduktionen i landet krävs kännedom om genomsnittliga elpriser under nivååret och de fem närmast föregående åren. Det fordras också kunskap om kostnaderna för en uthållig produktion eller nödvändiga kostnader.

I *första stycket första punkten* föreskrivs i korthet att elpriserna fastställs på samma vis som vid en allmän fastighetstaxering. I *första stycket andra punkten*, anges att kostnaderna bestäms på ett särskilt sätt vid förenklad fastighetstaxering av elproduktionsenheterna. I praktiken hämtas uppgifterna om kostnaderna oförändrade från den närmast föregående allmänna fastighetstaxeringen. Kostnaderna är i förenklingssyfte så att säga "frusna" och revideras normalt inte, dvs. annat än om andra stycket är tillämpligt.

I *andra stycket* finns en så kallad ventil som är tillämplig om det finns synnerliga skäl. Denna bestämmelse möjliggör att fastighetstaxeringen av elproduktionsenheterna sker på vanligt sätt om kostnaderna har påverkats markant (i praktiken i enlighet med hur kostnaderna påverkar vid en allmän fastighetstaxering). Den schabloniserade metoden i första stycket därför inte är ändamålsenlig. Vad som avses med synnerliga skäl utvecklas i allmänmotiveringen

under rubriken ”Delvis särskilt förfarande vid förenklad fastighetstaxering av elproduktionsenheter” i avsnitt 9.4.3.

Se vidare även i övrigt avsnitt 9.4.3.

18 kap.

13 §

Paragrafen är ny. Den bemyndigar regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer att meddela föreskrifter avseende Skatteverkets tillgång till uppgifter avseende stamnätstariffer för el som är nödvändiga för fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter. Föreskrifterna kan t.ex. avse inte bara inmatningskostnaden som sådan utan även mängden inmatad el.

Se vidare avsnitt 9.4.5.

11.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt

3 §

I *första stycket punkterna d–f* införs på relevanta ställen de nya kraftverkstyperna solkraftverk och vågkraftverk. Ändringarna är en följdändring med anledning av att kraftverkstyperna har införts i fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Vidare införs bestämmelser som möjliggör att vind-, sol och vågkraftverk på ofri grund får den tillhörande marken beskattad på motsvarande vis som om marken hade tillhört kraftverkets ägare.

I *femte stycket* aktualiseras hänvisningen till den numera gällande EU-förordningens regler avseende stöd av mindre betydelse.

Se vidare avsnitt 6.5.7.

Särskilda yttranden

Särskilt yttrande

2014:134 - Översyn av fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter

Av expert Linda Burenius Magnusson.

Allmänt

Enligt regeringens direktiv (2014:134) ska utredaren "sträva efter en fastighetstaxering och fastighetsbeskattning av elproduktionsenheter som är samhällsekonomiskt effektiv och som inte snedvrider förutsättningarna mellan de olika elproduktionstyperna, mellan elproduktion och annan näringsverksamhet eller mellan anläggningar med olika kapacitet inom en och samma elproduktionstyp".

Utredningen har beskrivit elmarknaden och de förändringar som marknaden har genomgått på ett bra sätt. Tyvärr har utredningen bortsett från hur elmarknaden kan komma att förändras i en nära framtid. Investerarna står redan idag inför ökande kapacitet, låga elpriser, snabb teknikutveckling och ökande osäkerhet i framtida politisk styrning. Eftersom dagens knappa marginaler kan bli bestående över lång tid är det angeläget att analysera varje enskild parameter i fastighetstaxeringen.

Det har inte legat i utredningen direktiv att beröra skattesatserna men jag menar att utredningen ändå borde ha beskrivit vilka villkor och vilken faktisk fastighetsskatt, i öre per kWh, som gäller för olika kraftslag. Om en av utgångspunkterna är att inte snedvrider förutsättningarna mellan kraftslagen räcker det inte med att titta på hur taxeringsvärdet beräknas, man måste även titta på hur beräkningen i praktiken slår.

Enligt utredningsdirektivet ska de förslag som lämnas vara offentligfinansiellt neutrala och inte medföra en ökning av det samlade skatteuttaget. Jag kan konstatera att utredningens förslag sammantaget leder till en ökning av skatteuttaget. Av den anledningen samt de övriga skäl som anges nedan under "Kap 8 Elcertifikat", bör elcertifikat undantas från fastighetsbeskattning.

Dessutom innebär Skatteverkets tolkning av EU:s statsstödsregler att två tredjedelar av den samlade vindkraftsproduktionen beskattas med 0,5 % istället för 0,2 %, trots att det i praktiken innebär att vindkraft betalar tre gånger mer i fastighetsskatt i öre per kWh jämfört med kärnkraft. Detta ligger visserligen utanför utredningens uppdrag, men är en viktig faktor att ta i beaktande.

I det följande kommenterar jag utredningens förslag och skrivningar.

Kapitel 4, Elområden

Elprisskillnader mellan olika elområden påverkar marknadsvärdet för en elproduktionsanläggning. Sedan elområdena infördes 2011 har skillnaderna varit små men fortsatt produktionsökning i norr i kombination med att kärnkraftsreaktorer tas ur drift i söder kommer med stor sannolikhet att leda till ökande skillnader. Dessutom visar studier från andra länder att genomsnittspriser per kraftslag varierar, vilket också påverkar marknadsvärdet för en elproduktionsanläggning. Detta måste beaktas i AFT19.

Kap 6, Sol-, vind- och vågkraftverk

Det är bra att utredningen föreslår att vindkraftverk inte längre ska klassificeras som värmekraftverk.

Dagens värderingsmodell ger genomgående för höga taxeringsvärden för vindkraftverk. Ett vindkraftverks marknadsvärde grundas i allt väsentligt på förväntade framtida intäkter från el och elcertifikat medan taxeringsvärdet grundas på historiska priser på el och elcertifikat. Elcertifikat säljs på en framtidsriktad marknad och historiska priser säger ingenting om framtida priser. Särskilt inte i en marknad som dessutom kännetecknas av teknikutveckling.

Den sammanlagda ersättningen från el och elcertifikat har haft en nedåtgående trend sedan 2008. Värderingsmodellen behöver kompletteras för att säkerställa att taxeringsvärdet sätts så nära 75 % av marknadsvärdet vid varje givet tillfälle. För närvarande är ett vindkraftverks taxeringsvärde närmare 150 % av marknadsvärdet.

Skatteverkets ställningstagande som utredningen refererar till är omstritt men har inte prövats. Det har inte legat i utredningen direktiv att beröra skattesatserna men jag menar att utredningen ändå borde ha beskrivit vilka villkor och vilken faktisk fastighetsskatt, i öre per kWh, som gäller för olika kraftslag. Om en av utgångspunkterna är att inte snedvrida förutsättningarna mellan elproduktionstyperna räcker det inte med att titta på hur taxeringsvärdet beräknas, man måste även titta på hur beräkningen slår i praktiken.

Nedanstående tabeller visar att vindkraften belastades med väsentligt högre fastighetsskatt per producerad kWh, jämfört med kärnkraft, år 2006, då båda kraftslagen hade skattesatsen 0,5 %. År 2007 justerades vindkraftens skattesats till 0,2 % med resultat att de båda kraftslagen hamnade på samma nivå. Noterbart är att år 2014 är vindkraften fastighetsskatt mer än 25 % högre än kärnkraftens, trots att vindkraftens skattesats är 0,2 % och kärnkrafts skattesats är 0,5 %. Om vindkraftens skattesats skulle höjas till 0,5 % så skulle vindkraftens fastighetsskatt öka med ca 1 öre per kWh.

Vindkraft

År	Produktion (GWh)	Taxvärde (MSEK)	Fastighetsskatt totalt (MSEK)	Fastighetsskatt, öre/kWh	Elpris, öre/kWh	Andel av elpris
2014	11 234	32 968	65,94	0,59	20,41	2,88%
2013	9 842	27 084	54,17	0,55	28,76	1,91%
2012	7 165	13 699	27,40	0,38	34,07	1,12%
2011	6 101	9 396	18,79	0,31	28,36	1,09%
2010	3 502	5 317	10,63	0,30	43,20	0,70%
2009	2 485	2 706	5,41	0,22	54,25	0,40%
2008	1 996	2 034	4,07	0,20	39,28	0,52%
2007	1 432	1 673	3,35	0,23	49,16	0,48%
2006	988	1 895	9,48	0,96	28,01	3,42%
Total	44 745		199,23	0,45		

Kärnkraft

År	Produktion (GWh)	Taxvärde (MSEK)	Fastighetsskatt totalt (MSEK)	Fastighetsskatt, öre/kWh	Elpris, öre/kWh	Andel av elpris
2014	62 185	57 594	287,97	0,46	20,41	2,27%
2013	63 597	57 594	287,97	0,45	28,76	1,57%
2012	61 393	28 576	142,88	0,23	34,07	0,68%
2011	58 026	29 316	146,58	0,25	28,36	0,89%
2010	55 626	29 301	146,51	0,26	43,20	0,61%
2009	49 987	27 864	139,32	0,28	54,25	0,51%
2008	61 266	27 946	139,73	0,23	39,28	0,58%
2007	64 279	27 966	139,83	0,22	49,16	0,44%
2006	64 983	40 499	202,50	0,31	28,01	1,11%
Total	541 342		1 633,28	0,30		

Källa: SCB,
Nordpool

Kapitel 7, Kalkylränta

Ägarna till elproducerande enheter står inför stora utmaningar och den samlade riskbilden är stor. Ökande kapacitet, volatila elpriser samt elcertifikatpriser, snabb teknikutveckling och osäkerhet i framtida politisk styrning är risker som måste hanteras.

Kalkylräntan har en avsevärd inverkan på taxeringen. Det är mycket viktigt att fastställa en rimlig nivå för kalkylräntan men jag finner att utredningen underskattar riskpremien och att 5 % är för lågt att ha som utgångspunkt.

Kap 8, Elcertifikat

Elcertifikatsystemet är ett marknadsbaserat stödsystem för förnybar elproduktion som syftar till att öka produktionen av förnybar el på ett kostnadseffektivt sätt. Systemet är gemensamt för Sverige och Norge och omfattar i princip all ny förnybar elproduktion. Jag vill understryka att utredningen saknar en internationell, eller nordisk, utblick som tidigare påtalats.

Enligt direktivet ska utredaren belysa förslagets påverkan på de långsiktiga målen och prioriteringarna inom miljö-, energi- och klimatområdet och beakta hur förslagen påverkar förutsättningarna att nå de av riksdagen beslutade energipolitiska målen, miljökvalitetsmålen och generationsmålet.

Utredningen har inte tillräckligt tydligt belyst att fastighetsbeskattning av elcertifikaten

- fördröjar utbyggnaden av förnybar elproduktion,
- motverkar syftet med elcertifikatsystemet,
- gör det svårare att nå de energipolitiska målen och
- snedvrider konkurrensen mellan svenska och norska anläggningar på den gemensamma svensk-norska elcertifikatmarknaden eftersom norska elcertifikatsberättigade anläggningar inte fastighetsbeskattas.

Elcertifikaten bör inte påverka taxeringsvärdet, utan vara en intäkt som beskattas i rörelsen. Genom bolagsskatten beskattas de eventuella ekonomiska överskott som uppstår vid elproduktion.

Svensk Energi – Swedenergy - AB
Distribution & Produktion
Inge Pierre
08-677 28 05, 070-539 54 26
inge.pierre@svenskenergi.se

1 (7)

Datum
2016-02-26

Fastighetstaxeringsutredningen

Särskilt yttrande avseende "Översyn av fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter"

Inledning och sammanfattning

I enlighet med utredningens direktiv (2014:134) finner jag att det föreligger stort behov av översyn beträffande fastighetstaxering och beskattning av elproduktionsenheter. Direktivet, likväl som tolkningar som gjorts inom ramen för utredningen, begränsar dock kraftigt översynens omfattning. Ur mitt perspektiv hade det varit önskvärt med en mer omfattande och generell översyn där grundläggande och principiellt viktiga frågeställningar ingått, så som att det för elproduktionsenheter är verksamheten snarare än fastigheten som taxeras och beskattas.

Eftersom rimligheten i att olika elproduktionsenheter taxeras enligt olika värderingsmodeller och beskattas med olika skattesatser inte vidare analyserats anser jag inte heller att utredningsdirektivet om "en fastighetstaxering och fastighetsbeskattning som är samhällsekonomisk effektiv och som inte snedvrider förutsättningarna mellan de olika elproduktionstyperna" uppfyllts.

Utredningen har också valt att utelämnat och inte vidare resonera kring de omfattande utmaningar som elproducenter för närvarande står inför. Teknikutveckling, ökade krav på miljöåtgärder samt inte minst politisk styrning via skatter och subventioner, är alla bidragande orsaker till att marginalerna på elmarknaden kraftigt minskat på senare tid. Ändrade förutsättningar och försämrad lönsamhet har direkt bäring på marknadsvärdering samt utrymmet som finns för skatteuttag och borde således ha ingått i analysen.

Beträffande de frågeställningar som varit inkluderade i utredningen och arbetsmetodiken uppskattar jag utredningens öppenhet men dessvärre har ett flertal av mina framförda åsikter och sakargument inte fullt ut beaktats i det slutliga dokumentet. Som branschföreträdare och utnämnd expert i utredningens expertgrupp har jag därför behov av att på nytt i detta särskilda yttrande lyfta fram och poängtera de viktigaste aspekterna. Vid sidan av utredningens alltför begränsade uppdrag anser jag att hanteringen av kalkylräntan är den mest kritiska frågan att adressera.

SVEL000, v3.0, 2015-05-05

Jag ställer mig också undrande till varför utredningen i ett flertal fall valt att hänskjuta öppna frågeställningar till berörda myndigheter för vidare beredning istället för att själv tydligare ta ställning. Med detta tillvägagångssätt återstår behovet av att på nytt komma tillbaka till frågeställningarna i en senare fas.

Innan jag kommer in på mer specifika och uttömmande synpunkter på de olika kapitlen i utredningen vill jag rekommendera och sammanfattningsvis förtydliga följande:

- Jag välkomnar förslaget till tätare taxeringsintervall och att nya identifierade kraftslag inkluderas i taxeringen.
- Jag delar även utredningens uppfattning att elproduktionsenheternas belägenhet i elområden kan påverka taxeringsvärdet. Det borde dock framgå tydligare i utredningen att vid fastighetstaxeringen **ska** hänsyn tas till elprisskillnaderna mellan de olika elområdena.
- Intäkter för elcertifikat bör inte ingå i intäktsberäkningen vid fastställande av taxeringsvärde.
- Analysen och förslaget vad gäller kalkylräntan är undermålig. Jag anser att det krävs ett omtag i denna fråga. Detta bör ske skyndsamt eftersom kalkylräntans inverkan på fastställandet av taxeringsvärden för elproduktionsenheter är påtaglig. Att på svaga grunder och utan referens till vedertagen metod för ändamålet hävda att 5 procent är en skälig räntenivå borde falla på sin egen orimlighet. För mig är det primära att kalkylräntan skall vara marknadsmässig och spegla den faktiska riskbilden. För att detta skall vara uppfyllt krävs regelbunden översyn. Vidare bör kalkylräntan fastställas i enlighet med en vedertagen och väl beskriven metod för ändamålet. För mer utförliga synpunkter se avsnittet nedan om kalkylräntan.
- Antagandet om vattenkraftens livslängd bör anpassas till aktuella avskrivningsregler.
- För mer saklig hantering och ökad legitimitet bör fastighetstaxering och beskattning av elproduktionsenheter i sin helhet ses över. En sådan ny eller kompletterande utredning bör inkludera följande;
 - Grundkonstruktion, taxering och beskattning av fastighet kontra verksamhet
 - Harmonisering av värderings- och beräkningsmetoder för olika kraftslag
 - Skattesatser
 - Begränsningsregler som säkerställer att skatten blir rimlig i förhållande till intjäningsförmågan

Detaljerade kommentarer på utredningen kapitelvis

Bakgrund och vissa utgångspunkter (kap 3)

Utredningen har i kapitel 3 beskrivit de ingående parametrarna i vattenkraftens taxeringsmodell och de förändringar som genomfördes vid AFT13, men bortser dock från det faktum att vissa av faktorerna inte längre används, såsom flerårsreglering, installerad effekt, åldersfaktorn och utnyttjandetiden 4500 timmar.

Branschen lämnade tidigt in en sammanfattning om detta och har upprepat synpunkterna utan resultat. Det är nödvändigt att såväl fastighetstaxeringslagen som fastighetsförordningen uppdateras så att endast nu gällande regler och parametrar beskrivs. Detta för att undvika förvirring vid tillfällen då lagen och förordningen ska tolkas. Jag saknar förslag avseende detta.

Fastighetstaxeringen och elmarknaden (kap 4)

Utredningen har väl beskrivit elmarknaden och de förändringar som elmarknaden genomgått men helt bortsett ifrån det framtida perspektivet, dvs hur elmarknaden kan komma att förändras och den nya situation som investerare står inför.

Sverige är indelat i 4 elområden och elpriserna kan skilja sig åt mellan dessa vilket påverkar marknadsvärdet för elproduktionsanläggningarna i de olika elområdena. Ibland är priserna desamma men skillnaderna kommer att öka framför allt beroende på att kärnkraftverk kommer att läggas ner i elområde 3, med start redan under denna taxeringsperiod med en fortsättning även under nästa taxeringsperiod. Enligt utredningen kan prisskillnaderna hanteras med dagens taxeringsmetod. Det borde dock framgå tydligare i utredningen att vid fastighetstaxeringen **ska** hänsyn tas till elprisskillnaderna mellan de olika elområdena.

Kalkylränta (kap 7)

För mig är det primära att kalkylräntan skall vara marknadsmässig och spegla den faktiska riskbilden. För att detta skall vara uppfyllt krävs regelbunden översyn. Vilket upplägg som är att föredra för denna översyn kan diskuteras, det centrala är att säkerställa att revidering sker vid behov och/eller i enlighet med tydligt fastställda kontrollpunkter. Av rättssäkerhets- och legitimitetsskäl är det av yttersta vikt att metod för fastställande av räntenivå är tydligt definierad och i överensstämmelse med vedertagna metoder för ändamålet.

Då kalkylräntan har en avsevärd inverkan vid fastställande av taxeringsvärdet för alla typer av elproduktionsenheter, vattenkraft såväl som övriga kraftslag,

bör grundsynen också vara att samma principer och värderingsmetod skall gälla för all elproduktion. Viktigt att beakta i detta sammanhang är också att kalkylräntan är det enda instrumentet i taxeringsmodellen för att hantera risker.

Felaktigheter, förvirring och irrelevanta jämförelser

Av beskrivning och exempel nedan framgår att utredningens hantering av kalkylräntan har brister. Trots påpekande kvarstår direkta felaktigheter och förvirring råder beträffande om räntevärdena som det refereras till är att betrakta som nominella eller reala samt före eller efter skatt. Jämförelser görs också företrädesvis med statlig och reglerad verksamhet, dvs inte med vinstdrivande bolag verksam på en avreglerad och konkurrensutsatt marknad, vilket vore mer lämpligt.

Det refereras även till hyresmarknaden i Stockholm vilket är en helt irrelevant jämförelse då inga påtagliga likheter föreligger. Utöver uppenbara skillnader som geografisk attraktivitet och belägenhet är de alternativa användningsområdena för elproduktionsenheter mer eller mindre obefintliga. Värdet för elproduktionsenheter står och faller med deras befintliga verksamhet.

En olycklig hopblandning sker också av värden vilka fastställts och beräknats enligt olika värderingsmetoder. Att sätta ihop och jämföra olika räntevärden eller delkomponenter vilka baserats på olika ingångsvärden, antaganden och modeller blir missvisande. Ett tydligt exempel på detta är referensen till den systematiska respektive icke-systematiska risken för elnätsbolag, där man felaktigt anger 1 procent som referensvärde för riskkomponenten.

Systematisk undervärdering av risk

Ett primärt syfte med kalkylräntan är att ringa in ett skäligt avkastningskrav i relation till den riskbild som föreligger. Beträffande risker har utredningen listat ett flertal. För samtliga av dessa risker görs tyvärr sedan en systematisk undervärdering.

Utredningen hävdar också felaktigt att den främsta risken, volatila elpriser, hanteras och dämpas genom att man i fastighetstaxeringsssammanhang använder sig av ett historiskt sexårsmedelvärde. Bara för att man i fastighetstaxeringssamband använder sig av det historiska medelvärdet, vilket dessutom kan slå väldigt fel och vara direkt missvisande¹, har man inte eliminerat eller minskat den underliggande risken med volatila elpriser. I samband med marknadsvärdering och bedömning av framtida intjäningsförmåga, kommer en potentiell köpare fortfarande ta höjd för denna prisrisk via krav på högre kalkylränta.

Vid sidan av prisriskerna är även de politiska riskerna omfattande.

Tillståndsgivning, driftsvillkor, beskattning och subventioner, etc. är alla

¹ En enkel beräkning utifrån elpriserna på Nordpool ger att detta sexårsmedelvärde från år 2005 och framåt har varierat med drygt 70 procent, vilket medför att taxeringsvärdet helt beror på vilket år som taxeringen utförs.

faktorer med direkt påverkan på affärsförutsättning och lönsamhet. För vattenkraftens del pågår för närvarande omfattande processer vad gäller miljöanpassning av verksamheten. Osäkerheten kring hur Sverige kommer välja att slutligen förhålla sig till EU:s ramvattendirektiv är stor. I förlängning kan detta leda till så väl minskad produktion som att tidsbegränsade tillstånd införs.

Som referens för riskbedömning görs som nämnts ovan ett flertal jämförelser med kalkylräntor som används i samband med intäktsreglering av eldistributionsverksamhet. Dessa är beräknade enligt WACC-metoden och man kan ifrågasätta varför inte utredningen bemödat sig att fullfölja en sådan beräkning specifikt för elproduktionsverksamhet istället för att felaktigt göra jämförelser och plocka in delvärden i sin egen förenklade modell. Än mer anmärkningsvärt är dock att utredningen enligt den modell man själva varit inne på inte fullföljer och slutför sina egna beräkningar. Exempelvis nöjer sig utredningen med att konstatera att riskkomponenten bör överstiga 1 procent istället för att ringa in och landa i ett mer exakt värde.

Helomvändning och bristande logik

Inledningsvis i kapitlet om kalkylräntan fastslår utredningen själv, och via referens till befintlig lagstiftning, bland annat att taxeringsvärdena skall spegla marknadsvärdena och att man med marknadsvärde avser det mest sannolika priset som ett kraftverk under normala förhållanden skulle betinga på en fri och öppen marknad, med tillräcklig marknadsföringstid, utan partsrelationer och utan tvång. Vidare konstateras att för att kunna uppskatta vad en köpare är beredd att betala för ett kraftverk måste det bedömas vad kraftverket ger för avkastning idag och vad det kan tänkas avkasta i framtiden samt vilken riskbedömning som investeraren gör. Det framgår också att kalkylräntan, som används i samband med avkastningsberäkningar, bl. a. skall avspiegla risken och ju högre risken är desto högre ränta.

Eftersom utredningen under arbetets gång svängt om vad gäller slutsats och rekommendation är det dock väldigt lite av resonemanget ovan som fullföljs och beaktas. Från att initialt ha förespråkat en rörlig modell är rekommendationen nu att bibehålla den i fastighetsförordningen reglerade fasta kalkylräntan om 5 procent. Jag delar inte denna uppfattning och anser dessutom att utredningen till stora delar talar emot sig själv. Att utredningen finner det komplext och omständigt att införa en rörlig ränta är varken ett giltigt eller sakligt argument.

Metodik - en fråga om trovärdighet och legitimitet

Det blir inte trovärdigt om man från politiskt och myndighetshåll först ansätter att taxeringsvärden på elproduktionsenheter skall baseras på en avkastningsberäkning och sedan inte är konsekvent med tillämpningen. Är man ute efter att fastställa ett marknadsvärde måste självklart beräkningar liksom värdering av ingående parametrar ske på marknadsmässiga grunder. Att utan angiven metod och med bristfällig argumentation godtyckligt fastslå en räntenivå är varken legitimt eller rättssäkert. Från politiskt och myndighetshåll borde det vara primärt, och en skyldighet, att säkerställa att

det finns en vedertagen metod för fastställande av kalkylräntan och att den tillämpas.

Marknadsmässig räntenivå

Jag finner inte att utredningen har tillräckligt stöd för att hävda att 5 procent är en korrekt nivå på kalkylräntan. Räntenivån fastställdes i början av 1980-talet och det finns skäl att ifrågasätta om detta skedde på korrekta grunder då vedertagen metod för ändamålet tycks saknas. Oaktat detta, det väsentliga är att fastställa en räntenivå som är relevant enligt nu gällande marknadsförhållanden. Sedan mitten av åttiotalet har mycket förändrats i omvärlden likväl som på elmarknaden. Särskild stor betydelse borde avregleringen av elmarknaden i mitten av nittiotalet haft då produktion och försäljning av el konkurrerades ut medan distribution av el bibehölls reglerad. I dagsläget står branschen inför stora utmaningar och den samlade riskbilden har förmodligen aldrig varit större vilket borde avspeglas i räntenivån.

Antaganden om livslängd och betydelsen av tillämpad avskrivningstid

Vid sidan av kalkylräntan har även antaganden om livslängd, dvs vilken avskrivningstid som ska tillämpas, stor betydelse vid beräkning av taxeringsvärden för elproduktionsenheter. Antagandet om evig livslängd för vattenkraften måste revideras och kalibreras mot vad som tillämpas i praktiken (< 50 år). Det behöver också bättre utredas och förtydligas vad man de facto skall ta höjd för i en eventuell avskrivningskomponent kontra förnyelsekostnadsposten i driftmettoberäkningarna.

Elcertifikat (kap 8)

Utredningen föreslår att värdet av elcertifikat även fortsättningsvis ska fastighetstaxeras och fastighetsbeskattas. Utredningen har enligt min mening gjort en mycket avgränsad analys och inte fullföljt utredningsuppdraget och bemött de synpunkter som framförts kring bl.a. den samhällsekonomiska effektiviteten av att fastighetsbeskatta tilldelning av elcertifikat. Hur fastighetsbeskattningen av elcertifikat påverkar investeringsförutsättningarna har heller inte berörts trots de idag mycket pressade investeringsförutsättningarna i energibranschen. Fastighetsbeskattningen av elcertifikat är problematisk av flera skäl då:

- Måluppfyllnaden i elcertifikatssystemet fördyras och fastighetsbeskattningen är samhällsekonomiskt ineffektiv eftersom man i princip ”ger med ena handen och tar med den andra” vilket innebär en onödig administrativ kostnad.
- Problematiken att inkorporera elcertifikaten i fastighetstaxeringen har inte analyserats.
 - Elcertifikatpriserna varierar på motsvarande sätt som elpriserna vilket gör att elcertifikatpriserna måste hanteras på samma sätt som elpriserna vid fastighetstaxeringen, även i den förenklade taxeringen.

- Elcertifikatssystemet styrs av politiska beslut. Taxeringens nuvarande utformning ger inte utrymme för eventuella förändringar i och med genomförande av de så kallade kontrollstationerna av elcertifikatssystemet. En kontrollstation kan leda till en förändring av mål, kvotplikt mm, vilket medför en marknadspåverkan och därmed prispåverkan, en förändring som inte kan beaktas under en innevarande fastighetstaxeringsperioden.
- Frågan om fastighetsbeskattning av elcertifikat är inte utredd tillsammans med Energimyndigheten som ansvarig tillsynsmyndighet för elcertifikatssystemet vilket innebär att utredningens förslag saknar nödvändig förankring.
- Fastighetsbeskattning av elcertifikat innebär en konkurrenssnedvridning av svenska elcertifikatsberättigade anläggningar gentemot norska på den gemensamma svensk-norska elcertifikatsmarknaden eftersom fastighetsbeskattning av elcertifikat inte sker i Norge.
- Fastighetsbeskattning av elcertifikat innebär även en konkurrenssnedvridning av svenska elcertifikatsberättigade anläggningar eftersom skattesatsen varierar mellan olika tekniker. T.ex. ny eller effektiviserad vattenkraft kommer skatta bort betydligt större andel av elcertifikatens värde än ny vindkraft.

Enligt min mening finns det sammantaget många argument emot att fastighetsbeskatta elcertifikat vilket borde lett till ett förslag från utredningen att undanta värdet av tilldelade av elcertifikat från fastighetsskatt.

Taxeringsintervall och uppgiftsskyldighet (kap 9)

Förslaget till en förenklad taxering vart sjätte år och därmed tätare taxeringsintervaller är välkommet. Frågan är vilka parametrar som ska ses över vid dessa tillfällen. Elpriset är en självklar parameter men även elcertifikatspriserna om dessa ska ingå. Det borde mer tydligt framgå hur dessa priser ska tas fram.

Om intäkterna ska justeras vid den förenklade taxeringen så måste även kostnaderna justeras, vilket kan göras genom en enkel indexuppräknings. Även övriga marknadsrelaterade faktorer borde omfattas om det finns skäl för detta, inte endast om det finns synnerliga skäl som utredningen föreslår.

Inge Pierre
Ansvarig för skattefrågor
Svensk Energi

Särskilt yttrande av experten Erik Thornström, Svensk Fjärrvärme**1. Utredningens uppdrag och arbete**

Regeringen har genom kommittédirektiv (Dir. 2014:134) initierat en översyn av fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter som i praktiken i hög grad kommit att handla om fastighetstaxering av värmeproduktionsanläggningar. Av direktiven framgår tydligt att "utredaren ska analysera om det är motiverat att anläggningar med enbart värmeproduktion även i fortsättningen ska utgöra specialbyggnader och därmed vara skattebefriade samt i så fall i vilken utsträckning".

Jag kan konstatera att direktiven klart och tydligt omfattar en förutsättningslös utredning avseende s.k. värmecentraler. Emellertid har utredningen uppfattat och utformat sitt uppdrag som ett beställningsuppdrag i syfte att konstruera ett förfarande som medger fastighetstaxering och fastighetsbeskattning av värmecentraler. Någon förutsättningslös och objektiv utredning har inte genomförts av frågan om värmecentraler överhuvudtaget ska taxeras.

Utredningens förslag innebär en ökad fiskal beskattning som kommer att drabba kraftvärmeverks och värmeverks konkurrensförmåga. Detta i en situation när energipriserna är historiskt låga och energibranschens lönsamhet generellt är mycket svag. Utredningen konstaterar också att deras förslag kan få allvarliga konsekvenser för särskilt mindre fjärrvärmeföretag som i förlängningen kan drabbas av obestånd till följd av den ökade skattebelastningen. Förslaget innebär också att effektsituationen på elmarknaden förvärras då kraftvärmens kostnader ökar vilket förstärks av att fjärrvärmens generella konkurrensförmåga försämras gentemot elbaserad uppvärmning. Detta i en situation när regeringens Energikommission konstaterar att effektfrågan är den mest angelägna energipolitiska frågan att hantera. Förslaget kommer också innebära att viljan att investera i ny kraftvärme kommer att minska, vilket inte överensstämmer med EU:s och Sveriges energipolitiska målsättningar.

Jag har successivt framhållit ett antal centrala synpunkter som utredningen antingen inte har hanterat eller har avfärdat utan närmare analys. Följande bör särskilt noteras.

- Utredningen har inte visat sakliga skäl för att införa skatteplikt för värmecentraler. Det föreligger inget stöd i gällande författningar och förarbeten för att åsätta taxeringsvärden på värmecentraler. Det saknas skäl att fråga de grundläggande principer som fastslagits i förarbetena och som ligger till grund för skattefriheten för värmecentraler. Nuvarande system är dessutom konkurrensneutralt. Frågan är initierad av Skatteverket som ingår och drivit frågan i utredningen.
- Utredningens förslag till värderingsmetod (beräkningsmodell) för värmecentraler kan inte genomföras av följande skäl:
 - Taxeringsvärden ska bestämmas så att det uppgår till 75 procent av marknadsvärdet. Utredningen har inte, trots försök, lyckats visa hur marknadsvärdet kan fastställas respektive säkerställas för värmecentraler. Utredningen redovisar enbart en teoretisk beräkningsmodell för taxeringsvärdet.
 - Taxeringsvärdet ska bestämmas enligt ett författningsreglerat ramverk som skapar rättssäkerhet. Taxeringsvärdena kommer med utredningens förslag att kunna bestämmas relativt fritt av Skatteverket utan möjlighet för fastighetsägare att kontrollera att de blir korrekta eftersom det inte finns värderingstekniskt underlag

avseende marknadsvärden. På detta sätt blir det omöjligt att pröva taxeringsvärden i domstol. Med detta system kommer Skatteverket i princip att bestämma uttaget av skatt.

- O Fastighetstaxeringen ska vara rättvis och likformig. Utredningen har inte visat att taxeringsmodellen leder till rättvisa och likformiga taxeringsvärden. Bl.a. kommer det nya systemet med ett särskilt undantag från övervägandeprincipen enbart för värmecentraler skapa mer eller mindre omfattande gränsdragningsproblem. Vidare saknas en analys av hur modellen fungerar för olika byggnader i fjärrvärmenät och mellan olika byggnader med olika faktiska och tekniska utformningar. Vidare saknas en analys av hur taxeringsmodellen av värme förhåller sig till taxering av värmeproduktion i industriell verksamhet där det är uppenbart att det kommer uppstå olikformighet. Värmeproduktion i tillverkningsindustri kommer i normalfallet inte att åsättas ett taxeringsvärde. Olikformigheten kommer att skapa skatteklilar som kraftigt försvårar energi- och resurseffektiv samverkan mellan fjärrvärmeföretag och tillverkningsindustri.

2. Värmecentraler bör vara skattebefriade

Jag har till utredningen lämnat in en närmare redogörelse för de huvudsakliga överväganden som ligger till grund för reglerna om indelning i byggnadstyper, övervägandeprincipen, skattebefrielse av byggnader och de olika värderingsmodellerna. Det är grundläggande författningsreglerade principer som utvärderats. Reglerna syftar till att åstadkomma rättvisa och likformiga taxeringar.

I samband med detta konstaterades att det saknas skäl för att införa en särreglering och ny värderingsmodell samt nya principer för indelning i byggnader, som enbart omfattar värmecentraler. Den av Skatteverket uppmärksammade principiella frågeställningen om att icke-övervägande skattefria användningssätt inte taxeras finns även för andra specialbyggnader. Detta har dock inte utretts och är en principiell fråga som omfattar den s.k. övervägandeprincipen.

Det krävs således en helhetsöversyn av övervägandeprincipen och skattebefrielsen av byggnader för att ompröva de grundläggande principer som ligger till grund för reglerna om fastighetstaxering. En sådan översyn har inte genomförts. Det är därför märkligt att utredningen föreslår en ny särreglering för värmecentraler. Detta skapar en olikformig taxering. Varför ska kommersiella lokaler inte åsättas taxeringsvärden när de ingår i en skattefri byggnad medan värmecentraler, i nuvarande system, ska taxeras enbart när de ingår i en skattepliktig byggnad?

Vidare kan konstateras att värmecentraler har indelats i byggnadstypen specialbyggnad i flera decennier. Det har varit allmänt känt och utredningen konstaterar också att de delar som utgör värmecentraler inom elproduktionsenheter inte har åsatts något värde. Det har även konstaterats att det inte finns en författningsreglerad värderingsmodell för denna typ av anläggningar.

Anledningen till att nu aktualiserad fråga blev föremål för utredning är att Skatteverket på eget bevåg fick för sig att de fick fylla ut lagstiftningen och kunde taxera de delar av byggnader som omfattar produktion av värme. Detta förfarande är och var formellt inte möjligt eftersom det i princip inte finns någon värderingsmodell för värmecentraler. Skatteverkets initiativ stoppades genom att riksdagen beslutade om en särskild stopplag.

Reaktionerna mot Skatteverkets initiativ baserades bl.a. på att det inte fanns något värderingstekniskt godtagbart underlag. Det var således oskäligt att låta Skatteverket fritt uppskatta värden. Utredningen har dock inte heller, trots försök, fått fram något godtagbart värderingstekniskt underlag vad avser marknadsvärden. Notera att återanskaffningskostnaden för en byggnad normalt inte har något samband med värdet på byggnaden. Att det saknas värderingstekniskt underlag är allvarligt eftersom Skatteverket inte bör få en formell möjlighet att skönmässigt uppskatta taxeringsvärden. Underlagsmaterialet ska kunna kontrolleras av skattskyldiga och prövas av domstol. Att det i utredningen lämnas en redogörelse för en teoretisk beräkningsmodell har ingen koppling till om taxeringsvärdena blir korrekta och likformiga.

Fastighetstaxeringen har tidigare varit föremål för omfattande utredningar som bl.a. klargjort den författningstekniska utformningen och vilka uppgifter som kan delegeras till regeringen och Skatteverket. Utredningens förslag saknar en författningsteknisk analys utifrån detta perspektiv. Mot bakgrund av de oklarheter som föreligger kan konstateras att Skatteverket sannolikt kommer att behöva utforma bestämmelser som fyller ut den knapphändiga lagstiftningen. Detta är inte acceptabelt.

Utöver vad som framhållits ovan kan noteras att gällande regelverk och de grundläggande motiven för att indela byggnader i specialbyggnader inte ger något stöd för att skilja ut värmecentraler från specialbyggnader. Lagstiftaren har mot bakgrund av allmänna principer för specialbyggnader och en särskild motivering tidigare ansett att dessa ska utgöra specialbyggnader. Något annat går inte att uttolka från förarbeten m.m. Utgångspunkten måste vara att lagstiftaren utgått från gällande rätt när värmecentraler skattebefriades. Jag har lämnat in en närmare redogörelse för detta. Utredningen har inte visat skäl till att bryta ut värmecentraler för att åsätta dessa taxeringsvärden.

Av tidigare utredningar och den författningstekniska regleringen framgår tydligt att värderingsmodellerna är noggrant reglerade för att det inte ska uppstå någon skönmässig hantering av t.ex. val av värderingsmodell eller av värdefaktorer som ska tillämpas samt klassificering m.m. Det är av rättssäkerhetsskäl viktigt att taxeringsvärdena blir rättvisa och likformiga samt att de går att kontrollera. Taxeringsvärden ligger till grund för ett antal olika beslut med olika skatteeffekter. Som exempel kan nämnas fastighetsskatt, stämpelskatt och fördelning av avskrivningsunderlag m.m.

För att överhuvudtaget kunna införa en värderingsmodell för värmecentraler måste det således utredas om vald modell leder till rättvisa och likformiga taxeringar. Denna utvärdering saknas i det underlag som jag tagit del av från utredningen. Det går således inte i nuläget att avgöra om värderingsmodellerna leder till ett rättssäkert resultat eller om de kombinationer av olika modeller som utredningen föreslår för t.ex. kraftvärmeverk leder till ett likformigt resultat. Det är i stället uppenbart att det kommer uppstå olikformigheter i taxeringen av värmeproduktionsanläggningar utifrån vem som äger anläggningen beroende på om det är en tillverkningsindustri, fjärrvärmeföretag eller en lokal- eller bostadsfastighetsägare. Det är inte lämpligt att, som utredningen gör, allmänt hänvisa till en teoretisk beräkningsmodell och överlämna till Skatteverket att närmare utforma underlagen för beskattning.

Avslutningsvis bör uppmärksammas att värmeproduktion är en komplicerad verksamhet som av faktiska och ekonomiska skäl inte lämpar sig för fastighetstaxering. Notera att fastighetstaxering i grunden ska avse en fastighet och dess marknadsvärde vid en försäljning på marknaden. Detta synsätt är svårt att applicera på den verksamhet och de anläggningar som används för värmeproduktion med tanke på att det är en integrerad verksamhet som omfattar produktion, distribution i en egen infrastruktur och försäljning av värme till slutkund. Detta är en helt avgörande skillnad mot den reglerade funktionella åtskillnaden av produktion, distribution och handel som gjorts på elmarknaden och som på ett helt annat sätt skapar förutsättningar att utforma en rättvisande fastighetstaxering för elproduktionsenheter.

Någon avgörande förändring av marknaden eller branschens struktur och omfattning har inte inträffat sedan de nuvarande reglerna infördes på 1980-talet. Det finns således inte heller några andra skäl för att bryta ut just värmecentraler från specialbyggnader.

3. Grundläggande principer bör följas vid fastighetstaxeringen

Regelverket för fastighetstaxering utgår från att det är fastigheter som ska taxeras. Indelningen sker av byggnader och mark. För skattepliktiga enheter fastställs ett taxeringsvärde som normalt är uppdelat i ett byggnadsvärde och ett markvärde.

Besluten vid fastighetstaxeringen förutsätter således att en noggrann klassificering har gjorts av den egendom som ska taxeras. Indelningen i byggnadstyp är central och bygger på en klassificering enligt övervägandeprincipen. Det sätt på vilket egendomen indelas i olika byggnadstyper och ägoslag har avgörande betydelse för de olika momenten vid taxeringen och särskild för frågan om skattefrihet (jfr SOU 1979:32). Av exempelvis 5 kap 2 - 4 och 8 §§ FTL framgår att taxeringsvärdet ska motsvara 75 procent av taxeringsenhetens marknadsvärde och att detta även gäller delvärdet för byggnad och mark.

Utredningen föreslår nu ett undantag ifrån de huvudsakliga principerna vid fastighetstaxeringen. Det införs en särreglering för värdering av värmeproduktion. Av utredningens förslag framgår inte hur det garanteras att taxeringsvärdena blir rättvisa och likformiga och överensstämmer med lagstiftningen.

Ett viktigt konstaterande i detta sammanhang är att det gjorts en grundläggande författningsteknisk översyn som resulterat i FTL (jfr bl.a. Skattenytt 1980 s. 277 Värderingssystemet vid fastighetstaxering). En redogörelse för detta har lämnats till utredningen.

Det finns således en genomarbetad systematik och grundsyn när fastigheter som uppfyller vissa funktioner ska vara undantagna skatt- och avgiftsplikten. Denna systematik har i enskilda fall ändrats när det förelegat särskilda skäl. I dessa sammanhang här inte övervägandeprincipen ändrats. Jag har hittills inte tagit del av några särskilda skäl för att ändra nuvarande författningsreglering.

Vidare har indelningen i byggnadstyper till syfte att ligga till grund för en författningsreglering av ändamålsenliga värderingsmodeller. Det finns således en direkt koppling mellan indelning i byggnadstyper och vad som framgår om värderingsmodellerna i 8-15 kap. FTL. För fastighetstaxeringen är det därför av största vikt att man vid klassificeringen får fram grupper av egendom som har likartade egenskaper och för vilka det kan ställas upp enhetliga värderingsregler (jfr SOU 1979:32 s 189).

Den s.k. övervägandeprincipen var föremål för en omfattande utredning och genomlysning i förarbeten m.m. Några skäl att frågå denna princip och införa en särreglering redovisas inte i utredningen. Det bör dessutom uppmärksammas att särregleringen inte är synkroniserad med övriga bestämmelser som helt bygger på att en byggnad indelas i sin helhet enligt övervägandeprincipen.

Föreslagna regler strider således mot grundläggande regler och rekommendationer för vad som är en byggnad. Gränsdragningarna är inte klarlagda och kommer att vålla omfattande praktiska och faktiska gränsdragningsproblem. Som framgår av exemplen i författningskommentaren kan byggnader med flera användningssätt komma att indelas i olika byggnadstyper med olika värderingsmodeller. Utredningen redovisar inte någon författningsreglering som säkerställer rättsäkerheten. Att som utredningen föreslår att kraftvärmeverk ska indelas i två byggnader som till sin natur är helt integrerade anläggningar för el- och värmeproduktion kommer därmed uppenbart

att leda till mycket omfattande gränsdragningsproblem när två skilda taxeringsmodeller ska tillämpas på en och samma anläggning.

Sammantaget kan konstateras att systematiken vid fastighetstaxeringen och inkomstbeskattningen inte kan ändras utan särskilda skäl. Fastighetstaxeringen ska vara likformig och rättvisande (1 kap. 6 § FTL). Eventuella särskilda skäl för ändring av den grundläggande systematiken måste således analyseras utifrån ett helhetsperspektiv, vilket utredningen inte gjort.

Sammanfattningsvis anser jag att det bör initieras en fördjupad utredning som gör en förutsättningslös analys av frågan om fastighetstaxering av värmecentraler utifrån ovanstående synpunkter. I avvaktan på en sådan utredning bör även fortsättningsvis värmeproduktion vara befriad från fastighetsskatt i enlighet med hittillsvarande tillämpning av fastighetstaxeringslagstiftningen.

4. Fastighetsbeskattning av elcertifikat

Utredningen föreslår att värdet av elcertifikat även fortsättningsvis ska fastighetstaxeras och fastighetsbeskattas. Utredningen har enligt min mening gjort en mycket avgränsad analys och inte fullföljt utredningsuppdraget och bemött de synpunkter som framförts kring bl.a. den samhällsekonomiska effektiviteten av att fastighetsbeskatta tilldelning av elcertifikat. Hur fastighetsbeskattningen av elcertifikat påverkar investeringsförutsättningarna har heller inte berörts närmare trots de idag mycket pressade investeringsförutsättningarna i energibranschen. Fastighetsbeskattningen av elcertifikat är problematisk av flera skäl:

- Måluppfyllnaden i elcertifikatssystemet fördyras och fastighetsbeskattningen är samhällsekonomiskt ineffektiv eftersom man i princip "ger med ena handen och tar med den andra" vilket innebär en onödig administrativ kostnad. Utformningen av fastighetsbeskattningen av elcertifikat stämmer heller inte överens och har inte samordnats med de energi- och klimatpolitiska målsättningarna.
- Fastighetstaxeringen inte annat än på mycket lång sikt tar hänsyn till de relativt kraftigt flukturerande elcertifikatspriserna vilket under den nuvarande taxeringsperioden innebär en kraftig överbeskattning utifrån faktiska marknadsvärden. Eftersom tilldelningsperioden för elcertifikat är begränsad till femton år kommer en sådan överbeskattning inte kompenseras i en efterföljande taxeringsperiod.
- Metoden för att fastighetstaxera elcertifikat inte tar hänsyn till förändringar i driften av en anläggning utifrån förändrade marknads- och styrmedelsförhållanden, då lönsamheten kan bli för låg för att nyttja elcertifikatsberättigade bränslen i ett kraftvärmeverk, vilket kan leda till en kraftig överbeskattning av elcertifikaten.
- Fastighetstaxeringsregelverket gällande elcertifikat är inte samordnat med kontrollstationerna i elcertifikatssystemet vilket medför att ändringar i mål och tilldelningsregelverk inte beaktas under en pågående taxeringsperiod.
- Fastighetsbeskattning av elcertifikat innebär en konkurrenssnedvridning av svenska elcertifikatsberättigade anläggningar gentemot norska på den gemensamma svensk-norska elcertifikatsmarknaden eftersom fastighetsbeskattning av elcertifikat inte sker i Norge.
- Fastighetsbeskattning av elcertifikat innebär även en konkurrenssnedvridning mellan svenska elcertifikatsberättigade anläggningar eftersom skattesatsen varierar mellan olika elproduktionstekniker.
- Frågan om fastighetsbeskattning av elcertifikat är inte utredd tillsammans med Energimyndigheten som ansvarig tillsynsmyndighet för elcertifikatssystemet vilket innebär att utredningens förslag saknar nödvändig förankring.

Enligt min mening finns det sammantaget många argument emot att fastighetsbeskatta elcertifikat vilket borde lett till ett förslag från utredningen att undanta tilldelning av elcertifikat från fastighetsskatt.

5. Tätare taxeringsintervall

Förslaget till en förenklad taxering vart sjätte år och därmed tätare taxeringsintervaller för elproduktionsenheter är välkommet. Förslaget borde dock utöver elpriset även omfattat förändrade kostnader där åtminstone indexreglerade kostnader med enkelhet skulle kunna omfattas av de faktorer som ska ses över i förberedelsearbetet. Även övriga marknadsrelaterade faktorer borde omfattas om det finns skäl för detta, inte endast om det finns synnerliga skäl som utredningen föreslår.

6. Kalkylräntan vid fastighetstaxering av elproduktionsenheter

Kalkylräntan ska vara marknadsmässig och spegla den faktiska riskbilden för att mynna ut i taxeringsvärden som avspeglar faktiska marknadsvärden. För att detta ska vara uppfyllt krävs en regelbunden översyn. Detta har inte skett sedan nuvarande räntesats på 5 procent fastställdes i början av 1980-talet. Utredningens hantering av kalkylräntan är anmärkningsvärd och innehåller stora brister. Att utredningen finner det komplext och omständigt att införa en rörlig ränta eller att se över rådande räntesats finner inte jag som varken ett giltigt eller sakligt argument.

Av rättssäkerhets- och legitimitetsskäl är det av yttersta vikt att metod för fastställande av räntenivå är tydligt definierad och i överensstämmelse med vedertagna metoder för ändamålet. Då kalkylräntan har en avsevärd inverkan vid fastställande av taxeringsvärden för alla elproduktionsenheter, vattenkraft så väl som övriga kraftslag, bör grundsynen också vara att samma principer och värderingsmetod skall gälla för all elproduktion. Avsnittet om kalkylräntan bör utredas på nytt då utredningens hantering av frågan varit undermålig. Detta bör ske skyndsamt eftersom kalkylräntans inverkan på fastställandet av taxeringsvärden för elproduktionsenheter är påtaglig.

Kommittédirektiv 2014:134

Översyn av fastighetstaxeringen av elproduktionsenheter

Beslut vid regeringssammanträde den 11 september 2014

Sammanfattning

Nuvarande bestämmelser om fastighetstaxering av elproduktionsenheter tillkom i stor utsträckning inför 2000 års allmänna fastighetstaxering. Elproduktionen och elmarknaden har sedan dess utvecklats och genomgått geografiska och strukturella förändringar. Med hänsyn till de förändringar som har skett ska en särskild utredare göra en översyn av fastighetstaxeringen och fastighetsbeskattningen av elproduktionsenheter och bedöma om den bör förändras i något avseende.

Utredaren ska sträva efter en fastighetstaxering och fastighetsbeskattning som är samhällsekonomiskt effektiv och som inte snedvrider förutsättningarna mellan de olika elproduktionstyperna, mellan elproduktion och annan näringsverksamhet eller mellan anläggningar med olika kapacitet inom en och samma elproduktions-typ. Utredaren ska bl.a.

- överväga om elproduktionsenheter bör taxeras med tätare intervall,
- analysera om det är motiverat att anläggningar med enbart värmeproduktion utgör skattebefriade specialbyggnader, och i så fall i vilken utsträckning,

- överväga om det med hänsyn till påverkan på effektiviteten i elcertifikatsystemet är motiverat att värdet av elcertifikat beaktas vid fastighetstaxeringen eller vid bestämmandet av underlag för uttag av fastighetsskatt, och
- föreslå hur anläggningar för energislag som inte kan indelas som någon av de befintliga kraftverkstyperna kan fastighetstaxeras och fastighetsbeskattas som elproduktionsenheter.

Uppdraget ska redovisas senast den 15 april 2016.

Bakgrund

Fastighetstaxering och fastighetsbeskattning av elproduktionsenheter

Regler om fastighetstaxering finns i fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Vid fastighetstaxering indelas byggnader i byggnadstyper samt mark i ägoslag enligt 2 kap. 1 § fastighetstaxeringslagen. Byggnadstyperna är småhus, ägarlägenhet, hyreshus, ekonomibyggnad, kraftverksbyggnad, industribyggnad, specialbyggnad och övrig byggnad. En kraftverksbyggnad är en byggnad som är inrättad för kommersiell produktion av starkström. Byggnadstyper och ägoslag förs samman till taxeringsenheter enligt vissa angivna kombinationer. Med taxeringsenhet avses vad som ska taxeras för sig. Kraftverksbyggnad, tomtmark till kraftverksbyggnad och fallrätt samt taxeringsenhet vars värde till övervägande del utgörs av rätt till andels- eller ersättningskraft indelas enligt 4 kap. 5 § första stycket 8 fastighetstaxeringslagen som taxeringsenhetstypen elproduktionsenhet. Kraftverk delas vid fastighetstaxeringen in i vattenkraftverk och värmekraftverk. Värmekraftverken är i sin tur indelade i kärnkraftverk, kraftvärmeverk, kondenskraftverk och vindkraftverk enligt 15 kap. 1 § andra stycket fastighetstaxeringslagen. I en elproduktionsenhet får enligt 4 kap. 10 § andra stycket fastighetstaxeringslagen inte kraftverksbyggnad, mark eller markanläggning ingå som tillhör mer än ett av de olika slagen av kraftverk. Vattenkraftverk värderas med hjälp av en ortsprisrelaterad avkastningsmetod medan övriga kraftverk värderas med hjälp av en produktionskostnadsmetod. För såväl vattenkraftverk som värmekraftverk bestäms riktvärdena med beaktande av bl.a. lönsamhet (se 15 kap. 6 och 13 §§ fastighets-

taxeringslagen), vilket fått ökad betydelse för värderingen när omsättningen av elproduktionsenheter sjunkit.

För elproduktionsenheter med vattenkraftverk tas fastighetsskatt ut med 2,8 procent av taxeringsvärdet enligt 3 § första stycket e lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt. För elproduktionsenheter med vindkraftverk tas fastighetsskatt ut med 0,2 procent av taxeringsvärdet enligt 3 § första stycket f samma lag. För kondenskraftverk fastställs inget taxeringsvärde. För elproduktionsenheter i övrigt tas fastighetsskatt ut med 0,5 procent av taxeringsvärdet enligt 3 § första stycket d lagen om statlig fastighetsskatt.

Elproduktionsenheter taxeras vid allmän fastighetstaxering vart sjätte år. Elproduktionsenheter ska även taxeras i den särskilda fastighetstaxeringen som ska verkställas varje år som enheterna inte är föremål för allmän fastighetstaxering. Särskild fastighetstaxering leder dock bara till ett nytt taxeringsvärde om fastigheten genomgått en större förändring.

Behov av en översyn

Nuvarande bestämmelser om fastighetstaxering av elproduktionsenheter tillkom i stor utsträckning inför 2000 års allmänna fastighetstaxering. Inför denna taxering gjordes vissa ändringar med hänsyn till den då nyligen genomförda avregleringen av elmarknaden, se Vissa frågor inför den allmänna fastighetstaxeringen år 2000, m.m. (prop. 1998/99:109). Elproduktionsenheterna bröts också i lagtekniskt hänseende ut från industrienheterna och bildade en särskild typ av taxeringsenhet. Som ett led i detta infördes kraftverksbyggnad som en ny byggnadstyp. Värderingsmodellen för vattenkraftverk ändrades också.

Elproduktionen och elmarknaden har sedan dess utvecklats och genomgått geografiska och strukturella förändringar. Den svenska elmarknaden har blivit en integrerad del av en nordisk och en europeisk elmarknad. Den svenska grossistmarknaden för el är nu sedan mer än femton år en del av den nordiska grossistmarknaden genom den gemensamma marknadsplatsen för el, Nord Pool. Sverige är numera indelat i fyra elområden efter att tidigare ha varit ett enda elområde. Ett system för handel med utsläppsrätter har införts, vilket bl.a. påverkar kostnaderna för marginalproduktionen av el.

Koldioxidskatten för bränsle som förbrukas för framställning av värme i kraftvärmeanläggningar som omfattas av handeln med utsläppsrätter har sänkts för att senare helt slopas. Vindkraft och annan produktion av förnybar el har byggts ut och nya produktionsätt för förnybar el har introducerats. Det har införts ett marknadsbaserat stödsystem med elcertifikat som syftar till att öka produktionen av förnybar el på ett kostnadseffektivt sätt.

Inför 2013 års allmänna fastighetstaxering av elproduktionsenheter genomfördes vissa ändringar av bestämmelserna om fastighetstaxering av elproduktionsenheter. Ändringarna innebär bl.a. att gasturbiner fortsättningsvis ska indelas som specialbyggnader i form av distributionsbyggnader och att taxeringsvärden inte längre ska fastställas för kondenskraftverk eftersom dessa får anses sakna marknadsvärde. För vattenkraftverkens del sänktes bl.a. den genomsnittliga utnyttjandetiden för ett s.k. normkraftverk.

I samband med förberedelserna inför 2013 års allmänna fastighetstaxering framkom att kraftvärmeverken inte taxerats på ett korrekt sätt genom åren. Vid dessa tidigare taxeringar har inte värmeproduktionen beaktats och den har därmed inte heller beskattats. I avvaktan på en översyn av fastighetstaxeringen och fastighetsbeskattningen av kraftvärmeverk och värmecentraler har det i lagen (2012:852) om fastighetstaxering av kraftvärmeverk åren 2013–2018 föreskrivits att för kraftvärmeverk ska taxeringsvärden som fastställs vid allmän fastighetstaxering år 2013 och särskild fastighets-taxering åren 2014–2018 endast omfatta värdet av elproduktionen.

Med hänsyn till de förändringar som har skett finns det anledning att göra en översyn av fastighetstaxeringen och fastighetsbeskattningen av elproduktionsenheter.

Utredningsuppdraget

Allmänna utgångspunkter

Som en allmän utgångspunkt för utredaren gäller att uppdraget ska utföras med beaktande av de generella riktlinjer för skattereglernas utformning som regeringen föreslagit riksdagen i 2008 års ekonomiska vårproposition och som riksdagen därefter beslutat om (prop. 2007/08:100, avsnitt 5.3, rskr. 2007/08:259).

En central utgångspunkt är att taxeringsvärden för elproduktionsenheter även fortsättningsvis ska spegla marknadsvärden, i den mening som avses i 5 kap. fastighetstaxeringslagen. Ytterligare en utgångspunkt är att en löpande beskattning av elproduktionsenheter ska behållas och att dessa skattemedel ska tillfalla staten.

Alla förslag ska utformas så att de är förenliga med EU-rätten inklusive EU:s regler om statligt stöd.

En generell översyn

Utredaren ska analysera lagstiftningen om fastighetstaxering och fastighetsbeskattning av elproduktionsenheter och bedöma om den bör förändras i något avseende.

Utredaren ska sträva efter en fastighetstaxering och fastighetsbeskattning av elproduktionsenheter som är samhällsekonomiskt effektiv och som inte snedvrider förutsättningarna mellan de olika elproduktionstyperna, mellan elproduktion och annan näringsverksamhet eller mellan anläggningar med olika kapacitet inom en och samma elproduktionstyp. Fastighetsbeskattningen ska även fortsättningsvis vara utformad som en fastighetsskatt och inte som en skatt på elproduktion.

På fastighetstaxeringens område omfattar uppdraget bestämmelserna om indelningar i byggnadstyper och ägoslag samt värderings- och taxeringsenheter. Vindkraftverk indelas som en typ av värmekraftverk, trots att de i tekniskt hänseende inte utgör värmekraftverk. Utredaren ska analysera om vindkraftverk bör indelas på något annat sätt eller om befintlig indelning är ändamålsenlig. Utredaren ska vidare föreslå hur anläggningar för energislag som inte kan indelas som någon av de befintliga kraftverkstyperna, såsom t.ex. solenergi och vågenergi, kan fastighetstaxeras och fastighetsbeskattas som elproduktionsenheter. Uppdraget på fastighetstaxeringens område omfattar även de värderings- och förfaranderegler som gäller för taxering av elproduktionsenheter. Vid avkastningsberäkningen för vattenkraftverk bestäms riktvärdena med utgångspunkt i en kalkylränta med ett fast angivet procenttal (f.n. fem procent) och med beaktande av kostnad för inkomstskatt. Utredaren ska överväga om denna modell är den lämpligaste ordningen.

På fastighetsbeskattningens område omfattar uppdraget såväl underlaget för uttag av fastighetsskatt som förfaranderegler. Uppdraget omfattar däremot inte en översyn av fastighetsskattesatserna.

Utredaren ska överväga om det med hänsyn till påverkan på effektiviteten i elcertifikatsystemet är motiverat att värdet av elcertifikat beaktas vid fastighetstaxeringen eller vid bestämmandet av underlag för uttag av fastighetsskatt.

Om utredaren bedömer att nuvarande lagstiftning bör ändras, ska författningsförslag lämnas om detta.

Utredaren bör i möjligaste mån eftersträva att förenkla och rationalisera fastighetstaxeringen och fastighetsbeskattningen av elproduktionsenheter. Utredaren är även oförhindrad att föreslå ändringar i syfte att åstadkomma ökad tydlighet och överskådlighet samt språklig modernisering och enhetlighet. Utredaren ska beakta de förslag till förenkling av fastighetstaxeringen som lämnats av Bostadstaxeringsutredningen (SOU 2012:52) och den fortsatta beredningen av dessa förslag.

Utredaren ska dessutom föreslå de ändringar som förslagen rörande fastighetstaxering och fastighetsbeskattning bör föranleda beträffande skattesystemet i övrigt samt andra författningar.

Utöver den generella översynen ska utredaren även titta på följande specifika frågor.

Taxeringsintervaller

Elproduktionsenheter taxeras vid allmän fastighetstaxering vart sjätte år. Den senaste taxeringen skedde 2013 och nästa ska ske 2019. Däremellan sker särskilda fastighetstaxeringar, som endast leder till ändrade taxeringsvärden vid större förändringar. De långa intervallen mellan de allmänna fastighetstaxeringarna av elproduktionsenheter leder ofta till betydande språngvisa justeringar av taxeringsvärdena. Det är angeläget att få till stånd en mer successiv anpassning av taxeringsvärdena till prisutvecklingen. Utredaren ska därför överväga om elproduktionsenheter bör taxeras med tätare intervall. En modell som bör prövas är ett införande av förenklad fastighetstaxering mellan de allmänna fastighetstaxeringarna, i likhet med vad som i dag gäller för hyreshusenheter, småhusenheter, lantbruksenheter och ägarlägenhetsenheter. Om utredaren föreslår taxering

av elproduktionsenheter med tätare intervall, ska förslag om detta även lämnas för industrienheter, som annars blir den enda typ av taxeringsenhet för vilka nya taxeringsvärden normalt fastställs endast vart sjätte år.

Kraftvärmeverk och värmecentraler

Kraftvärmeverk är anläggningar som vid exempelvis förbränning av sopor eller träflis först värmer en ångpanna för elproduktion och därefter distribuerar restprodukten, varmvattnet, för uppvärmning av framför allt bostäder.

Värmecentral är en kategori av specialbyggnad. Specialbyggnader är enligt 3 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen undantagna från skatteplikt. I 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen definieras värmecentraler som byggnad för produktion och distribution av varmvatten för uppvärmning, dock inte sådan anläggning som även är inrättad för produktion av elektrisk starkström för yrkesmässig distribution.

I förarbetena till 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen, prop. 1985/86:160 s. 23 f., anges bl.a. följande.

Uppvärmning av hyreshusfastigheter med vattenburen värme sker i huvudsak med egen oljeeldad panna, med egen undercentral kopplad till fjärrvärmeverk eller med en för flera fastigheter gemensam värmecentral. Vid taxeringen åsätts fastigheten, oavsett på vilket av dessa sätt den uppvärms, ett värde som i huvudsak är baserat på utgående hyran. Någon differentiering av detta värde med hänsyn till sättet av uppvärmning sker inte. Enligt nuvarande bestämmelser åsätts dessutom sådan undercentral och gemensam värmecentral separata taxeringsvärden som industrienheter. Härigenom uppstår en dubbeltaxering. Enligt min mening bör denna dubbeltaxering upphöra. Detta bör ske genom att som en undergrupp till specialbyggnad, och därmed bli undantagen från skatteplikt, hänföra sådan undercentral eller gemensam värmecentral. Undergruppen kan lämpligen få benämningen värmecentral. Till gruppen värmecentraler räknas inte kraftvärmeverk (fjärrvärmeverk, mottrycksanläggning) som även är inrättat för produktion av elektrisk starkström för yrkesmässig distribution. Dessa anläggningar utgör elproduktionsenheter och skall taxeras enligt reglerna härför.

Av lagstiftning och förarbeten framgår således att kraftvärmeverk ska taxeras för både elproduktion och värmeproduktion. Samtidigt ska en anläggning med enbart värmeproduktion indelas som special-

byggnad i form av värmecentral, oavsett vilken värmecentral det handlar om, och därmed helt befrias från fastighetsskatt. Av förarbetena framgår att syftet med lagstiftningen om värmecentraler var att undvika dubbelbeskattning vid taxering av hyreshusfastigheter när värme redan ingick i hyreskostnaden. Avsikten synes inte ha varit att kommersiella bolag ska distribuera varmvatten skattefritt, vilket nu har blivit fallet med den valda definitionen av värmecentraler som omfattar all produktion, så länge den inte även innebär produktion av elektrisk starkström för yrkesmässig distribution.

Det kan ifrågasättas om definitionen av värmecentral har en lämplig utformning och om uppdelningen i skattepliktiga kraftvärmeverk och skattebefriade värmecentraler över huvud taget är adekvat. Att renodlad värmeproduktion undantas från fastighetstaxering, medan kraftvärmeverk inte undantas, medför en snedvridning av konkurrensförutsättningarna för olika typer av produktionsanläggningar på värmemarknaden.

Utredaren ska analysera vilka anläggningar som lagstiftningen kommit att omfatta i praktiken och vilka konsekvenser det har fått för fastighetsbeskattningen och fastighetstaxeringen med undantag för den påverkan som lagen (2012:852) om fastighetstaxering av kraftvärmeverk åren 2013–2018 har haft. I detta sammanhang ska utredaren beakta konkurrensförutsättningarna för olika typer av produktionsanläggningar på värmemarknaden. Utredaren ska analysera om det är motiverat att anläggningar med enbart värmeproduktion även i fortsättningen ska utgöra specialbyggnader och därmed vara skattebefriade samt i så fall i vilken utsträckning.

Konsekvensanalyser, finansiering, m.m.

Utredaren ska redovisa ekonomiska och offentligfinansiella konsekvenser av förslagen. De förslag som lämnas ska sammantagna vara offentligfinansierat neutralt och inte medföra en ökning av det samlade skatteuttaget. Till den del som förslagen innebär minskade inkomster ska finansiering föreslås inom det berörda området. Utredaren ska även belysa förslagens påverkan på de långsiktiga målen och prioriteringarna inom miljö-, energi- och klimatområdet och beakta hur förslagen påverkar förutsättningarna att nå de av riksdagen beslutade energipolitiska målen, miljö kvalitetsmålen och gene-

rationsmålet. Utredaren ska vidare redovisa de administrativa konsekvenserna av sina förslag.

Redovisning av uppdraget

Uppdraget ska redovisas senast den 15 april 2016.

(Finansdepartementet)

Typkoder

Typkoder för elproduktionsenheter¹

700	Elproduktionsenhet, preliminär typkod
711	Elproduktionsenhet, outbyggt strömfall
712	Elproduktionsenhet, tomt till kraftvärmeverk
713	Elproduktionsenhet, (vatten) byggn.värde < 50 000 kr
714	Elproduktionsenhet, ersättningskraft
715	Elproduktionsenhet, tomt till kärnkraftverk
716	Elproduktionsenhet, tomt till kondenskraftverk
717 ²	<i>Elproduktionsenhet, tomt till gasturbinanläggning</i>
718	Elproduktionsenhet, tomt till vindkraftverk
719	Elproduktionsenhet, (värme) byggn.värde < 50 000 kr
720	Elproduktionsenhet, vattenkraftverk
730	Elproduktionsenhet, kärnkraftverk
731	Elproduktionsenhet, kondenskraftsverk
732	Elproduktionsenhet, kraftvärmeverk
733 ³	<i>Elproduktionsenhet, gasturbinanläggning</i>
734	Elproduktionsenhet, vindkraftverk
740	Elproduktionsenhet, vindkraftverk i vattenområde
781 ⁴	<i>Elproduktionsenhet, skatte-/avgiftsfri (3 kap. 4 § FTL)</i>
790	Elproduktionsenhet, vindkraftverk som inte tagits i drift
799	Elproduktionsenhet, taxeringsvärde under 1 000 kr

¹ www.skatteverket.se

² Eftersom gasturbiner sedan fastighetstaxeringen 2013 är specialenheter har typkoden utgått och finns endast kvar i historiska uppgifter.

³ Eftersom gasturbiner sedan fastighetstaxeringen 2013 är specialenheter har typkoden utgått och finns endast kvar i historiska uppgifter.

⁴ Kommer att utgå.

Övriga aktuella typkoder

411	Industrienhet, tomtmark
426	Industrienhet, annan tillverkningsindustri
433	Industrienhet, annan övrig byggnad
810	Specialenhet, tomtmark till specialbyggnad
820	Specialenhet, distributionsbyggnad
822	Specialenhet, värmecentral

Typkod

Det rättsliga grunden för hur fastigheterna ska indelas i olika typer av taxeringsenheter finns i 4 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152), förkortad FTL. Vid fastighetstaxeringen åsätts också varje fastighet en typkod av Skatteverket, förutom i de fall en fastighet samtaxeras med andra fastigheter eller delas upp på flera taxeringsenheter (se vidare avsnitt 3.2 under Taxeringsenhet). Typkoden i sig utgör inte en del av Skatteverkets beslut om fastighetstaxering (jfr 20 kap. 4 § FTL), utan är en tresiffrig beteckning som åsätts av administrativa skäl. Skatteverket anger ändå upplysningsvis typkoden i beslut om fastighetstaxering, eftersom den på ett enkelt sätt återspeglar fastighetstaxeringslagens bestämmelser om olika typer av taxeringsenheter.

Användandet av typkoder är sedan lång tid tillbaka etablerat i samhället och många aktörer utanför Skatteverket använder dem som underlag för bedömningar i sina verksamheter. Som exempel på detta kan Statistiska centralbyrån, Skogsstyrelsen, banker och andra kreditgivare för fastighetsfinansiering nämnas.

Typkoden definieras

Varje typkod definieras. För exempelvis typkod 720 "Elproduktionsenhet, vattenkraftverk" innebär den första siffran "7" att fastigheten är indelad som elproduktionsenhet, och den andra och tredje siffran "20" att elproduktionsenheten består av ett vattenkraftverk. Det är också den första siffran som styr det som kallas fastighetstyp och som redovisas på Skatteverkets webbplats. Precis som med typkoder definieras inte heller fastighetstyper i fastighetstaxeringslagen. De inom utredningen aktuella fastighetstyperna är:

4 – Industrienheter, 6 – Täkter, 7 – Elproduktionsenheter och 8 – Specialenheter (skatte- och avgiftsfria).

Bedömning av fastighetsskattens storlek vid taxering av fjärrvärmeverk



PM

2016-01-27

Bedömning av fastighetsskattens storlek vid taxering av fjärrvärmeverk

Bakgrund

Utredningen ska göra en bedömning av storleken på den fastighetsskatt som kan bli resultatet av förslaget att värmeproduktionsenheter kommer att erhålla taxeringsvärden och därmed bli föremål för fastighetsbeskattning. Utredningen har gett i uppdrag åt Hans Larsson, Hammar Locum Metior AB, att göra en sådan bedömning. I redovisningen nedan används begreppet fjärrvärmeverk. Med detta avses alla typer av fjärrvärmeproducerande anläggningar.

Förutsättningar

Det finns idag inte något användbart register eller liknande över Sveriges fjärrvärmeverk. En bedömning av storleken på fastighetskatt vid en eventuell framtida beskattning av fjärrvärmeverken utgår därför från schabloner och förenklingar vilket innebär att osäkerheten i redovisade siffror är relativt stor.

Bedömningen utgår bl.a. från följande förutsättningar:

- Fjärrvärmeverken ska taxeras som produktionskostnadsvärderade industribyggnader.
- Fjärrvärmeverk med mindre än 1 500 timmars drifttid per år som rullande medelvärde under en femårsperiod undantas.
- Svensk Fjärrvärme har tagit fram uppgifter med uppskattningar om fjärrvärmeverken i Sverige avseende total installerad effekt och genomsnittlig ålder på anläggningarna. Uppgifterna om installerad effekt är uppdelade efter bränsletyp, storleksklass och belägenhet i landet.
- Den skattesats som ska tillämpas är 0,5 procent.

2016-01-11

2

Generell modell för beräkning av fastighetsskatten

Beräkning av fastighetsskatten sker i två steg. I steg 1 åsätts anläggningarna ett preliminärt/bedömt taxeringsvärde. Steg 2 innebär att tillämpningsbar skattesats multipliceras med totalt bedömt taxeringsvärde.

Steg 1

Beräkning av totalt taxeringsvärde på fjärrvärmeverken görs enligt följande:

$$\text{Totalt taxeringsvärde för fjärrvärmeverken} = \text{Taxeringsvärdet på tomtmarken} + \text{taxeringsvärdet på byggnaderna}$$

Notera att de eventuella justeringar för säregna förhållanden som kan förekomma vid taxering av en specifik fastighet bortses från i beräkningarna.

Steg 1 A

Beräkning av taxeringsvärdet på tomtmarken utgår från den taxeringsmodell som används vid taxering av tomtmarken på industrienheter. Det innebär att tomtmarkens storlek i kvadratmeter multipliceras med tillämpligt värde enligt riktvärdeangivelsen.

$$\text{Taxeringsvärde Tomtmark} = \text{Tomtmarksarealen i kvm} * \text{Riktvärdeangivelsen i kr/kvm tomtmark}$$

- 1) Bedömning av total *tomtmarksareal* i kvadratmeter för samtliga fjärrvärmeverk i landet.
 Detta är en uppgift som är svår att bedöma. Följande antaganden görs:
 Antalet fjärrvärmeanläggningar totalt i Sverige bedöms uppgå till ungefär 625 stycken. De delas upp på olika storleksklasser enligt följande:
 < 5 MW installerad effekt – 300 fjärrvärmeverk
 5 – 50 MW installerad effekt – 250 fjärrvärmeverk
 > 50 MW installerad effekt – 75 fjärrvärmeverk
 Medelarealen på dessa, när tomtarealen för elproduktionsenheter är borträknad, bedöms uppgå till
 < 5 MW installerad effekt – 4 000 kvm
 5 – 50 MW installerad effekt – 10 000 kvm
 > 50 MW installerad effekt – 30 000 kvm
- 2) *Riktvärdeangivelse*
 Storleken på riktvärdeangivelse för tomtmark för industri i Sverige varierar inom ett stort intervall. I glesbygdsområden är nivån som lägst 10 kr/kvm och i storstadsområden finns områden med en riktvärdeangivelse på upp mot 2 000 kr/kvm. Många av de större verken ligger i områden med höga riktvärdeangivelser medan de mindre verken även finns i områden med lägre nivåer. Följande antaganden görs:
 < 5 MW installerad effekt – 250 kr/kvm tomtmark
 5 – 50 MW installerad effekt – 350 kr/kvm tomtmark
 > 50 MW installerad effekt – 400 kr/kvm tomtmark

2016-01-11

3

Steg 1 B

Beräkning av taxeringsvärdet på byggnaderna utgår från den taxeringsmodell som används vid bestämning av taxeringsvärdet på industribyggnader med hjälp av en produktionskostnadsmodell. Det innebär att taxeringsvärdet beräknas enligt följande formel:

$$\text{Taxeringsvärde Byggnad} = \text{Återanskaffningskostnad i kr} * \text{Nedskrivningsfaktor} * 0,75$$

- 1) Bedömning av *återanskaffningskostnaden* i 2015 års kostnadsnivå.
 - Normalt sker bedömningen av återanskaffningskostnaden i kostnadsnivån två år före taxeringsåret. Då vi i detta fall endast eftersöker en uppfattning om det totala taxeringsvärdet på landets fjärrvärmeanläggningar sker bedömningen av återanskaffningskostnaden i 2015 års kostnadsnivå.
 - Återanskaffningskostnaden kan i princip beräknas på två olika sätt. Den ena metoden innebär en bedömning av vad det idag skulle kosta att uppföra anläggningen. I detta fall utgår man från ett bedömt erfarenhetstal i kronor per installerad effekt. Måttenhet är Mkr/MW (alternativt kr/kW). Erfarenhetstalet multiplicerat med anläggningens installerade effekt ger anläggningens totala återanskaffningskostnad. Den andra metoden utgår från den faktiska byggkostnaden som räknas upp med en omräkningsfaktor, från faktiskt byggnadsår till idag. I detta fall ger beräkningen direkt anläggningens totala återanskaffningskostnad.
 - Återanskaffningskostnaden för en fjärrvärmeanläggning är beroende av flera faktorer; typ av anläggning (enbart för värmeproduktion eller kombinerat med elproduktion), storlek på anläggningen (det är normalt dyrare att bygga små anläggningar) och typ av bränsle som används i anläggningen.
- 2) Bedömning av *nedskrivningsfaktor*.¹ Nedskrivningsfaktorn för en anläggning/byggnad beskriver relationen mellan kostnaden av att uppföra anläggningen/byggnaden idag (återanskaffningskostnaden) och den specifika anläggningen/byggnadens förhållanden (ålder och var i landet den är belägen). Nedskrivningsfaktorn ska ge ett värde på anläggningen/byggnaden som motsvarar dess marknadsvärde.

¹ Nedskrivningsfaktorerna anges i s.k. IN-tabeller. Dessa är uppbyggda utifrån tre parametrar: För det första initial nedskrivning, dvs. hur mycket anläggningen/byggnaden har minskat i värde när nyckeln sätts i dörren första gången? För det andra anläggningens/ byggnadens ekonomiska livslängd och för det tredje slutnivå eller restvärdet, dvs. det värde i relation till återanskaffningskostnaden som anläggningen/byggnaden har när den ekonomiska livslängden löpt ut.

Bedömningar av dessa tre parametrar ger utseendet på nedskrivningskurvan. Är förhållandena olika i olika delar av landet görs en nedskrivningskurva för varje sådan del.

För att använda IN-tabellen behövs uppgift om anläggningens/byggnadens ålder och belägenhet i landet (s.k. ortstyp). Beträffande ålder på anläggningen/byggnaden uttrycks den som byggnadens värdeår. Normalt anges nybyggnadsåret eller året för idrifttagande som värdeår. Har större investeringar gjorts som inneburit ökad kapacitet eller förlängd återstående livslängd ska värdeåret ändras. Beträffande ortstyp beror det på var i landet anläggningen/byggnaden ligger. De faktorer som har störst betydelse vid värdering av fjärrvärmeverk är storleken på det fastighetsbestånd som får sin värme från anläggningen/byggnaden och den tillväxtkapacitet som finns i orten.

2016-01-11

4

- 3) Omvandling till *taxeringsvärdenivå*. Återanskaffningskostnaden * Nedskrivningsfaktor ger ett värde på anläggningen/byggnaden uttryckt i marknadsvärdenivå. Omvandling till taxeringsvärdenivå görs med faktorn 0,75.

Steg 1 C

Beräkning av totalt taxeringsvärdet på fjärrvärmeverken innebär att marktaxeringsvärdet och byggnadstaxeringsvärdet läggs samman.

Steg 2

Beräkning av fastighetsskatt. Det beräknade totala taxeringsvärdet på landets samtliga fjärrvärmeanläggningar * skattesats (0,5 procent) ger en bedömd fastighetsskatt.

Uppgifter om fjärrvärmeverken (byggnadsdelen)

Beräkning av storleken på framtida fastighetsskatt på fjärrvärmeanläggningar utgår från uppgifter om landets fjärrvärmeproduktionsenheter. Dessa uppgifter har tagits fram av Svensk Fjärrvärme som i sin tur hämtat uppgifter från sina medlemsföretag, fjärrvärmeföretagen.

Då det av praktiska skäl inte varit möjligt att få fram faktiska data om samtliga fjärrvärmeanläggningar presenteras en förenklad sammanställning.

En viktig förutsättning är att anläggningar som har karaktären av topplast- eller spetsanläggningar i enlighet med utredningens förslag inte har beaktats. Främsta anledningen till detta är att dessa har ett mycket lågt (eller inget) marknadsvärde. Praktiskt innebär detta att anläggningar som har mindre än 1 500 timmars drifttid per år inte redovisas.

Utgångspunkten i bedömningarna är att den totala installerade effekten på landets samtliga fjärrvärmeverk (förutom topplastanläggningarna) uppgår till cirka 12 000 MW. Då det inte finns någon redovisning av de enskilda verkens verkliga installerade effekter att tillgå ska detta ses som en grov uppskattning men en uppskattning som inte torde skilja sig från den verkliga siffran i någon större utsträckning. I totalsiffran ingår även den effekt som är att hänföra till rökgaskondensering. Ett problem i det sammanhanget är att bedöma om rökgaskondensering avser värmeproduktion eller elproduktion.

Den totala effekten har därefter delats upp på.

- Bränsletyp (avfall, bio, fossil, värmepump)
- Storlek i installerad effekt (< 5 MW, 5 – 50 MW, > 50 MW)
- Belägenhet i landet (storstadsregion, medelstora kommuner, små kommuner)

Uppdelat på bränsletyp innebär det

- | | |
|-------------|----------------|
| - Avfall | cirka 3 000 MW |
| - Bio | cirka 5 700 MW |
| - Fossil | cirka 2 300 MW |
| - Värmepump | cirka 1 000 MW |

2016-01-11

5

Uppdelat på storlek innebär det

- < 5 MW cirka 1 000 MW
- 5 – 50 MW cirka 6 200 MW
- > 50 MW cirka 4 800 MW

Uppdelat på belägenhet i landet innebär det

- storstadsregion cirka 9 200 MW
- medelstora kommuner cirka 2 000 MW
- små kommuner cirka 800 MW

För varje kategori av anläggning har åldern på anläggningen/pannan bedömts. För anläggningar med bränsleslaget avfall har medelåldern bedömts till:

- värdeår 2005 (2003 – 2008).

För övriga bränsleslag (bio, fossil och värmepumpar) har medelåldern bedömts till:

- värdeår 2002 (2000 – 2003).

Bedömning av återanskaffningskostnad i Mkr/MW

Nyckeltal för återanskaffningskostnaden/nyproduktionskostnaden har bedömts i diskussion med Svensk Fjärrvärme. Nyckeltalen bygger på data från ett litet antal exempelanläggningar i de olika kategorierna och det finns därmed en betydande osäkerhet i de bedömda kostnaderna.

Kostnaden för att uppföra en ny anläggning beror av ett flertal faktorer. Det har inte varit möjligt att beakta alla faktorer som påverkar byggkostnaden utan vissa förenklingar har fått göras.

En viktig faktor är skillnaden mellan värmeverk och kraftvärmeverk. Värmeverket producerar enbart värme medan kraftvärmeverket förutom värme producerar el. Kostnaden för att uppföra ett kraftvärmeverk uttryckt i kronor per installerad effekt är högre (eller betydligt högre) jämfört med ett renodlat värmeverk. Vid bedömning av återanskaffningskostnaden har vi utgått från kostnaden för uppförande av ett värmeverk.

En annan viktig faktor som är avgörande för kostnaden för anläggningen är vilket bränsle som används. Skillnaden i kostnad mellan olika bränsleslag är stor. Verk som använder avfall som bränsle är betydligt dyrare att anlägga än bioeldade verk som i sin tur dock är dyrare att anlägga än gas och oljeeldade verk. Många anläggningar kan eldas med olika bränslen men det bränsleslag det huvudsakligen eldas med är styrande för kategoriseringen av anläggningen.

Även anläggningens storlek har betydelse för bedömning av återanskaffningskostnaden. Normalt är små anläggningar dyrare att uppföra än större anläggningar.

Indelningen av fjärrvärmeverken har således gjorts efter

- typ av bränsle; avfall, bio, fossil och värmepumpar (om en anläggning eldas med flera bränsletyper har den bränsletyp som utgör huvuddelen av bränslet varit styrande för indelningen)

2016-01-11

6

- storlek, < 5 MW, 5-50 MW; > 50 MW

Sammanfattningsvis innebär det att följande nyckeltal har använts:

Bränsleslag	Mkr/MW
Avfall	9 – 13
Bio	6 – 10
Fossil	1,5 – 2,5
Värmepump	4 - 5

Nedskrivningsfaktorer

Den bedömning av storleken på framtida fastighetsskatt som är huvudsyftet i denna utredning innebär inte något ställningstagande till utformning och nivåer i en framtida nedskrivningstabell. Dock är det viktigt att så långt det är möjligt utgå från så realistiska antaganden som möjligt. Det innebär ett förslag till utformning av nedskrivningsfaktorer som utgår från följande:

- Initial nedskrivning. Tre kurvor (ortstyper) används. Den första, ortstyp A, avser storstadskommuner (motsvarande dagens ortstyp 1 och 2 för byggnadskategori 7), den andra (B) avser större städer och storstadsnära kommuner (motsvarande i första hand dagens ortstyp 3 för byggnadskategori 7) och den tredje (C) avser mindre kommuner och glesbygdskommuner (motsvarande dagens ortstyp 4 och 5 för byggnadskategori 7). Den initiala nedskrivningen innebär, för ortstyp A, att värdet uppgår till 80 procent av nybyggnadskostnaden, för ortstyp B till 70 procent och för ortstyp C till 60 procent.
- Nedskrivningstid. 20 år i samtliga ortstyper
- "Slutnivå". I ortstyp A går nedskrivningen ned till 20 procent av återanskaffningskostnaden, i ortstyp B till 15 procent och i ortstyp C till 10 procent.

Nedskrivningsfaktorena redovisas i bilaga 1 – IN-tabell.

Bedömning av storleken på fastighetsskatt vid en eventuell framtida fastighetstaxering av fjärrvärmeverk

Bedömningen utgår från de antaganden om fjärrvärmeverken som gjorts ovan.

Steg 1A innebär att marktaxeringsvärdet bedöms. Resultatet av beräkningarna ger följande:

- Fjärrvärmeverk med < 5 MW installerad effekt
300 verk * 4 000 kvm tomtmark * 250 kr/kvm = 0,3 Mdr kr
- Fjärrvärmeverk med 5 – 50 MW installerad effekt
250 verk * 10 000 kvm tomtmark * 350 kr/kvm = 0,9 Mdr kr
- Fjärrvärmeverk med > 50 MW installerad effekt
75 verk * 30 000 kvm tomtmark * 400 kr/kvm = 0,9 Mdr kr
- Totalt: cirka 2,1 Mdr kr

2016-01-11

7

Steg 1B innebär att byggnadstaxeringsvärdet bedöms. Resultatet av beräkningarna ger följande:

- Fjärrvärmeverk med < 5 MW installerad effekt
= cirka 2,2 Mdr kr
- Fjärrvärmeverk med 5 – 50 MW installerad effekt
= cirka 19,7 Mdr kr
- Fjärrvärmeverk med > 50 MW installerad effekt
= cirka 12,4 Mdr kr
- Totalt: cirka 34,3 Mdr kr

Det innebär att beräkningarna ovan ger ett bedömt totalt ”marknadsvärde” på fjärrvärmeanläggningarna på cirka 34,3 Mdr kr.

Med faktorn 0,75 ger det i taxeringsvärdenivå ett totalt byggnadstaxeringsvärde på cirka 26 Mdr kr.

Steg 1 C innebär att totalt taxeringsvärde beräknas.

Sammanlagt totalt taxeringsvärde uppgår till cirka 2 + cirka 26 = cirka 28 Mdr kr.

Steg 2 innebär beräkning av bedömd fastighetsskatt på vid en framtida fastighets-taxering av landets fjärrvärmeverk. Med en fastighetsskatt på 0,5 procent av taxeringsvärdet ger det en totalt bedömd årlig fastighetsskatt på landets samtliga fjärrvärmeverk på cirka **140 Mkr**.

2016-01-11

8

Bilaga 1

IN-tabell för fjärrvärmeverk

	"IN-tabell"		
	Ortstyp 1	Ortstyp 2	Ortstyp 3
2015	0,80	0,70	0,60
2014	0,77	0,67	0,58
2013	0,74	0,65	0,55
2012	0,71	0,62	0,53
2011	0,68	0,59	0,50
2010	0,65	0,56	0,48
2009	0,62	0,54	0,45
2008	0,59	0,51	0,43
2007	0,56	0,48	0,40
2006	0,53	0,45	0,38
2005	0,50	0,43	0,35
2004	0,47	0,40	0,33
2003	0,44	0,37	0,30
2002	0,41	0,34	0,28
2001	0,38	0,32	0,25
2000	0,35	0,29	0,23
1999	0,32	0,26	0,20
1998	0,29	0,23	0,18
1997	0,26	0,21	0,15
1996	0,23	0,18	0,13
1995-	0,20	0,15	0,10

Statens offentliga utredningar 2016

Kronologisk förteckning

1. Statens bredbandsinfrastruktur som resurs. N.
2. Effektiv vård. S.
3. Höghastighetsjärnvägens finansiering och kommersiella förutsättningar. N.
4. Politisk information i skolan – ett led i demokratiuppdraget. U.
5. Låt fler forma framtiden!
Del A + B. Ku.
6. Framtid sökes –
Slutredovisning från
den nationella samordnaren
för utsatta EU-medborgare. S.
7. Integritet och straffskydd. Ju.
8. Ytterligare åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. Fjärde penningtvättsdirektivet – samordning – ny penningtvättslag – m.m.
Del 1 + 2. Fi.
9. Plats för nyanlända i fler skolor. U.
10. EU på hemmaplan. Ku.
11. Olika vägar till föräldraskap. Ju.
12. Ökade möjligheter till modersmålsundervisning och studiehandledning på modersmål. U.
13. Palett för ett stärkt civilsamhälle. Ku.
14. En översyn av tobakslagen. Nya steg mot ett minskat tobaksbruk. S.
15. Arbetsklausuler och sociala hänsyn i offentlig upphandling
– ILO:s konvention nr 94 samt en internationell jämförelse. Fi.
16. Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2016. Risker, osäkerheter och framtidsutmaningar. M.
17. EU:s reviderade insolvensförordning m.m. Ju.
18. En ny strafftidslag. Ju.
19. Barnkonventionen blir svensk lag. S.
20. Föräldraledighet för statsråd? Fi.
21. Ett klimatpolitiskt ramverk för Sverige. M.
22. Möjlighet att begränsa eller förbjuda odling av genetiskt modifierade växter i Sverige. M.
23. Beskattning av incitamentsprogram. Fi.
24. En ändamålsenlig kommunal redovisning. Fi.
25. Likvärdigt, rättssäkert och effektivt – ett nytt nationellt system för kunskapsbedömning. Del 1 + 2. U.
26. På väg mot en ny politik för Sveriges landsbygder – landsbygdernas utveckling, möjligheter och utmaningar. N.
27. Som ett brev på posten. Postbefordran och pristak i ett digitaliserat samhälle. N.
28. Vägen till självkörande fordon – försöksverksamhet. N.
29. Trygghet och attraktivitet – en forskarkarriär för framtiden. U.
30. Människorna, medierna & marknaden. Medieutredningens forskningsantologi om en demokrati i förändring. Ku.
31. Fastighetstaxering av anläggningar för el- och värmeproduktion. Fi.

Statens offentliga utredningar 2016

Systematisk förteckning

Finansdepartementet

Ytterligare åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. Fjärde penningtvättsdirektivet – samordning – ny penningtvättslag – m.m. Del 1 + 2. [8]

Arbetsklausuler och sociala hänsyn i offentlig upphandling – ILO:s konvention nr 94 samt en internationell jämförelse. [15]

Föräldraledighet för statsråd? [20]

Beskattningsprogram av incitamentsprogram. [23]

En ändamålsenlig kommunal redovisning. [24]

Fastighetstaxering av anläggningar för el- och värmeproduktion. [31]

Justitiedepartementet

Integritet och straffskydd. [7]

Olika vägar till föräldraskap. [11]

EU:s reviderade insolvensförordning m.m. [17]

En ny strafftidslag. [18]

Kulturdepartementet

Låt fler forma framtiden! Del A + B. [5]

EU på hemmaplan. [10]

Palett för ett stärkt civilsamhälle. [13]

Människorna, medierna & marknaden
Medieutredningens forskningsantologi om en demokrati i förändring. [30]

Miljö- och energidepartementet

Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2016. Risker, osäkerheter och framtidsutmaningar. [16]

Ett klimatpolitiskt ramverk för Sverige. [21]

Möjlighet att begränsa eller förbjuda odling av genetiskt modifierade växter i Sverige. [22]

Näringsdepartementet

Statens bredbandsinfrastruktur som resurs. [1]

Höghastighetsjärnvägens finansiering och kommersiella förutsättningar. [3]

På väg mot en ny politik för Sveriges landsbygder – landsbygdernas utveckling, möjligheter och utmaningar. [26]

Som ett brev på posten. Postbefordran och pristak i ett digitaliserat samhälle. [27]

Vägen till självkörande fordon – försöksverksamhet. [28]

Socialdepartementet

Effektiv vård. [2]

Framtid sökes – Slutredovisning från den nationella samordnaren för utsatta EU-medborgare. [6]

En översyn av tobakslagen. Nya steg mot ett minskat tobaksbruk. [14]

Barnkonventionen blir svensk lag. [19]

Utbildningsdepartementet

Politisk information i skolan – ett led i demokratiuppdraget. [4]

Plats för nyanlända i fler skolor. [9]

Ökade möjligheter till modersmålsundervisning och studiehandledning på modersmål. [12]

Likvärdigt, rättssäkert och effektivt – ett nytt nationellt system för kunskapsbedömning. Del 1 + 2. [25]

Trygghet och attraktivitet – en forskarkarriär för framtiden. [29]