

**Not 12**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 16 april 2019 följande dom (mål nr 3873-18).

**Bakgrund**

1. Enligt unionsrätten gäller som huvudregel att allt statligt stöd som snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen är förbjudet. En nedsättning av en skatt kan vara ett sådant statligt stöd. En åtgärd som innebär att det lämnas stöd kan dock i vissa fall vara tillåten men åtgärden måste då anmälas till och godkännas av Europeiska kommissionen innan den får genomföras. Stöd som inte överstiger ett visst av kommissionen bestämt belopp anses vara av mindre betydelse och är tillåtet att lämna. Stöd av mindre betydelse är undantaget från kravet på anmälan.

2. Fastighetsskatten för elproduktionsenheter med undantag för bl.a. taxeringsenheter med vindkraftverk är 0,5 procent av taxeringsvärdet. För vindkraftverk är skattesatsen i stället 0,2 procent av taxeringsvärdet. Av en särskild bestämmelse framgår att skillnaden i fastighetsskatt kan utgöra stöd av mindre betydelse.

3. VindIn AB äger fem taxeringsenheter med vindkraftverk. Skatteverket beslutade för beskattningsåret 2014 att ta ut fastighetsskatt för två av enheterna med 0,2 procent och för övriga enheter med 0,5 procent eftersom en tillämpning av den lägre skattesatsen för samtliga enheter skulle innebära att det belopp som är tillåtet att lämna som stöd av mindre betydelse skulle överskridas.

4. Bolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Stockholm och yrkade att skatten skulle tas ut med 0,2 procent för bolagets samtliga vindkraftverk. Förvaltningsrätten ansåg att bestämmelsen om att skillnaden i fastighetsskatt kan utgöra stöd av mindre betydelse inte var helt klar men att den mot bakgrund av syftet och det rättsliga sammanhanget skulle tillämpas på det sätt som Skatteverket hade gjort. Överklagandet avslogs därför.

5. Kammarrätten i Stockholm biföll bolagets överklagande. Kammarrätten ansåg att bestämmelserna inte ger stöd för att fastighetsskatt för elproduktionsenheter med vindkraftverk i vissa fall ska tas ut med annan skattesats än 0,2 procent. Den lägre skattesatsen utgjorde enligt kammarrätten inte heller ett statligt stöd. Det saknades därmed skäl att ta ut fastighetsskatt med 0,5 procent på grund av de unionsrättsliga statsstödsreglerna.

**Yrkanden m.m.**

6. Skatteverket yrkar att kammarrättens dom ska upphävas vad gäller beräkningen av statlig fastighetsskatt och att förvaltningsrättens dom ska fastställas. Verket anför bl.a. att även om det av lagtexten inte framgår uttryckligen att skatt ska tas ut med 0,5 procent av taxeringsvärdet om ytterligare stöd skulle medföra att det tillåtna beloppet skulle överskridas får detta dock anses följa av den unionsrättsliga regleringen.

7. VindIn AB bestrider bifall till överklagandet och yrkar ersättning för ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 25 000 kr. Bolaget anför bl.a. att bestämmelsen om att skillnaden i fastighetsskatt kan utgöra

stöd av mindre betydelse inte kan tolkas på det sätt som Skatteverket gör gällande.

### **Skälen för avgörandet**

#### *Frågan i målet*

8. Frågan i målet är om fastighetsskatt ska tas ut med 0,5 procent av taxeringsvärdet för taxeringsenheter med vindkraftverk om en tillämpning av den för vindkraftverk särskilda skattesatsen om 0,2 procent leder till att takbeloppet för stöd av mindre betydelse överskrids.

#### *Rättslig reglering*

##### *Fastighetsskatt*

9. Enligt 3 § första stycket d lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt tas fastighetsskatt ut med 0,5 procent av taxeringsvärdet för elproduktionsenhet med undantag för bl.a. elproduktionsenhet som utgörs av taxeringsenhet med vindkraftverk. För sådan elproduktionsenhet tas fastighetsskatt enligt första stycket f i stället ut med 0,2 procent av taxeringsvärdet.

10. I 3 § femte stycket i tillämplig lydelse anges följande. 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.

11. Hänvisningen i femte stycket avser numera kommissionens förordning (EU) nr 1407/2013.

##### *Statligt stöd*

12. Av artikel 107.1 i EUF-fördraget framgår att stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, är oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

13. Enligt artikel 108.3 i fördraget ska kommissionen underrättas i så god tid att den kan yttra sig om alla planer på att vidta eller ändra stödåtgärder. Medlemsstaten i fråga får inte genomföra åtgärden förrän detta förfarande lett till ett slutgiltigt beslut.

14. Av artikel 3 i kommissionens förordning (EU) nr 1407/2013 om stöd av mindre betydelse framgår att en stödåtgärd inte ska anses uppfylla kriterierna i artikel 107.1 i fördraget och därför inte ska omfattas av anmälningsskyldigheten enligt artikel 108.3 i fördraget, om det totala stödet till ett företag inte överstiger 200 000 euro under en period av tre beskattningsår. Motsvarande bestämmelser fanns tidigare i artikel 2 i kommissionens förordning (EG) nr 1998/2006 och dessförinnan i artikel 2 i kommissionens förordning (EG) nr 69/2001.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

15. Den lägre skattesatsen för vindkraftverk infördes genom lagstiftning 2006. Tidigare samma år hade en skattelättnad i form av ett förhöjt grundavdrag införts för fysiska personer bosatta inom vissa delar av Norrland och Svealand (stödområde A).

16. I lagstiftningsärendet om förhöjt grundavdrag aktualiserades fördragets regler om statligt stöd. Stödordningen bedömdes dock falla under kommissionens regelverk om stöd av mindre betydelse. Av det regelverket följde att förhöjt grundavdrag inte skulle ges med större belopp än som rymdes inom taket (se prop. 2005/06:163 s. 14 ff.).

17. Den nu aktuella bestämmelsen i 3 § femte stycket lagen om statlig fastighetsskatt utformades på samma sätt som begränsningen avseende det förhöjda grundavdraget, se 63 kap. 4 a § inkomstskattelagen i dess lydelse enligt SFS 2006:424.

18. Sänkningen av skattesatsen för vindkraftverk genomfördes mot bakgrund av att vindkraftsanläggningar bedömdes vara missgynnade i förhållande till andra energianläggningar eftersom de inte kan producera energi kontinuerligt. I förhållande till de unionsrättsliga reglerna om statligt stöd gjordes i förarbetena bedömningen att åtgärden rymdes inom regleringen om stöd av mindre betydelse (se prop. 2005/06:143 s. 32 f. och 44).

19. I förarbetena uttalades vidare att Skatteverket enligt unionsrätten har en skyldighet att i samband med deklarationstillfällena upplysa näringsidkarna om innebörden av att den sänkta fastighetsskatten har karaktären av stöd av mindre betydelse. Vidare uttalades att för näringsidkarna föreligger en skyldighet att lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta korrekta beskattningsbeslut. Näringsidkare kommer inom ramen för denna skyldighet att, i vart fall när taket för stöd av mindre betydelse nåts, behöva lämna uppgifter om övriga stöd (se a. prop. s. 33).

20. Av förarbetena framgår alltså att sänkningen av fastighetsskatten för vindkraftverk bedömdes vara ett stöd av mindre betydelse enligt kommissionens förordning och att detta medförde att stödets storlek därmed kommer att begränsas i enlighet med reglerna i förordningen. Eftersom ett stöd av mindre betydelse inte anses uppfylla kriterierna i artikel 107.1 i EUF-fördraget behövde det inte anmälas till och godkännas av kommissionen innan det infördes.

21. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening måste mot denna bakgrund bestämmelsen i 3 § femte stycket lagen om statlig fastighetsskatt med dess hänvisning till kommissionens regelverk om stöd av mindre betydelse, förstås på så sätt att skatt ska tas ut med den högre skattesatsen om 0,5 procent om en tillämpning av den lägre skattesatsen om 0,2 procent skulle leda till att takbeloppet för stöd av mindre betydelse överskrids. Den lägre skattesatsen kan således tillämpas bara så länge takbeloppet enligt kommissionens förordning inte överskrids.

22. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att fastighetsskatt därför ska tas ut med 0,5 procent av taxeringsvärdet avseende de nu aktuella taxeringsenheterna. Skatteverkets överklagande ska således bifallas.

23. Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget ska därför beviljas skälig ersättning för sina ombudskostnader. Högsta förvaltningsdomstolen finner att det yrkade beloppet får anses vara skäligt.

**Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens avgörande i den del det avser fastighetsskatt och fastställer förvaltningsrättens domslut i den delen.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar VindIn AB ersättning för ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 25 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Saldén Enérus, Classon, Svahn Starrsjö* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Ann Linders.

---

***Förvaltningsrätten i Stockholm (2016-12-16, ordförande Önell):***  
***Legalitet m.m.***

[text här utelämnad]

Förvaltningsrätten anser att ordalydelsen i den aktuella bestämmelsen inte är helt klar. Förvaltningsrätten ställer sig vidare tveksam till om enbart ordalydelsen är tillräckligt entydig och klar för att ligga till grund för ett beskattningsbeslut i enlighet med det nu överklagade.

Som Skatteverket har anfört utgör ett stöd av mindre betydelse ett undantag från förbudet mot gynnande av viss typ av produktion, vilket bl.a. framgår av den förordning som lagrummet uttryckligen hänvisar till. Detta innebär enligt förvaltningsrättens mening att det rättsliga sammanhanget talar för att bestämmelsen ska tolkas såsom Skatteverket gör gällande.

I bestämmelsens förarbeten uttalas beträffande skattelättnadens förhållande till EG-fördragets bestämmelser om statsstöd – dvs. det generella förbudet med givna undantag – att regeringen bedömer att skattelättnaden ryms inom förordningen. Vidare uttalas att den sänkta fastighetsskatten har karaktären av stöd av mindre betydelse. Slutligen uttalas att näringsidkare inom ramen för sin upplysningsplikt enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och avgifter, i vart fall när taket för stöd av mindre betydelse nåtts, kommer att få lämna uppgifter om övriga stöd (prop. 2005/2006:143 s. 33). Mot bakgrund av redovisade förarbetsuttalanden framstår det enligt förvaltningsrätten som klart att det varit lagstiftarens avsikt att den lägre skattesatsen för vindkraft ska tillämpas endast om skattereduktionen ryms inom de gränsbelopp som fastställs i förordningen.

Förvaltningsrätten, som anser sig vid tolkningen av bestämmelsen kunna beakta syfte och rättsligt sammanhang (se exempelvis HFD 2015 ref. 30), anser att bestämmelsen – trots sin ordalydelse – ska ges den innebörd som Skatteverket gör gällande. Bestämmelsen är av anförda skäl tillräckligt tydlig för att ligga till grund för beskattning och kan därför inte sägas brista i förutsebarhet.

Hänvisningen till förordningen innebär att Skatteverket har att förhålla sig till och tillämpa bestämmelser i förordningen. Detta är inte att likställa med att Skatteverket i praktiken meddelar föreskrifter i de frågor som förordningen reglerar.

Överklagandet ska således inte bifallas med hänsyn till vad bolaget anfört i denna del.

*Statligt stöd m.m.*

Bolaget gör i denna del gällande att Skatteverkets beslut saknar utredning till stöd för att den aktuella skattereduktionen överhuvudtaget utgör statligt stöd eller ett faktiskt gynnande av vindkraft. Bolaget gör också gällande att Skatteverket inte presterat utredning om skattereduktionen är förenlig med den inre marknaden.

Förvaltningsrätten har ansett att den aktuella lagbestämmelsen bör ges den innebörden att den lägre skattesatsen endast är tillämplig i den mån det ryms inom det gränsbelopp som följer av förordningen. Enligt förvaltningsrättens mening innebär detta att begränsningen, i det enskilda fallet, gäller oberoende av om skattereduktionen utgör ett statligt stöd enligt fördragens mening eller om den utifrån andra kriterier innebär ett faktiskt gynnande av vindkraft.

Vid sådant förhållande ankommer det enligt förvaltningsrättens mening inte på Skatteverket att prestera den utredning som bolaget krävt.

*Slutsats och övriga frågor*

Förvaltningsrätten har funnit att beslutet inte är felaktigt på de av bolaget anförda grunderna. Vad gäller beräkningen av utrymmet för att beskatta fastighetsunderlaget med den lägre procentsatsen gör förvaltningsrätten ingen annan bedömning än den som Skatteverket har gjort. Skatteverket har därför haft fog för sitt beslut. Överklagandet ska således avslås.

Vid sådant förhållande, och då det inte framkommit andra skäl att bevilja ersättning för bolagets kostnader, ska yrkandet därom avslås. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader.

***Kammarrätten i Stockholm (2018-05-18, Loman, Hammarström och Ljungberg):******Tolkningen av 3 § första stycket f och femte stycket lagen om statlig fastighetsskatt***

Enligt 3 § första stycket f lagen om statlig fastighetsskatt utgör fastighetsskatten 0,2 procent av taxeringsvärdet avseende sådan elproduktionsenhet som utgörs av taxeringsenhet med vindkraftverk. Av femte stycket samma paragraf framgår att skillnaden mellan den fastighetsskatt som föreskrivs för elproduktionsenhet i första stycket d och den fastighetsskatt som föreskrivs för elproduktionsenhet med vindkraftverk enligt första stycket f kan utgöra stöd av mindre betydelse enligt kommissionens förordning (EU) nr 1407/2013 om stöd av mindre betydelse.

Enligt kammarrättens mening ger ordalydelsen i femte stycket inte stöd för att fastighetsskatten på elproduktionsenheter med vindkraftverk i vissa fall ska tas ut med någon annan skattesats än den som följer av första stycket f. Inte heller går det att tolka in en sådan lydelse med stöd av vad som sagts i förarbetena. Vid dessa förhållanden är det inte möjligt att med tillämpning av intern svensk rätt ta ut fastighetsskatt med någon annan skattesats än 0,2 procent.

***Införandet av 3 § första stycket f lagen om statlig fastighetsskatt och reglerna om statsstöd***

[text här utelämnad]

För att en nationell åtgärd ska anses utgöra statligt stöd enligt artikel 107.1 måste åtgärden vara en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel, ge mottagaren en selektiv fördel, kunna påverka handeln

mellan medlemsstaterna samt snedvrیدا eller hota att snedvrیدا konkurrensen (jfr bl.a. de förenade målen C-20/15, Kommissionen mot World Duty Free Group och C-21/15, Kommissionen mot Banco Santander och Santusa Holding, p. 53).

Vid en prövning enligt denna ordning kan inledningsvis slås fast att åtgärden att beskatta vindkraftverk med en lägre skattesats än vissa andra kraftverk är en sådan statlig åtgärd som avses i artikel 107.1.

Nästa fråga blir då om åtgärden ger mottagarna, dvs. de som träffas av den lägre skattesatsen, en selektiv fördel. Vid denna prövning måste bedömas om åtgärden gynnar vissa företag eller viss produktion i jämförelse med andra företag som, med hänsyn till det mål som eftersträvas med rättsordningen, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation (jfr bl.a. målet C-518/13, Eventech, p. 55).

Först måste då prövas vilket allmänt eller normalt skattesystem som är tillämpligt, dvs. vilken referensram som ska användas vid bedömningen (jfr de förenade målen C-20/15 och C-21/15, p. 57). Referensramen kan bestämmas utifrån faktorer såsom beskattningsunderlag, beskattningsbara personer, den beskattningsgrundande händelsen och skattesatser (jfr kommissionens tillkännagivande, 2016/C 262/01, om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget, p. 134). I ett mål som det förevarande finns det enligt kammarrättens mening inte skäl att bestämma referensramen utifrån någon annan faktor än skattesatsen för elproduktionsenheter.

Av 3 § första stycket d lagen om statlig fastighetsskatt i dess lydelse för aktuellt beskattningsår framgår att skattesatsen för elproduktionsenheter är 0,5 procent av enheternas taxeringsvärde. Vidare framgår att det finns två undantag, dels för elproduktionsenheter som utgörs av taxeringsenhet med vattenkraftverk (där skattesatsen är 2,8 procent), dels för elproduktionsenheter som utgörs av taxeringsenhet med vindkraftverk (där skattesatsen är 0,2 procent).

Enligt lagtexten är alltså huvudregeln att fastighetsskatt på elproduktionsenheter ska tas ut med 0,5 procent av enheternas taxeringsvärde. Någonting som talar för att referensramen bör vara någon annan skattesats än denna procentsats har inte framkommit, särskilt inte om det även beaktas att vatten- och vindkraftverk tidigare beskattades med samma procentsats. Referensramen ska därför bestämmas till denna procentsats.

Efter att referensramen har bestämts måste kammarrätten pröva om företag som producerar vindkraft i faktiskt och rättsligt hänseende, med hänsyn till målet med fastighetsskatten, befinner sig i en jämförbar situation med företag som producerar el på annat sätt.

Vid denna prövning kan konstateras att företag som producerar el, oavsett på vilket sätt de producerar den, producerar samma produkt och konkurrerar om i princip samma kunder på samma marknad. Vidare kan konstateras att målet med fastighetsskatten på elproduktionsenheter när den infördes var att öka statens skatteintäkter för att på så vis bl.a. bidra till finansieringen av Sveriges medlemskap i EU (prop. 1994/95:203 s. 1 och 30). Att målet skulle vara något annat i dag har inte framkommit. Alla företag som producerar el, även om det sker på olika sätt, kan därför i faktiskt och rättsligt hänseende anses befinna sig i en jämförbar situation med hänsyn till målet med fastighetsskatten.

Företag som producerar el i vindkraftverk kan alltså jämföras med företag som producerar el på annat sätt. Vid en sådan jämförelse synes åtgärden att införa en lägre fastighetsskattesats för vindkraftverk ge företag som producerar vindkraftel en selektiv fördel i förhållande till andra elproducenter.

En åtgärd som vid ett första påseende framstår som selektiv kan dock anses som icke-selektiv om den är motiverad av systemets art eller systematik, t.ex. för att uppnå skatteneutralitet (jfr de förenade målen C-20/15 och C-21/15, p. 58 samt kommissionens tillkännagivande, 2016/C 262/01, p. 138 och 139). Åtgärden måste då även stå i proportion till och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det legitima mål som eftersträvas (jfr t.ex. de förenade målen C-78/08–C-80/08, *Paint Graphos*, p. 75).

Den nu aktuella åtgärden kan alltså, trots sin till synes selektiva karaktär, anses som icke-selektiv om den är motiverad för att uppnå skatteneutralitet i fastighetsskattesystemet och om den dessutom är proportionerlig samt inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det mål som eftersträvas.

Fastighetsskatten för elproduktionsenheter utgår som en procentsats av ett vid fastighetstaxeringen framräknat taxeringsvärde, som i sin tur, med vissa undantag, baseras på kraftverkets installerade effekt och typ. När skattesatsen för elproduktionsenheter med vindkraftverk sänktes från 0,5 procent till 0,2 procent motiverades sänkningen med att fastighetsskatten för dessa enheter var hög i förhållande till andra elproduktionsenheter och att enheterna var missgynnade eftersom de inte kunde producera energi kontinuerligt (prop. 2005/06:143 s. 33). Motsvarande slutsatser hade dessförinnan dragits av Egendomsskattekommittén, som föreslog att fastighetsskatten på vindkraftverk – efter en statsstödsprövning av kommissionen – helt skulle slopas (SOU 2004:36 s. 235). Även av den utredning som bolaget gett in i förvaltningsrätten, där fastighetsskattekostnaden per producerad kilowattimme beräknats för kärnkraftverk, värmekraftverk respektive vindkraftverk under åren 2006–2014, framgår att fastighetsskatten för vindkraftverk tidigare var hög i förhållande till andra elproduktionsenheter.

Något skäl att ifrågasätta ovannämnda uppgifter har inte kommit fram. Med hänsyn till detta och till vad som i övrigt har kommit fram i målet anser kammarrätten att åtgärden att sänka fastighetsskattesatsen för vindkraftverk framstår som motiverad utifrån syftet att uppnå neutralitet i fastighetsskattesystemet. Vidare framstår åtgärden som proportionerlig och kan inte anses gå längre än vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål. Enligt kammarrättens bedömning måste därför åtgärden, trots sin till synes selektiva karaktär, anses vara icke-selektiv.

Av detta följer att åtgärden inte är ett sådant statligt stöd som avses i artikel 107.1. Någon anledning att då pröva hur åtgärden står sig i förhållande till punkten i övrigt samt i förhållande till gällande undantagsförordningar finns inte.

Eftersom åtgärden inte är ett statligt stöd kan den inte heller anses ha införts i strid med artikel 108.3. Det innebär att det inte är möjligt att med stöd av EU:s statsstödsregler ta ut fastighetsskatt med 0,5 procent av taxeringsvärdet när det gäller sådana elproduktionsenheter som nu är i fråga.

Någon annan grund för att ta ut fastighetsskatt på det sätt som skett har inte framkommit. Bolagets överklagande i beskattningsfrågan ska därför bifallas.

*Ersättning för kostnader*

Eftersom bolaget vunnit fullt bifall till sina yrkanden och eftersom frågorna i målet får anses vara av betydelse för rättstillämpningen har bolaget rätt till ersättning för skäligen kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten.

Kammarrätten anser vid bedömningen av vad som är skäligen att bolagets yrkanden kan godtas och att bolaget därför ska medges ersättning med yrkade belopp. Bolagets överklagande i denna del liksom bolagets ansökan om ersättning i kammarrätten ska därför bifallas.

– Kammarrätten bifaller överklagandet och bestämmer att fastighetsskatt ska tas ut med 0,2 procent av taxeringsvärdet för de aktuella elproduktionsenheterna beskattningsåret 2014 samt att VindIn AB ska beviljas ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med 50 000 kr. Kammarrätten beviljar VindIn AB ersättning för kostnader i kammarrätten med 25 000 kr.