

Fastighetsskatt på vindkraftverk uppförda i svenskt territorialvatten och i Sveriges ekonomiska zon

Författare: Mathias Gustafsson & Joakim Lindelius

Mathias Gustafsson & Joakim Lindelius

Frågan om havsbaserad vindkrafts vara eller icke vara har under senare tid diskuterats och debatterats flitigt i media och inom politiken. I samband med etableringen och driften av ett vindkraftverk till havs uppkommer många rättsliga frågor som måste hanteras, däribland skatterättsliga frågor. I denna artikel har vi för avsikt att belysa en av flera sådana frågor som aktualiseras i samband med etableringen och driften av vindkraftverk till havs, nämligen Sveriges möjlighet att ta ut fastighetsskatt på vindkraftverk som är uppförda inom svenskt territorialvatten och i Sveriges ekonomiska zon.

1 INLEDNING

Fossilfri och förnybar energi är avgörande i arbetet för att möta Sveriges och Europas ökade behov av el. Vindkraft är ett attraktivt energislåg i utbyggnaden av energiproduktionen i Sverige och i flera andra delar av världen.

Sedan år 2010 har antalet vindkraftverk i Sverige ökat kraftigt.^[Not 1] Som ett exempel på vindkraftverkens betydelse för Sveriges elproduktion kan nämnas att vindkraften i Sverige producerade 33 TWh el under år 2022, vilket motsvarar cirka 19 procent av Sveriges totala elproduktion.^[Not 2]

I Sverige har vindkraftverken primärt etablerats på land och utbyggnaden av havsbaserad vindkraft är än så länge relativt begränsad. Vindkraft till havs har dock potential att producera förnybar el i stor omfattning,^[Not 3] och det finns planer på att bygga vindkraftparker i stora delar av Sveriges havsområden.^[Not 4]

Med anledning av att flera aktörer på marknaden har för avsikt att etablera vindkraftparker till havs (såväl inom svenskt territorialvatten som i Sveriges ekonomiska zon) har vi noterat att de skattefrågor som aktualiseras

Skattenytt 2023 s 422

vid sådana etableringar inte har varit föremål för någon närmare diskussion eller utredning i den juridiska litteraturen eller i juridiska tidskrifter. ^[Not 5]

Artikeln disponeras enligt följande. Inledningsvis behandlas kortfattat det fastighetsbegrepp som används inom fastighetstaxeringen och fastighetsbeskattningen (avsnitt 2). Därefter behandlas vad som utgör Sveriges territorium, samt Sveriges jurisdiktion och suveränitet i Sveriges ekonomiska zon (avsnitt 3). Avslutningsvis (avsnitt 4) görs en bedömning, med stöd av det som behandlats i avsnitt 2 och 3, om Sveriges möjlighet (och eventuella begränsning) att ta ut fastighetsskatt på vindkraftverk uppförda i svenskt territorialvatten och i Sveriges ekonomiska zon, följt av våra avslutande kommentarer (avsnitt 5).

2 FASTIGHETSBEGREPPET INOM FASTIGHETSTAXERINGEN OCH FASTIGHETSBESKATTNINGEN

2.1 Begreppet fastighet

Begreppet fastighet är inte definierat i [fastighetstaxeringslagen](#) ("FTL") eller [lag om statlig fastighetsskatt](#) ("FSL"). Det är i stället det civilrättsliga fastighetsbegreppet enligt [jordabalken](#) ("JB") som ligger till grund för tolkningen av det fastighetsbegrepp som används i FTL och FSL. ^[Not 6] I FTL finns dock vissa specialregler som utvidgar det civilrättsliga fastighetsbegreppet. ^[Not 7] Föremål för fastighetstaxering och fastighetsskatt är inte bara mark och byggnader utan även andra typer av anläggningar som i fastighetstaxeringshänseende anses utgöra *byggnader*.

Enligt [2 kap. 2 §](#) FTL avses med byggnad t.ex. byggnad som är inrättad för kommersiell produktion av elektrisk starkström (kraftverksbyggnad). Vindkraftverk är en sådan kraftverksbyggnad som är föremål för fastighetstaxering. Enligt [3 §](#) första stycket d FSL uppgår fastighetsskatten avseende industrienheter och elproduktionsenheter med undantag för sådana elproduktionsenheter

Skattenytt 2023 s 423

som utgörs av taxeringsenheter med vindkraftverk till 0,5 procent av taxeringsvärdet. Enligt [3 §](#) första stycket e FSL uppgår emellertid fastighetsskatten avseende sådan elproduktionsenhet som utgörs av taxeringsenhet med vindkraftverk till 0,2 procent av taxeringsvärdet. ^[Not 8]

2.2 Fastighet i Sverige

En förutsättning för att en fastighet ska vara föremål för fastighetstaxering och svensk fastighetsskatt är att fastigheten är belägen i Sverige. Detta framgår visserligen inte uttryckligen av FTL eller FSL, men får anses vara en naturlig följd av att Sveriges rätt att ta ut fastighetsskatt inte omfattar fastigheter som ligger utanför Sveriges gränser. ^[Not 9]

Gränsdragningen av om en fastighet är belägen i Sverige eller inte vållar sällan några bekymmer, under förutsättning att fastigheten är belägen på land. Fastigheter kan dock vara belägna i vattentäckta områden. Av [1 kap. 1 §](#) JB framgår att fast egendom är jord. Med jord menas sådana delar av jordytan – såväl fast mark som vattentäckt område – som ingår i det svenska territoriet. ^[Not 10]

I 1 § lag om gräns mot allmänt vattenområde föreskrivs dock att vattenområde i havet är allmänt vatten, om det inte är enskilt vatten på grund av att det hör till fastigheterna enligt lagen. Allmänt vatten är inte fastighetsindelad och utgör inte fastighet. Vatten av detta slag ska därför inte taxeras.^[Not 11] I den fortsatta framställningen diskuteras förutsättningarna för att låta svensk fastighetsskatt omfatta vindkraftverk till havs.

Skattenytt 2023 s 424

3 SUVERÄNITET OCH JURISDIKTION INOM (OCH UTANFÖR) SVERIGES TERRITORIUM

3.1 Sveriges territorium

Vindkraftverk som är uppförda i Sverige utgör alltså *byggnader* i fastighetstaxeringshänseende. Den taxerade ägaren till ett vindkraftverk uppfört i Sverige ska således betala fastighetsskatt för vindkraftverket.

För att kunna bedöma i vilken utsträckning vindkraftverk till havs ska vara föremål för fastighetstaxering och svensk fastighetsskatt krävs dock initialt en utredning av vad som utgör Sveriges territorium.

Sveriges sjöterritorium, i vilket Sverige i princip har oinskränkt suveränitet och jurisdiktion,^[Not 12] omfattar inre vatten och territorialhavet. Territorialhavet sträcker sig tolv nautiska mil räknat från s.k. baslinjer, med de begränsningar som följer av överenskommelser om riksgränsen och andra överenskommelser med Danmark, Finland och Norge.^[Not 13]

Sveriges maritima zoner utgörs av kontinentalsockel, ekonomisk zon och angränsande zon. Dessa zoner avgränsas enligt vad som överenskommit med andra stater.^[Not 14] Sveriges ekonomiska zon regleras i lagen om Sveriges ekonomiska zon. Enligt 1 § omfattar Sveriges ekonomiska zon de områden utanför sjöterritoriet som framgår av bilaga 4 till lagen om Sveriges sjöterritorium och maritima zoner.

3.2 Suveränitet och jurisdiktion inom svenskt territorialvatten och i Sveriges ekonomiska zon

Sveriges suveränitet och jurisdiktion inom territorialhavet och den ekonomiska zonen följer av Förenta nationernas havsrättskonvention ("Havsrättskonventionen").^[Not 15] Sverige har ratificerat Havsrättskonventionen.^[Not 16] Enligt artikel 2 i Havsrättskonventionen föreskrivs bl.a. att en kuststats suveränitet omfattar territorialhavet, dess botten och dess underlag.

Av artikel 55 i Havsrättskonventionen framgår att den ekonomiska zonen är ett område bortom och angränsande till territorialhavet. Det framgår vidare att en kuststats rättigheter och jurisdiktion samt andra staters

Skattenytt 2023 s 425

rättigheter och friheter i den ekonomiska zonen regleras av relevanta bestämmelser i konventionen.

Enligt artikel 56.1a i Havsrättskonventionen föreskrivs att en kuststat i den ekonomiska zonen har suveräna rättigheter i syfte att utforska och utnyttja, bevara och förvalta naturtillgångarna, vare sig dessa är levande eller icke levande, på havsbotten och i dess underlag samt i överliggande vattenområden och vad avser andra verksamheter för ekonomisk exploatering och utforskning av zonen, såsom framställning av energi från vatten,

strömmar och vindar. Enligt artikel 56.1b framgår vidare att kuststaten har jurisdiktion i den ekonomiska zonen, med avseende på bl.a. upp förande och användning av anläggningar och konstruktioner.

I artikel 58 i Havsrättskonventionen regleras andra staters rättigheter och skyldigheter i den ekonomiska zonen. I artikel 60.1 föreskrivs att kuststaten ska ha exklusiv rätt att i den ekonomiska zonen uppföra samt bemyndiga och reglera uppförandet, driften och användningen av bl.a. anläggningar och konstruktioner för de ändamål som avses i artikel 56 och andra ekonomiska ändamål samt anläggningar och konstruktioner som kan hindra kuststatens utövande av rättigheter i zonen. Kuststatens exklusiva jurisdiktion över dessa anläggningar och konstruktioner, inbegripet jurisdiktion i fråga om lagar och andra författningar rörande bl.a. tullar och skatter regleras i artikel 60.2. ^[Not 17]

I 5 § lag om Sveriges ekonomiska zon framgår att det krävs tillstånd av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer för att i den ekonomiska zonen bl.a. i kommersiellt syfte uppföra eller använda anläggningar eller andra inrättningar. Att svensk lag tillämpas på en anläggning eller annan inrättning som tillkommit med stöd av lagen om Sveriges ekonomiska zon på samma sätt som om inrättningen varit belägen inom riket framgår av 15 §. Inrättningen ska därvid anses vara belägen inom närmaste del av Sveriges sjöterritorium.

Av förarbetsuttalanden som gjordes i samband med vissa ändringar i miljöbalken och lagen om Sveriges ekonomiska zon uttalas att Sveriges ekonomiska zon inte utgör en del av Sveriges territorium. I stället anges att zonen är ett område inom vilket Sverige har viss jurisdiktion vars omfattning följer av Havsrättskonventionen. Detta innebär att svensk lag inte gäller i den ekonomiska zonen, utan i princip endast om så är särskilt föreskrivet

Skattenytt 2023 s 426

och i den utsträckning det är förenligt med den jurisdiktion som Sverige har i den ekonomiska zonen enligt Havsrättskonventionen. ^[Not 18]

I 9 § FSL föreskrivs att termer och uttryck i lagen som används även i FTL eller inkomstskattelagen ("IL") har samma betydelse och tillämpningsområden som i dessa lagar.

I 2 kap. 30 § IL föreskrivs att med Sverige avses Sveriges land-, luft- och sjöterritorium samt de områden utanför sjöterritoriet som framgår av bilaga 4 till lagen om Sveriges sjöterritorium och maritima zoner (dvs. Sveriges ekonomiska zon).

4 FASTIGHETSSKATT FÖR VINDKRAFTVERK UPPFÖRDA I SVENSKT TERRITORIALVATTEN RESPEKTIVE SVERIGES EKONOMISKA ZON

4.1 Vindkraftverk uppförda i svenskt territorialvatten

Sveriges territorialvatten utgör en del av Sveriges sjöterritorium. Sverige har i princip oinskränkt suveränitet och jurisdiktion över svenskt territorialvatten.

Enligt vår uppfattning bör således ett vindkraftverk som uppförs inom svenskt territorialvatten utgöra en taxeringsenhet enligt FTL som är föremål för fastighetsskatt eftersom taxeringsenheten är belägen inom svenskt territorium. Att den del av havet som vindkraftverket är uppfört i inte utgör fastighet och inte har taxerats bör inte påverka denna bedömning. Vindkraftverket bör endast åsättas ett taxeringsvärde avseende byggnad då vatten eller vattentäckt område av detta slag är inte föremål för taxering.

4.2 Fastighetsskatt för vindkraftverk uppförda inom Sveriges ekonomiska zon

Sveriges ekonomiska zon utgör inte en del av Sveriges territorium. Ett vindkraftverk som är uppfört i Sveriges ekonomiska zon bör därför, vid första anblick, inte utgöra en taxeringsenhet enligt FTL som är föremål för fastighetsskatt eftersom vindkraftverket inte är beläget inom svenskt territorium. Bedömningen tar dock inte slut där, utan det måste utredas huruvida de begränsade suveräna rättigheter samt den begränsade jurisdiktion som tillkommer Sverige i den ekonomiska zonen möjliggör för Sverige att ta ut fastighetsskatt för vindkraftverk belägna i Sveriges ekonomiska zon.

Skattenytt 2023 s 427

Som redogjorts för ovan ^[Not 19] har Sverige viss suveränitet och jurisdiktion över den ekonomiska zonen. Omfattningen av denna suveränitet och jurisdiktion följer av Havsrättskonventionen. Sveriges rätt att ta ut fastighetsskatt på vindkraftverk uppförda i den ekonomiska zonen bör således begränsas av den specifika suveränitet och jurisdiktion som tillkommer Sverige som kuststat i enlighet med Havsrättskonventionen.

Havsrättskonventionen medger Sverige som kuststat vissa suveräna rättigheter i den ekonomiska zonen bl.a. avseende vissa verksamheter för ekonomisk exploatering och utforskning av zonen, såsom framställning av energi från vatten, strömmar och vind. Sverige har även exklusiv rätt att uppföra samt att bemyndiga och reglera uppförandet, driften och användningen av anläggningar och konstruktioner för att bl.a. framställa energi från vatten, strömmar och vind. Sveriges exklusiva jurisdiktion över sådana anläggningar och konstruktioner innebär vidare jurisdiktion i fråga om lagar rörande bl.a. skatter.

Enligt vår uppfattning bör ett vindkraftverk omfattas av en kuststats suveränitet enligt Havsrättskonventionen eftersom vindkraftverk framställer energi från just vind. Vindkraftverken bör även ses som sådana anläggningar som Sverige har jurisdiktion över i den ekonomiska zonen i enlighet med Havsrättskonventionen. Denna bedömning ligger även i linje med den omständigheten att ett vindkraftverk är en sådan anläggning som kräver tillstånd från regeringen enligt lag om Sveriges ekonomiska zon. ^[Not 20]

Havsrättskonventionen medger vidare kuststaten exklusiv jurisdiktion över sådana anläggningar i fråga om lagar rörande skatter. Vilken typ av skatter som avses kommenteras dock inte närmre i konventionen och det kan enligt vår uppfattning i vart fall inte uteslutas att begreppet skatt, såsom det kommer till uttryck i artikel 60.2 i Havsrättskonventionen, även omfattar fastighetsskatt.

Mot bakgrund av det som angetts ovan är vår uppfattning att den särskilda suveränitet och jurisdiktion som tillkommer Sverige som kuststat enligt Havsrättskonventionen inte hindrar Sverige från att ta ut fastighetsskatt på vindkraftverk som är belägna i Sveriges ekonomiska zon. Havsrättskonventionen reglerar däremot inte frågan om Sverige, enligt nationell rätt, faktiskt tar ut fastighetsskatt på vindkraftverk belägna i Sveriges ekonomiska zon.

Skattenytt 2023 s 428

Av 15 § lag om Sveriges ekonomiska zon framgår att för en anläggning som tillkommit med stöd av lagen tillämpas svensk lag på samma sätt som om anläggningen varit belägen inom Sverige. Detta talar för att fastighetsskatt ska utgå på vindkraftverk belägna i Sveriges ekonomiska zon, eftersom vindkraftverket anses vara beläget i Sverige (jfr bedömningen ovan om fastighetsskatt för vindkraftverk inom svenskt territorialvatten).

Av intresse i denna del kan även definitionen av Sverige enligt IL nämnas. Med Sverige avses enligt 2 kap. 30 § IL inte bara Sveriges land-, luft- och sjöterritorium utan även Sveriges ekonomiska zon. Bestämmelsen har t.ex. betydelse för skattskyldigheten i Sverige för en begränsat skattskyldig som har inkomst från fastighet eller ett fast driftställe i Sverige. I 9 § FSL anges även att de termer och uttryck i lagen som används även i FTL eller IL har samma betydelse och tillämpningsområden som i dessa lagar. Trots att begreppet Sverige inte nämns i FSL och FTL (i den kontext som är relevant för bedömningen i detta avseende) indikerar dock ordalydelsen i 9 § FSL att en viss begreppsöverensstämmelse ska råda mellan å ena sidan FTL och FSL, och å andra sidan IL.

Enligt vår uppfattning finns det således flera skäl som talar för att ett vindkraftverk som är uppfört i Sveriges ekonomiska zon ska anses vara uppfört i Sverige enligt FTL och FSL. Vindkraftverket bör därmed åsättas ett taxeringsvärde och belastas med fastighetsskatt. Att vindkraftverket kan anses ligga i s.k. allmänt vatten som inte är föremål för taxering påverkar inte vår bedömning i detta avseende. Med det sagt är dock vår uppfattning att vindkraftverket endast bör åsättas ett taxeringsvärde avseende byggnad då vatten eller vattentäckt område av detta slag inte är föremål för taxering.

5 AVSLUTANDE KOMMENTARER

Vindkraftverk som är uppförda inom svenskt territorialvatten bör utgöra taxeringsenheter som är belägna i Sverige och som omfattas av svensk fastighetsskatt.

Vad gäller vindkraftverk som är uppförda i Sveriges ekonomiska zon bör Havsrättskonventionen inte hindra möjligheten för Sverige att ta ut fastighetsskatt för sådana vindkraftverk. Vår bedömning är vidare att vindkraftverk som är uppförda i Sveriges ekonomiska zon, enligt svensk nationell rätt, bör utgöra taxeringsenheter som anses vara belägna i Sverige och som omfattas av svensk fastighetsskatt.

Skattenytt 2023 s 429

Vindkraftverken, både inom svenskt territorialvatten samt inom Sveriges ekonomiska zon, bör åsättas taxeringsvärde för byggnad enligt samma värderingsmodell som tillämpas för vindkraftverk på land, men kommer dock inte att åsättas taxeringsvärde avseende mark till följd av att vatten eller vattentäckt område av detta slag inte är föremål för taxering.

Sveriges beskattningsrätt i den svenska ekonomiska zonen är enligt oss välgrundad. Beskattningsrätten kan dock med enkelhet anpassas för att göra Sveriges ekonomiska zon mer attraktiv och öka incitamenten för investeringar i havsbaserad vindkraft.

Såvitt vi känner till pågår inte någon skatterättslig utredning avseende den svenska vindkraftens konkurrenskraft i förhållande till övriga EULänder. Jämförelsevis pågår ett arbete i Finland där fastighetsskatten för havsbaserad vindkraft ses över i syfte att öka incitamenten för investeringar då den havsbaserade vindkraften av naturliga skäl är mer komplicerad att bygga och därmed mer kostnadsintensiv.

Mot bakgrund av Sveriges ökade behov av energi, både i det korta och det långa perspektivet, ser vi att en skatterättslig utredning av den svenska fastighetsskatten för havsbaserad vindkraft är önskvärd. Åtgärder som innebär att utbyggnaden av havsbaserad vindkraft sker i snabbare takt och även ökar i omfattning medför att vi bättre kan utnyttja en till största del oexploaterad svensk fossilfri och förnybar energiresurs. Kanske kan en förändrad fastighetsskatt för havsbaserad vindkraft i Sveriges ekonomiska zon vara ett steg på vägen för att öka tempot i utbyggnaden av den fossilfria och förnybara energiproduktionen.

Mathias Gustafsson och Joakim Lindelius är verksamma som skattejurister vid Svalner Skatt & Transaktion.

Fotnoter

[1] Se t.ex. <https://www.energimyndigheten.se/nyhetsarkiv/2022/Ny-statistik-visar-pa-okadinstallationstakt-vindkraft/>

[2] <https://www.energimyndigheten.se/fornybart/vindkraft/produktion-och-utbyggnad/>

[3] *Rättsliga förutsättningar för havsbaserad vindkraft*, rapport 7028, februari 2022, s. 10.

[4] A. a. s. 6.

[5] Här kan dock nämnas att Högsta förvaltningsdomstolen nyligen meddelade en dom i ett överklagat förhandsbesked (mervärdesskatt) där domstolen gjorde bedömningen att en tjänst som avser undersökningar av ett havsområde i Sveriges ekonomiska zon anses ha anknytning till en fastighet belägen i Sverige och att tjänsten därmed är omsatt inom Sverige ([HFD 2023 ref. 19](#)). Skatteverket har den 26 april 2023 även uppdaterat sin rättsliga vägledning vad gäller definitionen av Sveriges betydelse för beskattningen av fasta driftställen, särskilt vad gäller verksamhet på kontinentalsockeln och i Sveriges ekonomiska zon.

[6] [Prop. 1979/80:40 s. 58–60](#).

[7] Se t.ex. 1 kap. 4 § FTL jämförd med 9 § FSL.

[8] I 3 § femte stycket FSL föreskrivs att skillnaden mellan den fastighetsskatt som i första stycket d föreskrivs för elproduktionsenhet och den fastighetsskatt som enligt första stycket e 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. Se även HFD 2019 not. 12. Frågorna om statsstöd och den lägre fastighetsskatten för vindkraftverk i förhållande till andra elproduktionsenheter kommer inte beröras närmre i denna artikel.

[9] Om inte annat särskilt anges. Tidigare togs fastighetsskatt ut på privatbostäder belägna utomlands. Se vidare [prop. 2007/08:27 s. 85 f.](#) om skälen för att inte ta ut fastighetsskatt på fastigheter belägna utanför Sverige.

[10] Se t.ex. [Ds 2000:10](#) s. 18.

[11] 2 kap. 4 § samt 7 kap. 16 § FTL, avser vattentäckt område som inte är täktmark.

[12] Havsrättskonventionen medger t.ex. rätt till oskadlig genomfart för fartyg i kuststatens territorialhav, se artiklarna 17–32.

[13] 1 och 3 §§ lag om Sveriges sjöterritorium och maritima zoner.

[14] 5 § lag om Sveriges sjöterritorium och maritima zoner.

[15] [Prop. 2007/08:154 s. 8](#).

[16] [Prop. 1995/96:140](#) och SÖ 2000:1.

- -

[17] Enligt artikel 80 i Havsrättskonventionen ska artikel 60 på motsvarande sätt tillämpas på anläggningar och konstruktioner på kontinentalsockeln.

[18] Prop. 2007/08:154 s. 8. Se även prop. 1995/96:140.

[19] Avsnitt 3.2.

[20] Enligt 5 § lag om Sveriges ekonomiska zon.