

Målnummer:	4623-95	Avdelning:	I
Avgörandedatum:	1996-04-02		
Rubrik:	Fråga om behandlingen i mervärdesskattehänseende av äldre upplåtelse av s.k. frikraft. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	2 kap. 1-3 §§ mervärdesskattelagen (1994:200)		
Rättsfall:			

REFERAT

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Stora Kraft AB och Hammarforsens Kraftaktiebolag bl.a. följande: Under den stora utbyggnaden av vattenkraften i de svenska älvarna ingicks ett stort antal avtal mellan å ena sidan kraftbolagen som vattenbyggare och å andra sidan berörda markägare. Vissa av dessa avtal innebar att markägarna överlät eller upplät sin rätt till vattenområdena i utbyte mot kontant ersättning eller fri leverans av elkraft. Den senare typen av avtal kallades allmänt för frikraftsavtal. Genom dessa avtal hade många kraftbolag förbundit sig att för all framtid leverera elkraft till innehavaren av en viss fastighet. I landet torde det finnas ungefär 5 000 sådana avtal. - Dessa avtal ingicks av kraftbolagen för att visa att de ägde utbyggnadsvitsord. Sådant vitsord var en förutsättning enligt 2 kap. 5 § i 1918 års vattenlag (jfr 2 kap. 7 § i 1983 års vattenlag) för att exploatör skulle få tillstånd att tillgodogöra sig vattenkraften i en fallsträcka. För att erhålla utbyggnadsvitsord och för att säkra den kommande avsättningen av elkraft förvärvade exploatören äganderätt eller evig nyttjanderätt till vattenkraft mot ersättning i pengar eller i form av ständig kraftleverans från blivande kraftverk. Före lagändringar år 1974 var det också huvudregeln enligt vattenlagen att ersättning för vattenkraft som togs i anspråk tvångsvis skulle utgå i form av kraft. - De allra flesta frikraftsavtalen var ingångna under perioden fram till 1960-talet, då utbyggnaden av vattenkraften i princip var avslutad. Avtalen var oftast standardmässigt utformade med en förklaring från fastighetsägaren att han till kraftbolaget/exploatören skulle överlåta fastighetens vattenkraft, enskild eller som andel eller i olika samfälligheter med vattenrättigheter. Ibland innehöll avtalet, istället för en överlåtelsemening, en förklaring att rätten till andelen "upplåts" för all framtid, närmast i form av avtalsservitut. Avtalen innehöll därutöver preciseringar om leverans av kraft och andra, mer individuellt utformade bestämmelser. - Under perioden då den stora vattenkraftsutbyggnaden gjordes fanns det inte något mervärdesskattesystem i Sverige. Detta infördes som bekant 1970, varvid dock energiområdet undantogs. Först genom skattereformen 1990 utvidgades mervärdesskatten till att omfatta också elkraftsdistribution. - Inför ikraftträdandet av 1990 års lagstiftning uppkom osäkerhet om dess tillämplighet avseende frikraften. Efter förfrågan från dåvarande Svenska Elverksföreningen (numera Svenska Kraftverksföreningen) meddelade Riksskatteverket besked den 30 november 1990 avseende frikraft och mervärdesskatt. Av beskedet framgick följande:

Frikraften bygger på ett avtal mellan fastighetsägare och elproducent. Vid sådant förhållande bör - vid tillämpningen av lagen om mervärdesskatt - fastighetsägarens upplåtelse av fallrätten anses som skattepliktig upplåtelse av rätt till naturprodukt för vilken skattskyldighet till mervärdesskatt föreligger. Elproducentens tillhandahållande av den fria kraften bör anses som ett vederlag in natura för denna rätt. Eftersom vederlaget utgår i form av vara måste tillhandahållandet ses som skattepliktig omsättning som utlöser

skattskyldighet. - Det sagda innebär att vardera parten blir skattskyldig för sitt tillhandahållande och att en däremot svarande avdragsrätt föreligger, allt enligt de allmänna reglerna.

Riksskatteverkets besked innebär att leverantör av frikraft skulle räkna in marknadsvärdet av frikraften som en skattepliktig omsättning, på vilken utgående mervärdeskatt skulle beräknas. Samtidigt skulle leverantören ta upp motsvarande belopp (frikraftsvärdet) som en kostnad för utnyttjande av fastighetsägarens fallrätt, på vilken kostnad ingående mervärdeskatt fick dras av. Utgående och ingående mervärdeskatt skulle alltså komma att uppgå till samma belopp. Motsvarande gällde för fastighetsägaren/elabonnetten, när denne var skattskyldig för mervärdeskatt. En sådan elabonnet hamnade i princip i motsvarande situation, dvs. beloppen för utgående och ingående mervärdeskatt blev lika stora. Detta förutsatte att fastighetsägaren inte gjorde privata uttag av elkraft till sitt hushåll; för sådana uttag hade han inte rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt. - Det hade ifrågasatts om Riksskatteverkets besked var korrekt och efter överläggningar inom Svenska Kraftverksföreningen hade man enats om att Stora Kraft AB skulle göra denna ansökan om förhandsbesked för att få klarhet i skattesituationen. - Genom den allmänna utbyggnaden av eldistributionen hade behovet av frikraftsavtal minskat. För många fastighetsägare fanns inte möjlighet att tillgodogöra sig all den elkraft som avtalet berättigade till, och det var ofta även av andra skäl intressant för dem att kunna omvandla frikraftsrätten till en kontantersättning. För kraftbolagen innebär frikraftsavtalen en betydande administrativ börda. Det fanns därför ofta ett gemensamt intresse hos parterna att avveckla frikraftsleveranserna och att istället kompensera fastighetsägaren genom en engångsbetald kontantersättning. Denna lösning omöjliggjordes dock ofta av osäkerheten kring mervärdeskattefrågan, dvs. om betalningen skulle anses utgöra en mervärdeskattepliktig omsättning.

Frågor

- 2.1 Medför uttaget av kraft för leverans enligt bilagt frikraftsavtal en skattepliktig omsättning, för vilken kraftbolaget skall redovisa mervärdeskatt?
- 2.2 Förändras svaret om det i stället direkt bestämts att vederlaget skulle bestå enbart av årliga leveranser av elkraft?
- 2.3 Förändras svaret om det är fråga om en upplåtelse av fallrätt för all framtid?
- 2.4 Om frikraftsleveransen genom överenskommelse mellan parterna avlöses med en engångsbetalning, hur skall denna betalning behandlas hos betalaren enligt mervärdeskattelagstiftningen?

Argumentation

En överlåtelse eller en upplåtelse för all framtid mot en engångsersättning utgjorde inkomstskattemässigt en överlåtelse och föranledde realisationsvinstbeskattning. Genom överlåtelserna hade fastighetsägaren erhållit en köpeskilling av kraftbolaget. Denna köpeskilling hade fastighetsägaren kvitterat men inte lyft den kontant utan i stället bytt den mot en rätt till för all framtid angiven kvantitet energi per år. Fastighetsägaren hade därmed betalat för de framtida elleveranserna i förskott. Skattskyldigheten för denna betalning skulle bedömas enligt de regler som gällde vid tidpunkten för betalning enligt avtalet, dvs. 1974. - Enligt 4 § lagen om mervärdeskatt i dess lydelse vid avtalstidpunkten 1974 stadgades att skattskyldigheten inträdde när vederlaget influtit kontant eller på annat sätt kommit den skattskyldige tillgodo. Kraftbolaget hade således redan erhållit ersättning (fallrätten) för den skattepliktiga varan (frikraften) och detta skedde då någon mervärdeskatt inte skulle debiteras på elektrisk kraft. Leveranserna av frikraft utgjorde således inte någon skattepliktig omsättning. - En avlösande engångsbetalning till fastighetsägare som avsåg sig rätten till framtida elleveranser var enligt Stora

Kraft AB:s mening inte en skattepliktig omsättning. Engångsbetalningen var snarast att jämföra med en partiell återbetalning från bolaget till fastighetsägaren av tidigare erhållet förskott. - Stora Kraft AB hemställde om att Skatterättsnämnden lämnade ett förhandsbesked i enlighet med ovanstående.

I komplettering anförde bolagen följande: Underlaget för ansökan om förhandsbesked var ett avtal om överlåtelse av andel i vattenområde m.m. Formell sökande var Stora Kraft AB. Såsom angivits i ansökningen, förekom det ofta också att frikraftsavtal utformats som upplåtelseavtal. Med anledning av Skatterättsnämndens frågor kompletterades därför ansökningen på så sätt att Hammarforsens Kraftaktiebolag inträdde som medsökande i ärendet med åberopande av bilagt avtal om upplåtelse av rätt till vatten m.m. - Det nu ingivna avtalet mellan Hammarforsens Kraft AB och makarna O. och S.F. avsåg upplåtelse i form av servitut enligt närmare beskrivning i avtalets § 1. Vederlaget för upplåtelsen utgjordes enligt avtalets § 4 enbart av elektrisk kraft. I övrigt åberopades samma argumentation som i Stora Kraft AB:s ansökan om förhandsbesked.

Skatterättsnämnden (1995-06-14, Wingren, ordförande, Edlund, Nyström, Peterson, Rabe, Tjörnemar, Zackari) yttrade: Förhandsbesked - Frågorna 2.1-2.3 Stora Kraft AB och Hammarforsens Kraftaktiebolag är inte skattskyldiga till mervärdesskatt för de med frågorna avsedda kraftleveranserna. - Fråga 2.4 En med frågan avsedd avlösning med engångsbelopp medför inte skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML, för något av bolagen. - Motivering - Frågorna 2.1-2.3 Ansökningen gäller frågor om skattskyldighet till mervärdesskatt vid fullgörande av åtagande att leverera s.k. fri kraft som grundar sig på två i ärendet ingivna avtal. - Enligt det ena avtalet, ingånget den 16 november 1953, upplät ägaren av fastigheten 25/576 mantal Mårdsjö 1:31 servitutsrätt till förmån för den Hammarforsens Kraftaktiebolag tillhöriga fastigheten Aspnäset 1:17 att för all framtid för tillgodogörande av vattenkraften i Amerån eller del därav efter gottfinnande fritt föfoga över den till Mårdsjö 1:31 hörande vattenkraften m.m. i Amerån. Som vederlag för det upplåtna förband sig bolaget att utge ersättning i elektrisk kraft för all framtid till upplåtaren och framtida ägare av Mårdsjö 1:31. - Enligt det andra avtalet, ingånget den 20 maj 1974, tillförsäkrade sig f.d. Bergvik och Ala AB äganderätten till en till fastigheten Kyrkbyn 28:18 hörande andel i den för Kyrkbyns skifteslag samfällda vattenkraften m.m i Ljusnan och Särvån. Köpesumman bestämdes till 72 350 kr, vilket vederlag samma dag lämnades genom åtagande av framtida leveranser av elektrisk kraft. Stora Kraft AB har därefter övertagit f.d. Bergvik och Ala AB:s rättigheter och skyldigheter enligt avtalen. - Fråga i ärendet är om mervärdesskatt skall utgå på leveranserna av den elektriska kraften enligt avtalen. - Nämnden gör följande bedömning. - Rätt till elektrisk kraft utgör en på avtal grundad begränsad sakrätt i fast egendom vid sidan av - förutom panträtt - nyttjanderätt och servitutsrätt. Den kan karaktäriseras som en nyttjanderättsliknande rättsfigur, åtskild från vanlig nyttjanderätt till fast egendom på så sätt att rättigheten tryggar intresset av en positiv prestation (jfr Westerlind, Kommentar till jordabalken, 7 kap., 1984, s. 67). - De i ärendet omfrågade leveranserna av fri kraft grundar sig på avtal år 1953 och 1974 enligt vilka kraftverksbolagen i utbyte mot endels servitutsrätt till strömfallsfastighet endels äganderätt till andel i sådan fastighet upplåtit rätt till elektrisk kraft från sina fastigheter. - Det saknas i ärendet anledning att betrakta de genom avtalen upplåtna rättigheterna till elektrisk kraft från bolagens fastigheter som annat än upplåtelse av rättigheter till fastigheter mot ersättning erhållen i form av den ovan angivna servitutsrätten och äganderätten till strömfallsfastigheterna. Med hänsyn härtill och då den i enlighet med upplåtelseavtalen utan avgift faktiskt utnyttjade elektriska kraften inte kan anses överlåtten genom särskilda avtal om köp eller byte eller vara att hänföra till uttag i bolagens verksamheter enligt bestämmelse i ML föreligger ingen omsättning av skattepliktig vara. - Ifrågavarande upplåtelse har inte hänförs till skattepliktiga upplåtelse enligt föreskrift som gällde vid upplåtelsestillfällena och grund saknas att prova om upplåtelse skulle ha varit

skattepliktiga enligt nu gällande mervärdesskattelag. - Svaret på frågorna har utformats i enlighet med det anförda. - Fråga 2.4 Någon grund för att anse en avlösen mot en engångsersättning av bolagens förpliktelser enligt avtalen som omsättningar i mervärdesskattehänseende föreligger enligt nämndens mening inte. En sådan åtgärd medför därför inte skattskyldighet enligt ML för bolagen.

Riksskatteverket överklagade och yrkade att Stora Kraft AB och Hammarforsens Kraftaktiebolag skulle anses skattskyldiga enligt ML för de med frågorna 2.1-2.3 i ansökan om förhandsbesked avsedda kraftleveranserna, och att en med fråga 2.4 i ansökan avsedd avlösning med engångsbelopp skulle medföra skattskyldighet enligt samma lag för bolagen.

Regeringsrätten (1996-04-02, Wahlgren, Dahlman, Berglöf, Sjöberg) fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 1996-03-19, föredragande Sundin, målnummer 4623-1995

Sökord: Mervärdesskatt; Skatteplikt

Litteratur:
