

Del II

Beskattningen av  
bränslen, el  
och värme

## 5 Beskattningen av bränslen

I kapitlet lämnar kommittén förslag på förändringar inom bränslebeskattningen, framförallt med avseende på de möjligheter till skattebefrielse som ges idag. Såväl det kommande energibeskattningsdirektivet som kommitténs förslag om en generell energibeskattningsmodell för hela näringslivet medför också att en översyn av dessa regler är nödvändig. Av kommittédirektiven framgår dessutom att kommittén skall överväga det eventuella behovet av förändringar av regeln om skattefrihet för bränsle som används för annat ändamål än motordrift och uppvärmning.

I kapitlet återfinns vidare en genomgång av energianvändningen inom jordbruks-, skogsbruks- och vattenbrukssektorerna och en redogörelse för den skattemässiga behandlingen av bränsleanvändningen inom dessa sektorer.

I appendix ges en närmare redogörelse för de processer som behandlas i den fortsatta framställningen, och då framförallt i anslutning till avsnitt 5.2.1.

### 5.1 Allmänt om beskattningen av bränslen

En översiktlig redogörelse för den svenska bränslebeskattningen ges i kapitel 13. Som inledning på detta avsnitt kan anföras att utgångspunkten för den svenska beskattningen av bränslen är att fossila bränslen som används för motordrift och uppvärmning skall beskattas. Biobränslen beskattas inte (råtalloljan utgör ett undantag och beskattas av industripolitiska skäl). Inte heller beskattas fossila bränslen som används för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning, dvs. i normalfallet såsom råvara, eller huvudsakligen som råvara.

## 5.2 Befrielse från skatt med stöd av 6 a kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE

I avsnittet redogörs för kommitténs ställningstaganden avseende de möjligheter till skattebefrielse som ges i 6 a kap. 1 § LSE. I nämnda paragraf har lagstiftaren samlat de flesta situationer i LSE som kan ge upphov till skattebefrielse (dock med undantag för de särskilda reglerna om skattenedsättning). En kort redogörelse för de olika möjligheterna till skattebefrielse återfinns i avsnitt 13.4.1.

### 5.2.1 Annat ändamål än motordrift eller uppvärmning (punkten 1)

#### Bakgrund

Enligt 6 a kap. 1 § 1 LSE gäller befrielse från energi- och koldioxid-skatten när bränsle förbrukas för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning eller i en process där bränslet i allt väsentligt används för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning. Enligt denna bestämmelse medges befrielse för skatt på bränsle som används som råvara, vid kemiska reduktioner inom den kemiska processindustrin samt vid reduktionsprocesser, t.ex. masugnsprocessen. Med råvara bör avses bränsle som direkt – kemiskt oförändrat – ingår i tillverkade produkter, som t.ex. kol i kolstybb och elektrodmassa eller som beståndsdel i olika slag av reningsfilter. I vissa fall kan det ifrågasättas om bränslet i en enskild process används enbart för ”annat ändamål än motordrift eller uppvärmning” eller om en viss del kan anses gå åt till uppvärmning. Typexempel är när en del av bränslet tjänar till att skapa och upprätthålla temperatur och andra processförhållanden, som behövs för att en reduktionsprocess skall kunna genomföras. Det är av processtekniska skäl inte möjligt att göra någon direkt uppmätning av hur stor mängd bränsle som i dessa fall går åt till respektive ändamål. För att i sådana fall kunna medge skattebefrielse har lagstiftaren infört bestämmelsen om skattefrihet för bränslen som förbrukats i en process där bränslet ”i allt väsentligt” används för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning (huvudsaklighetsprincipen).

Huvudsaklighetsprincipens utformning innebär att en huvudsaklighetsbedömning måste göras för att rätten till skattebefrielse skall kunna avgöras. Ett riktmärke för huvudsaklighetsprincipen

uttalades i förarbetena till bestämmelsens införande. Det var att om 70–75 procent av den totala bränsletillförseln i en process förbrukats för ”annat ändamål än motordrift eller uppvärmning”, medges även avdrag för skatten på resterande 25–30 procent.

Punkten omfattar samtliga bränslen och medger, om förutsättningarna är uppfyllda, hel befrielse från energi-, koldioxid- och svavelskatt.

Skattebefrielse för mineraloljor som används för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning följer av mineraloljedirektivet. Motsvarande princip för kol och naturgas gäller allmänt i de medlemsstater som idag beskattar dessa bränslen och ligger till grund för det nya, i mars 2003 överenskomna energibeskattningsdirektivet.

Under behandlingen av det svenska statsstödsärendet<sup>1</sup> avseende energiskatteordningen gjorde regeringen en sammanställning över de processer som var aktuella för tillämpning av den nu aktuella punkten, samt punkten 8 det s.k. *metallurgiavdraget*. Sammanställningen, som återges i kommissionens beslut, återfinns i tabell 5.1. Kommissionens beslut refereras i avsnitt 12.6.7. Aktuella processbeskrivningar m.m. återfinns i kapitlets appendix.

---

<sup>1</sup> EG-kommissionens ärende: Statligt stöd nr. NN/3A/2001 och NN4/A/2001.

*Tabell 5.1.* Sammanställning över processer där skattefrihet ges genom ”annat ändamål än motordrift eller uppvärmning”, huvudsaklighetsprincipen eller metallurgiavdraget

<i>Typ av process</i>	<i>Bränsle</i>	<i>Skattefrihet genom "andra ändamål" än motordrift eller uppvärmning</i>	<i>Skattefrihet genom huvudsaklighetsprincipen</i>	<i>Skattefrihet genom metallurgiavdraget</i>
1. Framställning av råjärn i masugn	Koks	X (delvis)	X	X
2. Framställning av pellets i sinterprocessen	Kol		X	X
3. Framställning av järnsvamp	Kol	X (allt)		X
4. Framställning av ferrolegeringar	Kol	X (allt)		X
5. Användning av uppkolningsmedel i ljusbågsugnar	Kol	X (allt)		
6. Framställning av bly genom återvinning av förbrukade blyackumulatorer	Koks	X (delvis)		
7. Integrerad framställning av icke-järnmetaller				
7.1 Koppar	Olja	X (allt)		
7.2 Zink	a) Olja b) Kol	a) X (delvis) b) X (delvis)	a) X b) X	b) X
7.3 Bly	Olja	X (delvis)	X	
8. Framställning av väteperoxid	Gasol eller naturgas	X (delvis)	X	
9. Framställning av kimirök	Olja eller naturgas	X (delvis)	X	

*Källa:* Kommissionens beslut den 11 december 2002 i ärende nr NN 3/A/2001 och NN 4/A/2001.

## Överväganden och bedömning

**Kommitténs bedömning:** Inga förändringar föreslås vad beträffar utformningen av bestämmelsen, som medger skattefrihet när bränsle förbrukas för ”annat ändamål än motordrift eller uppvärmning” eller i en process där bränslet i allt väsentligt används för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning.

Av den processgenomgång som återfinns i appendix till kapitlet framgår att det är ett förhållandevis begränsat antal processer som kommer ifråga för bestämmelsen. Det är även ett ganska begränsat antal företag som använder sig av bestämmelsen. Den har därför särskild betydelse för de företag som kommer ifråga.

Bestämmelsen har nyligen prövats av kommissionen och befunnits konsistent med statsstödsreglerna.<sup>2</sup> Den ligger också i linje med det kommande energibeskattningsdirektivet, där skattebefrielse kan medges för energiprodukter som dels förbrukas för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning, dels förbrukas för s.k. dubbel användning. Såvitt kommittén kan bedöma svarar den kommande regleringen i direktivform väl mot den nu gällande svenska bestämmelsen. Mot bakgrund av dels kommissionens inställning till bestämmelsen, dels det kommande energibeskattningsdirektivet kan kommittén inte finna något skäl att ändra bestämmelsens utformning.

### 5.2.2 Tåg, skepp, luftfartyg m.fl. i punkterna 2–5

**Kommitténs bedömning:** Inga förändringar föreslås vad beträffar möjligheterna till skattebefrielse i punkterna 2–5.

För en närmare redovisning av punkternas materiella innehåll hänvisas till avsnitt 13.4.1.

Förbrukning i tåg eller annat spårbundet färdmedel medges skattebefrielse med stöd av mineraloljedirektivet. Även det kommande energibeskattningsdirektivet ger medlemsstaterna en möjlighet att ha sådan skattebefrielse.

<sup>2</sup> Kommissionens beslut den 11 december 2002 i ärende nr NN 3/A/2001 och NN 4/A/2001.

Skattefrihet gäller även för förbrukning i skepp och båtar, när dessa inte används för privata ändamål. I energibeskattningsdirektivet kommer fortsatt obligatorisk skattefrihet gälla för dessa skepp och båtar.

Motsvarande gäller för luftfartyg. Beträffande punkten 5 b som avser privat nöjesflygning grundar sig befrielsen dock på ett s.k. 8.4-beslut (se avsnitt 12.3.1) enligt vilket Sverige givits rätt att undanta även annan luftfart än yrkesmässig luftfart från beskattning. Detta gäller t.o.m. den 31 december 2006.

Enligt kommitténs uppfattning föreligger inte skäl att föreslå några förändringar av dessa möjligheter till skattebefrielse. Eftersom de dessutom synes överensstämma med kommande energibeskattningsdirektiv finns all anledning att bibehålla punkterna enligt sin nuvarande lydelse.

### 5.2.3 Framställning av skattepliktiga produkter (punkten 6)

<b>Kommitténs bedömning:</b> Skattebefrielsen bibehålls.
--

Punkten avser skattefrihet i raffinaderier och petrokemisk industri. Ett syfte bakom bestämmelsen är att undvika dubbelbeskattning när skattepliktiga produkter framställs. För en mycket utförlig redovisning av beskattningen av bränslen i raffinaderier och petrokemisk industri hänvisas till betänkandet *Ny lag om skatt på energi* (SOU 1994:85) s. 141 ff. Vad som förevarit sedan nämnda betänkande skrevs ger inte upphov till någon förändring av bestämmelsen. Det kommande energibeskattningsdirektivet kommer att innehålla bestämmelser som innebär att skattskyldighet inte inträder för den bränsleförbrukning som avses med den svenska bestämmelsen. Bestämmelsen föreslås således behållas.

#### 5.2.4 Framställning av skattepliktig elektrisk kraft (punkten 7)

**Kommitténs bedömning:** Möjligheten till befrielse från skatten på bränsle som förbrukas för framställning av el slopas.

Kommitténs förslag till ny energibeskattningsmodell för näringslivet innefattar energiomvandlingssektorn. Något undantag från beskattningen görs därmed inte längre för insatsbränslen som används för elproduktion. Som konsekvens härav skall punkten 7 slopas.

#### 5.2.5 Metallurgiavdraget (punkten 8)

**Kommitténs förslag:** Punkten tas bort. Skattebefrielsen för de processer som omfattas av punkten kan redan idag åstadkommas med tillämpning av punkten 1 (annat ändamål än uppvärmning, endast, eller i förening med huvudsaklighetsprincipen).

Den svenska synen på bestämmelsen har hittills varit att bestämmelsen varit nödvändig för att tillförsäkra att bränslen i vissa processer inte beskattas (framförallt kolförbrukning i sinterverken). Det har emellertid framkommit att samtliga metallurgiska processer kan anses omfattas av antingen enbart skattefriheten för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning eller i förening med huvudsaklighetsprincipen. Detta är också den ståndpunkt som kommissionen hävdar i beslutet den 11 december 2002 avseende den svenska energiskatteordningen.<sup>3</sup> Mot denna bakgrund ter sig bestämmelsen överflödigt och bör därför slopas.

---

<sup>3</sup> Se not 2.



### 5.2.6 De sektorsspecifika avdragen (punkterna 9–11)

**Kommitténs förslag:** Möjligheterna till skattebefrielse för vissa utvalda sektorer ersätts med en generell nivå för näringslivet.

Dessa punkter är sektorsspecifika såtillvida att de medger skattebefrielse för vissa utvalda sektorer av näringslivet. Såsom anförs under punkten 7 ovan innebär kommitténs förslag att en generell beskattningsnivå skall gälla för hela näringslivet. I kapitel 4 har kommitténs definition av näringsidkare presenterats såsom den som bedriver yrkesmässig verksamhet. Näringsidkarna som grupp betraktat får anses utgöra vad som i dagligt tal kallas näringslivet. Den nya näringslivsnivån kommer att utgöra en möjlighet till befrielse från skatten för den som bedriver yrkesmässig verksamhet. Denna rätt till skattebefrielse infogas som en ny punkt i 6 a kap. 1 § LSE, och ersätter därigenom punkterna 9–11. Dessa punkter kan därmed slopas i sin nuvarande utformning.

### 5.2.7 Förbrukning i sodapannor, lutpannor m.m. (punkten 12)

**Kommitténs förslag:** Avdraget bibehålls, men justeras något som en följd av kommitténs överväganden avseende metallurgiavdraget (punkten 8) och beskattningen av bränslen som förbrukas för cement- och kalktillverkning.

Den här punkten innebär att avdrag får göras för svavelskatten på bränsle som förbrukats i processer för framställning av t.ex. tegel, cement, kalk och mineralull. Den innebär också avdragsrätt för svavelskatt på bränsle som förbrukats i sodapannor eller lutpannor. Med sodapannor avses de särskilda pannor inom skogsindustrin i vilka främst restprodukter från massaproduktionen förbränns för kemikalieåtervinning och energiändamål. Motsvarande pannor finns i sulfittmassaindustrin och kallas allmänt lutpannor.

Såsom ovan redovisats har kommittén gjort den bedömningen att metallurgiavdraget kan slopas och att skattebefrielsen enligt punkten 8 framdeles kan komma till stånd genom utnyttjande av punkten 1. Eftersom punkten 1 medger skattebefrielse från svavelskatten och sålunda också omfattar metallurgiska processer saknas

anledning att bibehålla den möjligheten till befrielse även i punkten 12. Vidare föreslår kommittén i avsnitt 5.3 att skattebefrielse skall gälla vid viss industriell framställning av produkter av andra mineraliska ämnen än metaller. Denna möjlighet till skattebefrielse förs in i en egen punkt och torde då även omfatta den befrielse från svavelskatten som nu gäller enligt punkten 12 för de aktuella processerna. Punkten 12 justeras därför i enlighet härmed och kommer med kommitténs förslag att endast omfatta skattebefrielse för sodapannor och lutpannor.

### 5.2.8 Fordon i gruvindustriell verksamhet (punkten 13)

**Kommitténs förslag:** Särregleringen för gruvfordonen bibehålls. Denna kategori fordon skall beskattas i höjd med den generella näringslivsnivån. Detta skatteuttag skall dock, liksom vad som gäller idag för 0,8-procentsregeln, inte ingå i beräkningsunderlaget för begränsningsregeln.

Drivmedel som används i motordrivna fordon beskattas fullt ut inom såväl jordbruk och skogsbruk som industri och byggsektor. Enda undantaget är drift av gruvfordon, i vilka omärkt olja med återbetalning alternativt avdrag ned till industriskattesats får användas. Industriskattesatsen motsvarar 543 kronor 50 öre per m<sup>3</sup>. Enligt uppgifter från Särskilda skattekontoret i Ludvika omfattade skattenedsättningen för år 2001 sex företag och uppgick till totalt cirka 83 miljoner kronor.

I betänkandets avsnitt 13.4.1 återger kommittén bakgrunden till bestämmelsen. De fordon som är aktuella för skattenedsättning är andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar som används vid tillverkningsprocessen i gruvindustriell verksamhet. Inom gruvbranschen används specialfordon för transport av malm och bergprodukter som uttas och transporteras i processen. Detta sker inom avgränsade och inhägnade områden. Alternativ för transporter kan i vissa fall vara transportband, skipar och tåg.

Kommittén har i avsnittet 2.6.2 redogjort för det arbete som bedrivs i Vägtrafikskatteutredningen (Fi 2001:08). Utredningen har i en promemoria den 22 januari 2002 (dnr. Fi2002/674) lagt fram förslag på tänkbara förändringar av beskattningen av dieselolja för arbetsmaskiner. Promemorian tangerar den särreglering som finns

för gruvfordonen, men avstår från att närmare gå in och kommentera dessa fordon. Om promemorians förslag träder i kraft innebär det för beskattningen av de fordon som definitionsmässigt utgör arbetsmaskiner att de skall beskattas i nivå med den s.k. uppvärmningsnivån. Denna nivå är för närvarande 2 894 kr per m<sup>3</sup> till skillnad mot den högsta etablerade fordonsnivån som är 3 178kr per m<sup>3</sup>.

En fråga som måste tas upp i detta sammanhang är statsstödsaspekterna av ett sektorsavgränsat avdrag. Enligt kommitténs uppfattning kan det å ena sidan hävdas att åtgärden är selektiv då den är sektorsspecifik. Å andra sidan kan hävdas att all gruvbrytning i beskattningshänseende behandlas på samma sätt och att åtgärden därför är generell. Det kan noteras att malm inte framställs på annat sätt än genom gruvbrytning. Det finns således inte någon konkurrerande framställningsprocess som diskrimineras genom den aktuella skattebefrielsen. Vid en avvägning finner kommittén att det finns vissa skäl som talar för att anse skattebefrielsen vara en allmän åtgärd och alltså inte statsstöd.

Vid en bedömning av huruvida särregleringen skall slopas eller inte måste tas i beaktande att gruvnäringen i hög grad verkar i internationell konkurrens, såväl inom som utom EU. Det förslag som kommittén nu lämnar är förhållandevis genomgripande för näringslivet som helhet. Beroende på den kommande harmoniseringen av bland annat näringslivets elbeskattning kommer den elintensiva gruvnäringens kostnader att öka. Mot bakgrund härav vore det olyckligt att samtidigt slopa skattebefrielsen för gruvfordonen, inte minst pga. dess mycket stora betydelse för ett fåtal företag. Kommitténs förslag är därför att bibehålla särregleringen. Kommitténs uppfattning är emellertid att näringslivets energibeskattnings på sikt skall vara utformad utan denna typ av särregler för vissa utvalda sektorer, vilket, inte minst i statsstöds-hänseende, får anses vara en fördel.

### 5.3 Särskilt om beskattningen av bränslen för cement- och kalktillverkning

#### Bakgrund

Av artikel 1.1 och 1.2 i mineraloljedirektivet framgår att medlemsstaterna skall ta ut en harmoniserad punktskatt på mineraloljor. Enligt artikel 8.1 första stycket a skall medlemsstaterna dock undanta bränslen som används för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning från beskattning (se avsnitt 12.3). Principen gäller såsom redovisats ovan i avsnitt 5.2.1 även i den svenska lagstiftningen.

Enligt 6 a kap. 1 § 1. LSE) medges befrielse från skatten på bränsle som förbrukats för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning eller i en process där bränslet i allt väsentligt används för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning. Bestämmelsen tillkom i samband med en teknisk översyn och EG-anpassning av den svenska energibeskattningen. Såvitt avser cementtillverkning kunde utredningen (*Ny lag om skatt på energi*, SOU 1994:85) inte finna att processen kunde jämföras med reduktionsprocessen eller finna någon annan grund som kunde göra det möjligt att hänföra någon del av bränsleförbrukningen till sådan användning som – med tillämpning av avdragsbestämmelsen ”för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning” – kunde berättiga till skatteavdrag. Den nu redovisade bedömningen överensstämde enligt utredningen även med den tolkning som – beträffande mineraloljeproducter – gjorts inom EG av motsvarande bestämmelse om undantag från beskattning. Regeringen anslöt sig till utredningens förslag och ansåg att det inte var befogat att utvidga avdragsmöjligheten till att omfatta all energi som användes i processer där energiinsatsen var nödvändig för att den skulle kunna genomföras. För cementindustrins del ger bestämmelsens utformning tillsammans med vad som uttalats i samband med dess tillkomst alltså inte något stöd för att grunda skattebefrielse. Detta har även fastslagits av Regeringsrätten i det mål som berörs nedan.

#### *Regeringsrättens dom i mål 656-2001 (RÅ 2001 not. 148)*

I målet ansökte ett bolag om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden för att få svar på frågan om avdrag (med stöd av den i avsnittet ovan redovisade bestämmelsen) kunde medges för skatten

på det bränsle som används i cementtillverkningen. Frågan var om ordet ”uppvärmning” såsom det anges i lagtexten skall avse sådan energitillförsel som tillförs för att vidmakthålla en kemisk process vid tillverkningen av cement. Bolaget hävdade att avsikten med den energitillförsel som sker vid cementtillverkning inte i huvudsak är uppvärmning utan energitillförsel för att underhålla en kemisk process. Skatterättsnämnden gjorde bedömningen att begreppet ”uppvärmning” i LSE inte bör ges en sådan strikt fysikalisk innebörd som bolaget gjort gällande. Skatterättsnämnden stödde sin uppfattning i huvudsak på vad som uttalats i förarbetena vid bestämmelsens tillkomst. De bränslen som förbrukas vid bolagets tillverkning av cement ansågs således använda för sådan uppvärmning som avses i LSE. Avdrag för bränslet medgavs därför inte. Skatterättsnämnden uttalade vidare att utgången fick anses vara i överensstämmelse med artikel 8.1 första stycket a mineraloljedirektivet. Regeringsrätten instämde efter överklagande i Skatterättsnämndens bedömning.

### *Cement- och kalkframställning inom EU*

För cement- och kalkframställning råder delade meningar inom EU om energianvändningen definitionsmässigt är uppvärmning eller skattefri råvaruanvändning. Flertalet medlemsstater har gjort tolkningen att energiinsatsen är att hänföra till uppvärmning. Detta innebär att bränslet i de fallen som utgångspunkt skall beskattas om det är ett harmoniserat bränsle, dvs. mineralolja. För de länder som inte beskattar samtliga fossila bränslen innebär detta att tolkningen av uppvärmningsbegreppet inte är av lika stor betydelse som för länder såsom Sverige som beskattar samtliga fossila bränslen. Av intresse är att den högsta tyska federala skattedomstolen (Bundesfinanzhof) för tyskt vidkommande fastställt att ändamålet med eldning av bränsle inom cement- och kalkindustrin inte är uppvärmning. Därvid sade sig domstolen beakta mineraloljedirektivets bestämmelser. Domstolen fann alltså att det inte strider mot mineraloljedirektivet att undanta bränsle som används i cementframställning från skatt. För Tyskland gäller i och med detta för närvarande att cementindustrin inte behöver betala skatt på sin oljeförbrukning. Kommissionen har pga. detta väckt talan mot Tyskland inför EG-domstolen för fördragsbrott (mål C-240/01

Kommissionen mot Tyskland). Muntlig förhandling har hållits, men någon dom har ännu inte meddelats.

Den svenska hållningen, är såsom redovisats ovan, att energitillförseln i cement- och kalkprocesserna sker uteslutande för uppvärmning, och att bränsleinsatsen därför skall beskattas.

### 5.3.2 Förändringar i beskattningen av bränslen för cement- och kalktillverkning

**Kommitténs förslag:** Befrielse föreslås från skatten vid viss industriell framställning av produkter av andra mineraliska ämnen än metaller.

I det kommande energibeskattningsdirektivet lämnas en möjlighet för medlemsstaterna att undanta mineralogiska processer från direktivets tillämpningsområde, och alltså från beskattning. Såsom redovisats ovan har Tyskland redan ansett att cementtillverkningen skall skattebefrias. Det kan därför på goda grunder antas att Tyskland kommer att utnyttja direktivets möjlighet till skattebefrielse.

För svenskt vidkommande rör det sig om ett fåtal industrier som samtliga verkar i internationell konkurrens. Den tidigare svenska hållningen har varit att den aktuella bränsleinsatsen skall beskattas, framförallt med utgångspunkten att bränsleförbrukningen har ansetts åtgå till uppvärmningsändamål, som ju skall beskattas enligt mineraloljedirektivet. Med det nya energibeskattningsdirektivet kommer saken i en något annorlunda dager. Fortfarande kommer utgångspunkten vara att bränsle som används för uppvärmningsändamål skall beskattas. Dock kommer även s.k. blandad användning att kunna skattebefrias (eng. "dual use"). Vad som framkommit under kommittéarbetet ger emellertid inte stöd för att anse att bränsleförbrukning i kalk- och cementtillverkningen nu plötsligt skulle kunna anses som blandad användning.

Däremot införs en möjlighet i direktivet att undanta energiprodukter som används i mineralogiska processer från beskattning. Denna möjlighet bör utnyttjas, inte minst med tanke på den internationella konkurrensen på området. Däremot förefaller definitionen i direktivet "mineralogiska processer" vara mer omfattande än de processer som hittills i Sverige kunnat använda

sig av 1,2-procentsregeln. Något bärande skäl att nu utvidga det skattenedsatta området kan inte anses föreligga. Den lämpliga lösningen är i stället att låta den nya skattefriheten omfatta de processer som nu kan tillämpa 1,2-procentsregeln. En sådan lösning synes tilltalande, inte minst av praktiska tillämpningsskäl. Ett annat skäl för att ha ett något inskränkt tillämpningsområde är att söka undvika skattebefrielse för bränsle som används för rena uppvärmningsändamål.

### 5.3.3 1,2-procentsregeln

**Kommitténs förslag:** Den s.k. 1,2-procentsregeln föreslås gälla fortsatt intill dess den av kommittén föreslagna begränsningsregeln och skattebefrielsen för bränslen, som används vid industriell framställning av produkter av andra mineraliska ämnen än metaller, träder i kraft.

I avsnitt 13.4.2 redogörs för den s.k. 1,2-procentsregeln. Regeln avser nedsättning av koldioxidskatt på andra bränslen än mineraloljor, dvs. kol och naturgas, och kan endast tillämpas av företag som framställer produkter av andra mineraliska ämnen än metaller, dvs. cement-, kalk-, sten- och glasindustrin. Bestämmelsen är en takregel där skattebelastningen på de aktuella bränslena begränsas till 1,2 procent av försäljningsvärdet. Överstigande skatt sätts alltså ned till noll.

Regeln, som är intagen i en övergångsbestämmelse, har vid flera tillfällen fått förlängd giltighetstid. Enligt nu gällande beslut löper regelns giltighetstid ut den 31 december 2003. Detta innebär för det fall att kommitténs förslag träder i kraft vid den föreslagna tidpunkten, eller den 1 juli 2004, att de aktuella industrierna får en tids skatteökning, innan det nya energibeskattningsystemet, inklusive den nya generella begränsningsregeln och skattefriheten för cement- och kalktillverkningsprocesserna, träder i kraft. Kommittén föreslår därför en temporär förlängning av 1,2-procentsregeln. Regeln har fått statsstödsgodkännande t.o.m. den 31 december 2003. Kommitténs förslag om ett halvårs förlängning av regeln torde därför kräva förnyad notifiering hos EG-kommisionen.

## 5.4 Träskiveindustrin

### 5.4.1 Bakgrund

Energiomvandlingssektorns bibränsleanvändning är skattebefriad i Sverige. Detta är en medveten politisk styrning för att öka bibränsleanvändningen inom sektorn. Styrningen har gett önskat resultat, vilket samtidigt har inneburit att konkurrensen om råvaran ökat. Detta har i sin tur medfört att träskiveindustrin under de senaste åren fått starkt ökande råvarukostnader.

### 5.4.2 Inkomna skrivelser

En skrivelse, som behandlar frågan om den svenska spånskive- och träfiberindustrins konkurrenskraft, har överlämnats till kommittén från regeringen. Ytterligare en skrivelse med samma innebörd har överlämnats direkt till kommittén.

*Trä- och Möbelindustriförbundet* hemställer i skrivelser (2002-03-21 och 2002-05-14) att träskiveindustrin ges möjlighet att på lika villkor med energiomvandlingssektorn konkurrera om träråvara, såg- och kutterspån. Förbundet anför därvid dessutom att det är viktigt att inte bibränsleambitionerna prioriteras före industriell användning av råvara på ett sådant sätt att den svenska träskiveindustrin och möbel- och snickeriindustrins konkurrensförmåga med omvärlden försvagas.

### 5.4.3 Överväganden och bedömning

**Kommitténs bedömning:** En målsättning vid utformningen av förslaget till ny energibeskattningsmodell har varit att renodla och förenkla energibeskattningen och undvika olika särlösningar för vissa specifika problemområden. Någon särregel för träskiveindustrin eller spånråvaran införs därför inte i LSE.

Kommittén har som uttalad målsättning att ge energibeskattningen en långsiktigt hållbar utformning som i möjligaste mån inte belastas av särregleringar. Någon särreglering för träskiveindustrin föreslås därför inte. Det kan för övrigt diskuteras hur en sådan särreglering rent praktiskt skulle kunna utformas. En lösning vore



möjligen någon form av spånskatt, efter förebild från råttalloljeskatten. Kommittén har emellertid beträffande denna skatt erfart att tillämpningen inte varit helt bekymmersfri utan i stället lett till olika former av anpassningar m.m. En mer generell lösning för träskiveindustrins vidkommande vore i stället att införa energiskatt på bibränslen. En sådan lösning synes emellertid för närvarande inte vara politiskt genomförbar.

Även om kommittén således inte föreslår någon reglering för träskiveindustrins råvaruinköp finns anledning att notera att ämnet är föremål för fortsatt behandling inom Näringsdepartementet, och att en analys av träskiveindustrins konkurrenskraft utgör ett inslag i ett pågående uppdrag hos Energimyndigheten.<sup>4</sup> Om det därefter bedöms nödvändigt med särskilda åtgärder för att trygga träskiveindustrins försörjning av råvara, talar det ovan sagda för att en lösning bör sökas utanför skattesystemet.

## 5.5 Jordbruks-, skogsbruks- och vattenbrukssektorerna

### 5.5.1 Allmänt

Enligt direktiven skall kommittén kartlägga energiförbrukningen inom jordbruks-, skogsbruks- och vattenbrukssektorerna. I avsnittet nedan följer en sådan kartläggning. Även om förevarande kapitel behandlar beskattningen av bränslen återfinns även tillgängliga uppgifter om elanvändning i de aktuella sektorerna.

Generellt kan sägas att den energi som används inom de angivna sektorerna används för uppvärmning av olika slag. Några processer där energin kan anses ha använts som råvara förekommer alltså inte. Energiförbrukningen skall därför beskattas i enlighet med den generella näringslivsnivån. Någon skattebefrielse medges således inte med stöd av någon punkt i 6 a kap. 1 § LSE. Däremot finns en möjlighet för t.ex. växthusodlarna att få ett visst avdrag på koldioxidskatten när koldioxidutsläpp begränsas genom att koldioxiden binds i produkten (9 kap. 4 § LSE).

---

<sup>4</sup> Regeringen har genom beslut den 5 december 2002 (dnr N2002/11666/ESB) uppdragit åt Energimyndigheten att undersöka förutsättningarna för en ökad bibränsleanvändning i Sverige. Uppdraget skall redovisas senast den 11 april 2003. I uppdraget ingår även att studera träskiveindustrins konkurrenskraft.

### 5.5.2 Jordbrukens energianvändning<sup>5</sup>

Enligt SCB:s Lantbruksräkning 1998 finns i Sverige ca 85 000 företag som brukar mer än två hektar åkermark. Ungefär en tredjedel, eller ca 28 300 företag, beräknas utgöra heltidsjordbruk. De svenska jordbruken förbrukar för närvarande drygt 1,6 TWh el och ca 60 000 m<sup>3</sup> eldningsolja per år. Huvuddelen av elförbrukningen, ca 1,4 TWh, sker inom animalieproduktionen, och fördelas enligt följande:

- Tilläggsvärme 40 procent

Tilläggsvärme behövs för att kunna bedriva viss animalieproduktion vid svenska klimatförhållanden.

- Ventilation 20 procent
- Övrig utrustning 40 procent

Övrig utrustning behövs för t.ex. utgödning, belysning, hydrofor, tvätt, värmelampor, mjölkning, diskning, kylning och skultorkar.

Ungefär 0,1 TWh förbrukas vid torkning av spannmål, och lika mycket vid torkning av hö. Dessutom tillkommer viss elförbrukning i maskinhallar, gårdsverkstad, lagerutrymmen, varför 1,6 TWh totalt för jordbruket kan vara något i underkant. Dessa uppgifter har dock inte gått att fastställa med större precision. Förbrukning av eldningsolja avser huvudsakligen torkning av spannmål. Cirka en liter olja åtgår per 100 kg spannmål. 75–80 procent av skörden torkas på gården. 75 procent motsvarar en förbrukning om 45 000 m<sup>3</sup>. Övrig oljeförbrukning sker för uppvärmning, t.ex. som tilläggsvärme i vissa djurstallar.

---

<sup>5</sup> Om inte annat anges, kommer faktauppgifterna från Lantbrukarnas Riksförbund (LRF) samt Lantbruksuniversitetet (SLU).

### 5.5.3 Växthusodling<sup>6</sup>

Växthusuppvärmning vid yrkesmässig växthusodling ryms under SNI-koderna 01.12 respektive 01.13 och faller därmed in under begreppet jordbruksverksamhet. År 1999 bedrev totalt 1 264 företag i Sverige växthusodling med en odlingsareal överstigande 200 m<sup>2</sup>. Den sammanlagda odlingsarealen uppgick till ca 3,3 miljoner m<sup>2</sup> (327,3 ha). Växthusodlingens inriktning och omfattning 1981 och 1999, samt aktuell värdevolym år 2001 framgår av tabell 5.2.

---

<sup>6</sup> Faktauppgifter från SCB:s statistik, kompletterad med inhämtad information från Gröna Näringens Riksorganisation (GRO).

**Tabell 5.2.** Växthusproduktion inriktning, omfattning och värdevolym\*

	1987	1999	Värdevolym 2001 (mkr)
<i>Grönsaker</i>			651
-antal företag	1 704	1 453	
-växthusyta, 1 000m <sup>2</sup>	829	462	
<i>Krukväxter</i>			416
-antal företag	933	608	
-produktion, 1 000 st.	35 361	48 511	
<i>Snittblommor</i>			59
-antal företag	541	160	
-växthusyta, 1 000m <sup>2</sup>	675	90	
<i>Utplanteringsväxter</i>			150
-antal företag	**	705	
-produktion, 1 000 st.	57 932	63 101	
<i>Lökväxter</i>			318
-antal företag	789	380	
-produktion, 1 000 st.	161 033	116 145	
<i>Småplantor och sticklingar</i>			***
-antal företag	**	203	
-produktion, 1 000 st.	60 305	176 556	
<b>Totalt:</b>			<b>1 594</b>

\*Begreppet "värdevolym" ses som synonymt med "produktionsvärde". "Värdevolym" uttrycker det beräkningssätt som används av Jordbruksverket för att ange produktionsvärdet. Följande formler visar hur värdevolym, kvantitet och pris beräknas för varje produkt inom gruppen köksväxter.

$$\text{Kvantitet} = k_{kon01} + (k_{scb99} - k_{kon99}) \cdot \left( \frac{k_{fv01}}{k_{fv99}} \right)$$

$$\text{Värdevolym} = (k_{kon01} \cdot p_{kon01}) + ((k_{scb99} - k_{kon99}) \cdot \left( \frac{k_{fv01}}{k_{fv99}} \right) \cdot p_{fv99})$$

Pris = Värdevolym / Kvantitet där

$p_{kon}$  = Genomsnittspris för produktion som går till konservindustrin enligt Trädgårdsundersökningen 2001.

$p_{fv}$  = Genomsnittspris för produktion som går till färskvarumarknaden enligt Trädgårdsundersökningen 2001.

$k_{kon}$  = Producerad kvantitet av/för konservindustrin enligt Trädgårdsundersökningen 2001.

$k_{fv}$  = Producerad kvantitet för färskvarumarknaden enligt Trädgårdsundersökningen 2001.

$k_{scb}$  = Kvantitet enligt SCB:s Trädgårdsinventering 1999.

\*\* Uppgiften är inte tillgänglig.

\*\*\* Täcks av produktionsvärdet för övriga sektorer.

Källor: Gröna Näringens Riksorganisation (GRO) och Jordbruksverket.

Odlingen av grönsaker omfattar huvudsakligen tomat och gurka, samt i mindre omfattning också sallat, kryddväxter och melon. En betydande minskning har skett av både antalet företag och av den totala arealen, men produktionen har volymmässigt bibehållits under perioden. För krukväxtodlingens del har produktionen ökat väsentligt även om antalet företag minskat kraftigt. Snittblomsterodlingen är den produktionsinriktning som visar den kraftigaste tillbakagången (främst beroende på importkonkurrens). Den kvarvarande odlingen är främst inriktad på rosor och liljor. Även produktionen av lökväxter uppvisar en tillbakagång, men drivningen av tulpaner har en stark position i den svenska odlingen. En positiv utveckling kan ses för produktionen av utplantering och sommarväxter, liksom för produktionen av småplantor och sticklingar för vidarekultur.

Tabell 5.3 redovisar växthusodlingens totala förbrukning av olika energislag 1987 och 1999. Förbrukningen avser energi för uppvärmning, koldioxidproduktion, belysning och annan drift.

**Tabell 5.3.** Växthusodlingens energianvändning 1987 och 1999

Energislag	1987		1999	
		%		%
Eldningsolja 1, m <sup>3</sup>	42 927	27	66 142	57
Eldningsolja övr., m <sup>3</sup>	27 376	19	14 157	13
Naturgas, 1 000 kWh	35 347	2	214 854	19
Kol, ton	70 668	35	350	≈0
Gasol, ton	0	0	1 591	2
Fjärrvärme, 1 000 kWh	54 640	3	39 961	3
Biobränsle, m <sup>3</sup>	81 219	4	15 343	1
El, 1 000 kWh	160 483	10	59 392	5
<i>Totalt:</i>	-	100	-	100

*Källa:* Gröna Näringens Riksorganisation (GRO).

Omräknat till MWh, har växthusnäringen minskat sin totala energianvändning från 1 587 566 MWh år 1987 till 1 155 164 MWh 1999, eller med 27,2 procent. Energikostnaden utgör tillsammans med kostnaden för arbetskraft den dominerande kostnadsposten i växthusodlingen. I de flesta växthusföretag ligger energikostnaden i intervallet 15–30 procent av produktionsvärdet. Energikostnadsandelen är högst inom odlingen av tomat och gurka (höga krav på

växthusens ljusinstrålning) och lägst i vissa intensiva odlingar av lökblommor och krukväxter. Energibehovet per m<sup>2</sup> växthusyta beräknas uppgå till ca 500 kWh med en variation på +/- 10 procent.

#### 5.5.4 Skogsbrukens energianvändning

Drygt halva Sveriges landyta, dvs. 22 619 000 av totalt 41 007 000 ha, består av skogsmark. Den svenska skogen är fördelad på följande ägarkategorier: 39 procent ägs av aktiebolag, 30 procent ägs av enskilda personer, 19 procent ägs av enkla bolag, övriga allmänna intressenter äger 7 procent, medan staten äger 3 procent och dödsbon 2 procent. År 2000 fanns i Sverige 354 323 skogsägare. Antalet lantbruksföretag med jord- och skogsbruk var 46 652. Knappt 5 400 personer var sysselsatta i skogsarbete inom storskogsbruket, medan skogsentreprenörsföretagen sysselsatte 6 500 personer i skogsarbete. Antalet arbetstimmar i skogsarbete var ca 27,3 miljoner, varav 14,9 miljoner timmar inom det småskaliga skogsbruket. Det svenska skogsbrukets produktion, uppdelad på olika verksamheter, framgår av tabell 5.4.

*Tabell 5.4.* Produktionsvolym i svenskt skogsbruk år 2000

<i>Produktionsområde</i>	<i>Volym</i>
Avverkad volym	60,7 miljoner m <sup>3</sup> fub <sup>1</sup>
Skogsbilvägar <sup>2</sup>	1 450 km
Produktion o distribution, biobränsle	21 693 GWh
Produktion o distribution, skogsbränsle	6 000 GWh

<sup>1</sup> Fub: fast ved under bark.

<sup>2</sup> Nybyggda eller fullständigt förbättrade.

*Källa:* Skogforsk.

Under år 2000 beräknas skogsbruket ha förbrukat knappt 300 000 m<sup>3</sup> dieselevivalenter fossilt bränsle för skogliga arbetsoperationer och vägbyggnad. Bränsleanvändningens fördelning med avseende på skogliga arbetsoperationer, byggande av skogsbilvägar samt produktion och distribution av träd- och skogsbränsle framgår av tabell 5.5.

*Tabell 5.5.* Skogsbrukets förbrukning av fossilt bränsle år 2000

<i>Verksamhet</i>	<i>dieselevivalenter (m<sup>3</sup>)</i>
Plantproduktion och skogsvård	31 800
Avverkning	107 000
Vidaretransport av virke till industri	149 000
Skogsbilvägbyggnad och fullständiga förbättringar av skogsbilvägar	9 800
Summa skogliga arbetsoperationer	298 000
Produktion o distribution, trädbränsle <sup>1</sup>	83 000
Produktion o distribution, skogsbränsle <sup>2</sup>	23 000
Summa exklusive trädbränslen:	321 000

<sup>1</sup> Omfattar även rivningsbränsle och ved från energiskogsodlingar.

<sup>2</sup> Skattning.

*Källa:* Skogforsk.

För produktion och distribution av trädbränsle förbrukades ca 83 000 m<sup>3</sup> dieselevivalenter. Delar av denna verksamhet sker utanför skogsbrukens kärnområde. År 2000 uppskattades skogsbrukets andel uppgå till ca 23 000 m<sup>3</sup> dieselevivalenter. Sammantaget beräknas skogsbrukets förbrukning av fossilt bränsle för skogliga arbetsoperationer samt produktion och distribution av skogsbränslen uppgå till 321 000 m<sup>3</sup> dieselevivalenter.

### 5.5.5 Vattenbrukens energianvändning<sup>7</sup>

Vattenbruk är benämningen på odling av fisk och skaldjur under kontrollerade former. Odlingen av matfisk sker med hjälp av stora nätkassar med flytramar, som förankras längs med kuster och i större inlandsvatten. Odlingarna behöver vatten med god genomströmning och tillräckligt djup. Matfiskproducenten köper sättfisk, dvs. fiskyngel som fötts upp till ungefär ett års ålder, och placerar ut dem i kassarna. Där får fisken växa tills den är 2,5 år gammal och tillräckligt stor för att användas i livsmedelsproduktionen. En viss del av sättfisken används för utplantering i vattenmiljöer där de naturliga bestånden behöver förstärkas samt för sportfisket. Förutom matfisk odlas kräftor, ål och musslor.

<sup>7</sup> Faktauppgifter från Vattenbrukarnas Riksförbund.

Energi används huvudsakligen för uppvärmning i odlingar. El är det dominerande energislaget, men även oljepumpar används för uppvärmning av vatten vid äggkläckning. Bensin och diesel används vid land- och sjötransporter. Uppgifter om energiförbrukningens storlek är inte tillgängliga.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> På grund av de individuella odlingarnas heterogenitet är uppgifter för typodlingar inte heller tillgängliga.



# Appendix

## A 5.1 Processer

I avsnittet ges beskrivningar av de processer som kommer ifråga för tillämpning av skattebefrielse med stöd av 6 a kap. 1 § LSE. Det bör poängteras att uppgifter om energiförbrukning hos enskilda företag inte kan publiceras av såväl konkurrens- som sekretesskäl.

### A 5.1.1 Framställning av råjärn i masugn

Två företag i Sverige framställer råjärn i masugn. Masugnsprocessen är en metallurgisk reduktionsprocess. Vid råjärnsframställning utgår man från järnmalm. Järnoxiderna i malmen reduceras till järn och produkten blir ett flytande kolhaltigt järn, råjärn. Koks, järnmalm i form av pellets och slaggbildare tillsätts i masugnens övre del. Här sker en partiell reduktion av oxiderna i järnmalmen. I ugnens nedre del sker slutreduktionen av malmen genom att förvärmad luft injiceras med syrgastillsats och kolpulver. Masugnen är alltså en kombinerad process av gasreduktion i den övre delen och smältreduktion i den nedre delen. Totalt åtgår cirka 0,5 ton rent (elementärt) kol per producerat ton järn. Detta är också så mycket kol och koks som i praktiken åtgår i en modern masugn.

### A 5.1.2 Framställning av pellets i sinterprocessen

I anslutning till järnmalmsbrytningen framställer ett företag i Sverige pellets i sinterprocessen. Framställning av pellets är en metallurgisk process, och sinterprocessen ingår som en integrerad del av masugnsprocessen. En nödvändig beståndsdel i masugnsprocessen är järnmalm som tillförs i form av panssinter eller kulsinter

(pellets). Den svenska järn- och stålindustrin använder numera, främst av miljöskäl, uteslutande pellets vid råjärnsframställningen. Vid pelletsframställningen krossas järnmalmen, och genom magnetseparering i flera steg skiljer man ut gråberg och därmed också fosfor. Därefter anrikas det s.k. rågodset ytterligare och mals i olika steg sönder till ett fint pulver. För att avlägsna oönskade beståndsdelar separeras pulvret med hjälp av magnetseparatorer. Det anrikade godset (sligen) blandas med vatten till en s.k. slurry och pumpas till pelletsverket. Blandningen matas in i stora rulltrummor där råkulorna tillverkas. Råkulorna transporteras in i en roterande ugn, en s.k. kiln, och bränns till pellets i 1 250 graders värme. Den värme som tillförs alstras med hjälp av kol. Processen tillförs också energi genom den kemiska omvandling, från tvåvärt till trevärt järn, som sker i järnoxiderna.

I Sverige används olika metoder vid pelletsframställningen. Vid s.k. straight grateverk och stålbandverk användes år 2002 ca 5,1 liter olja per ton producerad pellets. Vid s.k. gratekilnverk används företrädesvis kol, medan olja behövs vid uppstart och då kolanläggningarna havererat. I dessa verk uppgick den genomsnittliga kolanvändningen år 2002 till 7,5 kilo per ton pellets, medan oljeanvändningen var 1,7 liter per ton (normalt ligger oljeanvändningen dock något lägre). Elanvändningen uppgick till ca 0,9 TWh.

#### A 5.1.3 Framställning av järnsvamp

Ett företag i Sverige framställer järnsvamp. Framställning av järnsvamp är en metallurgisk reduktionsprocess. I Sverige används den s.k. Höganäsmetoden vid framställning av järnsvamp för järnpulverproduktion. I Höganäsmetoden blandas järnmalm, kol och koks i särskilda behållare som därefter långsamt skjuts genom en tunnelugn varvid reduktionen av järnoxiderna äger rum i behållarna. Under tunnelugnspassagen sker tillsatseldning med naturgas.

#### A 5.1.4 Framställning av ferrolegeringar

Ett företag i Sverige framställer ferrolegeringar. Tillverkningen sker genom elektrotermisk reduktion av oxidiska malmer i elektriska ljusbågsugnar. El används som energikälla, medan koks tillförs som reduktionsmedel vid smältreduktionen. Krominnehållande malm

eller koncentrat används som råvara. I ugnen reagerar kol från koksen med krom- och järnoxider i malmen.

#### **A 5.1.5 Användning av uppkolningsmedel i ljusbågsugnar**

Användning av kolbränslen som uppkolningsmedel förekommer i mindre mängder i elektrostålverk. Processen i ljusbågsugnarna är en metallurgisk process. Enligt Jernkontorets definition, finns för närvarande 10 elektrostålverk i Sverige.

I skrotbaserade stålverk (elektrostålverk) framställs råstål genom en smältprocess i ljusbågsugn. El används som energikälla i smältprocessen. Det skrot som smälts i elbaserade ljusbågsugnar utgörs av stål, som i tidigare led framställts från malm. Råjärnsframställning är således en nödvändig förutsättning för de skrotbaserade stålverken.

I ljusbågsugnarna används kol eller koks som uppkolningsmedel för att stålet skall få rätt kolhalt, men den största förbrukningen av kol och koks sker vid tillverkningen av s.k. skummande slagg. Denna slagg skyddar den elfasta infodringen från ljusbågarnas slitage. Beroende på att olika gjutningsmetoder (som innebär betydande skillnader i materialutbyte) används vid olika elektrostålverk, uppvisar förbrukningen av energiprodukter stora variationer mellan verken. Totalt förbrukades år 2001 11 482 ton stenkol, 6 693 ton koks och 1 331 197 MWh el. Elförbrukningen varierade från 439 kWh till 1 297 kWh per ton råstål, medan den totala användningen inklusive bränslen varierade från 554 kWh till 1 487 kWh per ton råstål.

#### **A 5.1.6 Framställning av bly genom återvinning av förbrukade blyackumulatorer**

Ett företag i Sverige framställer bly genom återvinning ur förbrukade blyackumulatorer. Det rör sig om en metallurgisk process. Processen baseras på smältning och reduktion av blyråvaran i en schaktugn. Batterierna smälts hela efter tömning av batterisyra, dvs. även plasthöljet och plastseparatorerna ingår i den s.k. ugnschargen tillsammans med slagg, slaggbildare, diverse returter från blyraffineringen och koks. Koksen används för smältning, för reduktion av blyoxid till bly samt för att ge stabilitet åt chargen i

smältzonen. Koks är en nödvändig metallurgisk råvara i processen och kan inte ersättas med något annat reduktionsmedel.

#### **A 5.1.7 Integrerad framställning av icke-järnmetaller**

Ett svenskt företag driver ett smältverk med en integrerad framställning av koppar, zink, bly och ädelmetaller.

##### **Koppar**

Framställning av koppar är en metallurgisk process. I olika stadier av kopparframställningen tillsätts olja för att skapa skyddande processmiljöer och hindra att råmaterialet utsätts för ny oxidation. Kopparframställning kan ske såväl från malmer som genom återvinning och omsmältning av skrotmaterial.

Den förstnämnda processen börjar med att kopparsliger (koncentrat av kopparmalm) passerar genom en rostningsprocess, där bland annat delar av råmaterialets svavel oxideras bort. Den värme som frigörs vid förbränningen av svavlet utnyttjas i rostningsprocessen, som är självförsörjande på energi. Det varma rostgodset smälts sedan i en s.k. kopparhytta (elektrisk motståndsupgn med elektroder av grafit). Då koppar, zink och ädelmetaller återvinns från skrotmaterial, torkas skrotmaterialet vid behov i elektriska torkugnar och följer därefter rostgodset genom processen. Under smältningen bildas två skikt, ett övre som består av slagg, och ett undre av skärsten. Under tillförsel av el genomgår den flytande skärstenen en konvertering till råkoppar. Efter reducering av syremängden i anodugnar och uppgjutning till anoder raffinerar råkopparen på elektrolytisk väg. I samband med raffineringen avskiljs kopparsmältmaterialets innehåll av ädelmetaller (silver, guld och platina).

##### **Zink och bly**

Framställning av zink och bly är metallurgiska reduktionsprocesser, där kol respektive olja används integrerat. Den slagg som uppstår i samband med smältningsprocessen vid kopparframställning innehåller gråberg och järn samt mindre mängder zink och bly. Slaggen förs i flytande form till den s.k. slaggfuming-

anläggningen där zink, järn och bly avskiljs. I fumingugnen injiceras kol tillsammans med förvärmad luft. Zinkoxiden reduceras vid hög temperatur till gasformig zinkmetall, s.k. zinkånga, samtidigt som järnoxiden reduceras till järn.

Zink- och blyångan bärs ut från den flytande slaggen med hjälp av den gas (fuminggas) som erhållits till följd av injiceringen av kol. Zink- och blymetallerna oxideras, och oxiderna faller ut som stoft då luft blåses in i fumingugnens övre del. Efter avskiljning raffineras stoftet vidare i en roterande klinkerugn. I fumingugnen tillsätts kol och olja för att upprätthålla en reducerande atmosfär och den temperatur som behövs för att omvandla blyoxid till blyulfid som kan drivas av. Vid utloppet från ugnen bildas blyoxid och blyulfat som i samband med gasreningen avskiljs som stoft och deponeras. Genom denna process avskiljs också andra oönskade grundämnen (arsenik, klor och fluor) från zinkklinkern. Någon vidareförädling av zinkklinker sker inte i Sverige.

Blyframställningen har stora likheter med kopparframställningen. Blysliger (mineralkoncentrat) upparbetas till råbly i det s.k. blykaldoverket. Efter transport till raffineringsavdelningen sker så den slutliga reningen. Till följd av processen i en smältugn erhålls råbly som raffineras innan det slutligen gjuts till tackor. Vid framställningen av bly används enbart el vid de olika processtegen. En viss användning av olja som reduktionsmedel sker också.

#### A 5.1.8 Framställning av väteperoxid

Två företag i Sverige framställer väteperoxid. Väteperoxid framställs med utgångspunkt från vätgas, som erhålls till följd av sönderdelning (spaltning) av naturgas eller gasol. Denna process kan skilja sig åt beroende på vilken teknologi/licens man arbetar efter, vilket också innebär att energiåtgången kan variera. Om man utgår från naturgas, förbränns cirka 30 procent i en slags krackugn, en s.k. vätgasreformer, för att skapa den för processen nödvändiga temperaturen och vattenångan. Resterande 70 procent naturgas tillförs reformern och omvandlas till vätgas som förädlas till väteperoxid. 70 procent av naturgasförbrukningen är således råvara i denna relativt elkrävande process. När gasol används, utvinns cirka 200 kg vätgas ur 1 000 kg gasol, och cirka 2 500 kWh ånga återvinns. Gasolen, som till 96 procent består av propan, sönder-

delas då i två steg (i en exoterm och en endoterm reaktion) till vätgas och koldioxid.

#### A 5.1.9 Framställning av kimrök

Ett företag i Sverige framställer kimrök. Kimrök produceras genom en termisk process där olja sönderdelas i en slags krackugn vid en temperatur av 1 300–2 000 grader Celsius. För att uppnå rätt reaktionsbetingelser tillsätts en sekundär råvara, naturgas eller olja, samt förvärmad luft i fronten av reaktorn. Den primära råvaran tillsätts åter ett stycke in i reaktorn. Vid detta steg tar den termiska omvandlingen fart, och merparten av den tillförda energimängden omvandlas här till kimrök.

Den årliga energitillförseln (olja plus naturgas) uppgår till cirka 1 040 GWh. På grund av teknikutformningen är det inte möjligt att ange hur mycket energi som används vid produktionen av vart och ett av de 15 olika produktslag som för närvarande produceras.

#### A 5.1.10 Framställning av bränd kalk

Tillverkning av bränd kalk sker dels i särskilda kalkbruk, dels som integrerade processer i massa- och pappersindustrin och sockerindustrin. Härutöver sker tillverkning av bränd kalk i kalciumkarbidprocessen (denna kalk används direkt i den processen). Tillverkning av bränd kalk sker genom att kalksten (kalciumkarbonat) upphettas till drygt 800 grader Celsius i en ugn där kalksten sönderdelas i bränd kalk och koldioxid. Processen är endoterm, dvs. det fordras externt tillförd värmeenergi för att hålla processen igång. Värmeenergin tillförs genom eldning med bränsle, vanligtvis kol eller olja. Sönderdelningen av kalciumkarbonat sker endast om temperaturen överstiger 800 grader Celsius. Ändamålet med en del av tillförseln av värme till processen är därför att uppvärma kalkstenen till denna temperatur. När temperaturen väl har nåtts är ändamålet med ytterligare tillförsel av värmeenergi att underhålla den kemiska processen, dvs. att sönderdela kalkstenen i sina två beståndsdelar, bränd kalk och koldioxid. Denna ytterligare tillförsel av värme sker utan att temperaturen höjs, dvs. utan att det sker någon uppvärmning. Den värmeenergi som tillförts initialt för att höja temperaturen kan till viss del återvinnas i samband med att

den heta brända kalken och den heta koldioxiden som bildas används för att förvärma den nya kalksten som går in i ugnen.

Vid tillverkning av bränd kalk går den största delen, uppskattningsvis runt 40–60 procent, av den värmeenergi som tillförs processen till den kemiska omvandlingsprocessen och lagras som kemisk energi i den brända kalken. Den del av den insatta energin som åtgår för att uppvärma kalkstenen är svår att beräkna, eftersom denna uppvärmning till viss del sker genom att man återvinner värmen från den heta brända kalken. Enligt Svenska Kalkföreningen förbrukade kalkföretagen år 2001 bränslen motsvarande 870 GWh. Mest använda bränslen energimässigt var olja följt av kol, gasol och koksgas.

#### A 5.1.11 Framställning av cement

Processen för tillverkning av cement är till viss del densamma som för tillverkning av kalk. Råmaterialet utgörs främst av kalksten, lera och sand. Den producerade cementen utgörs av kemiska föreningar av kalcium, syre, kisel, aluminium och järn. Den kemiska omvandlingen fordrar insats av värmeenergi, vilken vanligtvis sker genom förbränning av kol. Även här har insatsen av värmeenergi två ändamål, dels att höja temperaturen hos råmaterialet så att den kemiska processen startar, dels att underhålla den kemiska processen där de ingående kemiska beståndsdelarna omvandlas till cement. Den största delen av värmeförseln går åt för att underhålla den kemiska omvandlingsprocessen.

Det åtgår ungefär 0,1 ton kol per ton producerad cement. Ur värmebalansberäkning av nu gällande process inom cementindustrin i Sverige framkommer, enligt Kemikontoret, att ca 50 procent av kolets energi omvandlas till kemisk energi i cementen. I Sverige tillverkas cement av Cementa AB, som bedriver sin verksamhet i Degerhamn, Slite och Skövde.

## 6 Lagteknisk lösning för näringslivets bränslebeskattning

### 6.1 Utgångspunkter

Kommittén har inte som uppgift att företa någon mer genomgripande förändring, eller översyn, av uppbörsreglerna för bränslebeskattningen, vilket ju är fallet beträffande elbeskattningen (se kapitel 7–9). Kommitténs huvudförslag medför likafullt att anpassningar måste göras i nu gällande uppbörsregler för bränslebeskattningen för att såväl den nya näringslivsnivån som begränsningsregeln skall komma näringslivet till del.

I kapitel 3 redovisas kommitténs utgångspunkter för den framtida näringslivsbeskattningen. En grundläggande skillnad mot nu gällande system är att en gräns dras mellan hushållssektorn (inklusive offentlig förvaltning) och näringslivet. Förutsättningen är därvid att näringslivet inte skall betala energiskatt och att näringslivssektorns koldioxidskatteuttag skall ligga på en lägre nivå än hushållssektorns. Näringslivsnivån är generell och tillämplig på alla näringsidkare, oavsett energiförbrukningens storlek. Detta medför att omkring 800 000 näringsidkare<sup>1</sup>, i vart fall teoretiskt, kommer att omfattas av denna skattesats. Med det stora antalet näringsidkare krävs att uppbörsreglerna, inklusive reglerna för återbetalning, är enkla att administrera.

För begränsningsregeln gäller att den kommer att tillämpas av en mindre mängd energiintensiva företag inom näringslivet. Redan idag finns nedsättningsregler, de s.k. 0,8- och 1,2-procentsreglerna, med liknande funktionssätt som begränsningsregeln. En naturlig utgångspunkt för utformningen av begränsningsregeln blir därför att undersöka om befintliga regler kan modifieras och användas även fortsättningsvis. I detta kapitel behandlas således frågan om en lagteknisk lösning för näringslivets bränslebeskattning. Kapitlet

---

<sup>1</sup> Enligt tillgängliga uppgifter från SCB:s Företagsregister för år 2002 finns det 842 358 företag och 919 273 arbetsställen i Sverige.



avslutas med att behandla en skrivelse om systemet med skattebefriade förbrukare, som kommit in till kommittén.

## 6.2 Hur skall den generella näringslivsnivån komma näringslivet till del?

### 6.2.1 Överväganden

#### Allmänt

Sedan den 1 januari 2003 är punktskatterna, inberäknat energiskatterna, infogade i skattekontosystemet. Detta innebär bland annat att återbetalningar av energi- och koldioxidskatt hanteras enligt reglerna i skattebetalningslagen (1997:483), SBL. Skattekontosystemet innebär i korthet att alla uppgifter som företagen skall lämna under månaden, det vill säga mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen A-skatt, skall redovisas i en gemensam skattedeklaration. Varje företag har dessutom ett eget skattekonto hos skattemyndigheten. Systemskäl talar för att även den nya näringslivsnivån för energiskatterna i möjligaste mån administreras genom utnyttjande av SBL och användning av skattekontot. Det primära är att näringslivets nedsättning (i förhållande till hushållsnivån) skall komma in som en kreditering i skattekontot. Vägen in i skattekontot kan ske på olika sätt, både via befintliga rutiner och genom nya vägar.

Den fråga kommittén har att ställa sig, är vilken väg som vid en helhetsbedömning kan bedömas vara den bästa. Vid denna bedömning gör sig såväl administrativa synpunkter som kontrollsynpunkter gällande. Sett ur den enskildes synvinkel måste dessutom stor vikt läggas vid likviditetsaspekterna, dvs. återbetalning av energiskatterna måste ske inom rimlig tid, i vart fall om det är fråga om belopp av någon betydelse. Framförallt torde följande tre vägar, i kombination med skattekontot, kunna urskiljas som möjliga alternativ för att uppnå näringslivsnivån i beskattningen:

- Skattedeklarationen
- Punktskattedeklarationen
- Självdeklarationen/näringsbilagan

*Skattedeklarationen.* Som nämnts ovan redovisar de flesta näringsidkare månatligen mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen

A-skatt, i en för de olika posterna gemensam skattedeklaration. Gränsen för när mervärdesskatt skall redovisas i skattedeklaration är när beskattningsunderlaget för mervärdesskatt uppgår till högst en miljon kronor per år. I andra fall skall mervärdesskatten redovisas i självdeklarationen. Kommitténs inledande utgångspunkt var att koppla redovisningen av punktskatterna till skattedeklarationen och, för dem med ett beskattningsunderlag för mervärdesskatt lägre än en miljon kronor per år, till självdeklarationen. En sådan lösning var för övrigt aktuell i 1998 års punktskatteutrednings slutbetänkande *Punktskatterna – Reformerade betalningsregler, m.m.* (SOU 2000:46). I det fortsatta lagstiftningsarbetet ändrades dock ståndpunkten till att redovisning av punktskatterna i stället föreslogs få ske i en särskild punktskattedeklaration (se prop. 2001/02:127 s. 129 ff.).

*Punktskattedeklarationen.* Skattskyldiga för punktskatter redovisar dessa skatter i en särskild punktskattedeklaration. Redovisning och betalning av punktskatt skall ske vid samma tidpunkt som gäller för övriga skatter och avgifter enligt SBL. Antalet skattskyldiga på energiskatteområdet (som således skall använda sig av punktskattedeklaration) är enligt uppgift från Särskilda skattekontoret i Ludvika följande, uppdelat på energislag. El (617), olja, gasol och metan (268), naturgas, kol och petroleumkoks (84), bensin (40), svavel (238) och råttolja (mindre än 10). Totalt rör det sig om 1 247 energiskattskyldiga. Många företag är emellertid registrerade för flera skatter, vilket innebär att det reella antalet företag understiger antalet registrerade skattskyldiga.

*Självdeklarationen/näringsbilagan.* Genom denna deklaration med tillhörande bilaga/bilagor deklarerar den som bedriver näringsverksamhet sina inkomster, avdrag m.m. hänförliga till verksamheten. Deklarationen lämnas in varje (taxerings) år.

### *Hur åstadkoms rätt skattesats idag?*

Uppbördsreglerna i LSE är idag olika utformade beroende på om bränsleförbrukaren är skattskyldig eller icke skattskyldig. Nedan redogörs närmare för relevanta skillnader mellan dessa olika kategorier bränsleförbrukare.

*Skattskyldiga.* Enligt LSE gäller delvis olika regler beroende på om fråga är om bränslen som omfattas av det s.k. cirkulations-

direktivet<sup>2</sup> eller om fråga är om bränslen som inte omfattas av direktivet. För bränslen som omfattas av de harmoniserade reglerna, t.ex. bensin, dieselolja m.m., gäller ett gemensamt system med godkända upplagshavare. Reglerna för övriga bränslen, i första hand naturgas, kolbränslen och petroleumkoks, bygger på ett system med godkända lagerhållare. För såväl upplagshavare som lagerhållare gäller enligt förordningen (1994:1784) om skatt på energi att bränslehanteringen skall uppfylla vissa volymkrav. Exempelvis gäller som gemensamt krav för godkännande att den sökande skall disponera över en lagerkapacitet för flytande bränslen om minst 500 m<sup>3</sup>. Som gemensamt kriterium för dessa skattskyldiga gäller vidare att bränslehanteringen skall försiggå i en yrkesmässig verksamhet. De skattskyldiga är alltså undantagslöst näringsidkare enligt den definition kommittén valt. De skattskyldigas bränsleförbrukning kan ske inom såväl skattereducerade som helt skattebefriade användningsområden. Skattebefrielsen åstadkoms genom avdrag i den punktskattedeklaration som de skattskyldiga har att lämna in varje månad eller, i vissa fall, efter en skattepliktig händelse.

*Icke skattskyldiga.* För de förbrukare som inte är skattskyldiga finns idag i princip två tillvägagångssätt att komma i åtnjutande av skattenedsättning och eventuell skattebefrielse. Det ena sättet är att få godkännande som skattebefriad förbrukare med stöd av reglerna i 8 kap. LSE. Dessa förbrukare kan efter godkännande köpa skattepliktiga bränslen till rätt skattesats direkt. Det andra sättet är att köpa skattepliktiga bränslen fullskattade och därefter ansöka om återbetalning med stöd av reglerna i 9 kap. LSE.

*Systemet med skattebefriade förbrukare.* Det tidigare försäkranssystemet har sedan den 1 oktober 2001 ersatts med ett system där skattefria inköp förutsätter att köparen är godkänd som skattebefriad förbrukare. Försäkranssystemet var behäftat med allvarliga brister och utsattes vid flera tillfällen för omfattande missbruk. Systemet med skattebefriade förbrukare bygger på att beskattningsmyndigheten har kännedom om vilka som köper skattefria varor. Godkännande kan endast ges till den som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som skattebefriad förbrukare. Systemet med skattebefriade

<sup>2</sup> Rådets direktiv (92/12/EEG) av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, 23.3.1992, s. 1), senast ändrat genom rådets direktiv (2000/47/EG) av den 20 juli 2000 (EGT L 193, 29.7.2000, s. 73).

förbrukare omfattar inte industrin eller företag som driver jordbruks-, skogsbruks- och vattenbruksverksamhet. Däremot omfattas bränsleförbrukning för växthusuppvärmning i yrkesmässig växthusodling av systemet. I samband med att systemet infördes fördes en diskussion kring frågan om systemet med skattebefriade förbrukare även borde omfatta de nyss nämnda kategorierna företag (se prop. 2000/01:118 s. 89). Regeringen var emellertid inte beredd att föreslå en utvidgning av rätten att köpa skattefritt/nedsatt bränsle till flera sektorer. Såsom skäl härför angavs att frågan behövde utredas och då särskilt vilka offentlig-finansiella effekter en utvidgning skulle leda till. Enligt uppgift från Riksskatteverket (RSV) uppgår antalet skattebefriade förbrukare till ca 4 500. Uppskattningsvis återfinns ca 700 av dessa inom trädgårdsnäringsen.<sup>3</sup>

### **Riksskatteverkets inställning m.m.**

Kommittén har haft underhandskontakter med RSV för att diskutera framkomliga vägar. Inledningsvis presenterades en uppbördsmodell för RSV som gick ut på att redovisningen av punktskatterna avseende näringslivets bränsle- (och el-) förbrukning skulle kopplas till den månatliga (för de flesta näringsidkare) skattedeklarationen. RSV har dock helt avvisat en sådan lösning. De huvudsakliga skälen härför är följande. Uppgifterna om punktskatt är verksamhetsfrämmande. Skattedeklarationen innehåller uppgifter om mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter och hanteras av personal hos skattemyndigheterna med denna kompetens när det gäller informationsmaterial, blankettkonstruktion, besvarande av frågor, kontroll, rättelse, omprövning m.m. på såväl central som lokal nivå. Vidare är möjligheten att jämföra uppgifterna om energiförbrukning med uppgifter om verksamheten i övrigt (övriga kostnader och intäkter) inte möjlig eftersom näringsbilagan ändå måste avvaktas. Detta medför mycket små kontrollmöjligheter, bland annat vad gäller avgränsningen mot privat användning. Skattemyndigheternas arbetsbelastning skulle bli omfattande med det stora antal uppgiftslämnare det gäller. I dagsläget lämnas cirka 400 000–450 000 skattedeklarationer. Ett genomförande av kommitténs

---

<sup>3</sup> Enligt uppgift från Gröna Näringens Riksorganisation (GRO).

huvudförslag skulle troligen innebära en fördubbling av antalet skattedeclarationer.

Uppgifterna skulle dessutom behöva tas in tolv gånger per år i stället för en gång per år jämfört med t.ex. alternativet att använda självdeklaration. Risken för fel och fusk skulle därmed kunna öka. Risken för oavsiktliga felaktigheter och omfattande rättelsearbete är stor. Varje förändring av skattedeclarationen medför en ökning av antalet oavsiktliga fel. Arbetsbelastningen för skattemyndigheterna skulle därmed bli betungande. Omfattande informationsinsatser skulle behövas. Skattedeclarationsblanketten som sådan rymmer i princip inte fler uppgifter. Ett omfattande förändringsarbete skulle krävas för att kunna få med erforderliga uppgifter. Ett arbete med omarbetning av skattedeclarationen har visserligen påbörjats för att RSV på sikt skall kunna få med ytterligare nödvändiga uppgifter inom mervärdesskatte- och arbetsgivaravgiftsområdet. Det är dock en förändring som av tekniska skäl inte kan tas i drift före år 2005. Som avslutande synpunkt anför RSV att de näringsidkare som idag inte lämnar skattedeclaration skulle behöva lämna skattedeclaration endast för att få återföring av energiskattorna och i vissa fall för att få återbetalning av mycket små belopp. Detta är inte förenligt med tankarna om att begränsa småföretagarnas uppgiftslämnande.

I stället för att utnyttja skattedeclarationen för att komma till rätta med eventuella likviditetsproblem föreslår RSV att företagen skall kunna utnyttja möjligheten att ansöka om ändrad beräkning av den preliminära skattedebiteringen med ledning av särskild taxering (preliminär taxering) och därigenom undvika likviditetsproblem.

### **Kommitténs överväganden kring näringslivets redovisning av energi- och koldioxidskatt och fråga om likviditetsaspekter**

Genom systemet med skattskyldiga som redovisar energiförbrukning och gör avdrag direkt i sin punktskattedeclaration uppnår denna kategori bränsleförbrukare näringslivsskattenivån omedelbart. Några likviditetsproblem pga. utestående energi- och koldioxidskattefordringar gentemot staten uppkommer därför normalt sett inte för denna kategori bränsleförbrukare. Den skattskyldige kan dock ha rätt till ytterligare skattenedsättning med stöd av begränsningsregeln.

För de icke skattskyldiga gäller att den som är godkänd som skattebefriad förbrukare kan köpa bränsle till rätt skattesats direkt i utgångsläget. Denna kategori bränsleförbrukare är emellertid idag inte särskilt stor. En tanke vore då att utvidga möjligheten att bli godkänd skatteförbrukare att omfatta samtliga icke skattskyldiga. Med det stora antalet näringsidkare följer dock att det inte blir praktiskt möjligt att hantera det stora antal ansökningar som kan bli resultatet av en sådan utvidgning. Ett generellt system med skattebefriade förbrukare är därför inte något alternativ. Däremot skulle det kanske kunna vara tänkbart att laborera med olika gränser för att begränsa antalet ansökningar i ett sådant generellt system. Denna fråga diskuterades i förarbetena när systemet med skattebefriade förbrukare infördes (se prop. 2000/01:118 s. 87). Regeringen ställde sig dock tveksam till att bestämma gränser med utgångspunkt i eventuella likviditetsproblem. Enligt regeringen krävdes för att en sådan gräns skulle bli rättvis att hänsyn inte enbart tas till hur stort skattebelopp förbrukningen motsvarar, utan för att bedöma likviditetspåfrestningen måste skattebeloppet sättas i relation till företagets omsättning. Mot bakgrund härav konstaterades en risk för att en gräns grundad på likviditetsproblem skulle komma att leda till komplicerade prövningar och många överklaganden. Någon gräns föreslogs därför inte. Kommittén delar regeringens bedömning. Det ovan sagda leder till slutsatsen att ett generellt system med skattebefriade förbrukare inte, ens i förening med en gräns, är ett tänkbart alternativ. Med dessa konstateranden som grund uppkommer frågan hur likviditetsproblem skall kunna undvikas för de icke skattskyldiga som inte är, eller kan bli godkända som, skattebefriade förbrukare. Det får poängteras att de allra flesta av Sveriges näringsidkare som förbrukar skattepliktiga bränslen ingår i denna kategori (exempelvis industrin och jordbruket exklusive trädgårdsodlarna samt hela tjänstesektorn). Som utgångspunkt för dessa förbrukare får gälla att det, bland annat av kontrollskäl, är nödvändigt att dessa köper in sitt bränsle i nivå med hushållsskattesatsen och att någon form av återbetalning sedan sker. Genom redovisning av bränsleinköp tillsammans med energi- och koldioxidskatt i den månatliga skattedeklarationen - i kombination med återbetalning via skattekontot - skulle likviditetsproblemen kunna minimeras. På de skäl RSV anfört ovan synes detta dock inte vara någon framkomlig väg.

Nästa alternativ, vilket berörts ovan i kapitlet, är att ha någon form av ansökningssystem vid sidan av skattedeklarationen. Detta

alternativ kan dock avfärdas under beaktande av det enorma antal ansökningar som skulle bli följden av ett sådant system.

I stället för ovan redovisade lösningar har RSV föreslagit att näringsidkarna skall redovisa energi- och koldioxidskattebelastning i självdeklarationen och därtill ha möjlighet att beräkna F-skatten med ledning av särskild taxering (preliminär taxering) och därigenom löpande få en lägre beskattning utifrån en tänkt energi- och koldioxidskattefordran på staten.

Kommittén delar RSV:s uppfattning att redovisning av energi- och koldioxidskattebelastning m.m. kan ske i självdeklaration för de näringsidkare som är icke skattskyldiga och inte heller är skattebefriade förbrukare.

Beträffande förutsättningarna för ändrad F-skatt gäller följande. Reglerna för hur F-skatten beräknas finns i 6 kap. SBL. Av 6 kap. 3 § första stycket 2 SBL framgår att F-skatten skall beräknas med ledning av särskild taxering, om det är fråga om en mer betydande skillnad mellan den preliminära skatt som annars skulle ha debiterats och beräknad slutlig skatt för inkomståret. Av 6 kap. 3 § första stycket 3 SBL framgår att F-skatten skall beräknas med ledning av särskild taxering om det finns andra särskilda skäl. Av praktiska skäl skall särskild taxering inte användas då det är fråga om mindre avvikelser mellan beräknad och slutlig skatt. Det skall således vara en mer betydande skillnad. Ändring kan dock medges även om ändringen inte är betydande om särskilda skäl föreligger. För kommitténs vidkommande synes denna möjlighet vara ett bra instrument för att tillgodose att den skattskyldige inte hamnar i likviditetssvårigheter pga. sina energiskattefordringar mot staten. Vad som eventuellt kan bli ett problem i förevarande fall är om näringsidkarens skattefordran inte bedöms kunna medföra betydande skillnad mellan den preliminära skatten och den beräknade slutliga skatten och att särskild taxering vägras på den grunden. Att så inte blir fallet bör emellertid RSV kunna tillse genom t.ex. föreskrifter i allmänna råd avseende tillämpningen av rekvisitet "särskilda skäl". Det bör poängteras att möjligheten till ändrad skatteberäkning gäller samtliga som har F-skattsedel, dvs. i princip alla näringsidkare.

## 6.2.2 Förslag

**Kommitténs förslag:** För dem som är skattskyldiga för energi- och koldioxidskatt föreslås inte några förändringar i förhållande till vad som nu gäller. Dessa skall således även fortsättningsvis använda sig av punktskattedeklarationen. Systemet med godkända skattebefriade förbrukare behålls för växthusnäringen. För övriga icke skattskyldiga skall som huvudregel gälla att redovisning av energiförbrukning och betald energi- och koldioxidskatt skall ske i näringsbilaga till den årliga självdeklarationen. Återbetalning sker därefter som kreditering på skattekontot. De näringsidkare som av likviditets- eller andra skäl inte vill avvakta den årliga taxeringen har att lämna in en preliminär självdeklaration för att debiteras F-skatt med ledning av särskild taxering (preliminär taxering).

För att undvika att alltför stora belopp snurrar runt i uppbördsystemet är det naturligtvis önskvärt att de riktigt stora förbrukarna kan komma i åtnjutande av rätt skattesats direkt. På bränslesidan finns det redan ett system med skattskyldiga förbrukare, dvs. upplagshavare m.fl. som innebär att skattskyldiga, genom erforderliga avdrag, kan förbruka bränsle till rätt skattesats direkt. Till följd av de krav som ställs för godkännande som upplagshavare m.fl. utgör kategorin skattskyldiga per definition stora förbrukare. Med tanke på detta befintliga system ser kommittén inte någon anledning att införa någon annan reglering för de stora förbrukarna. En del av förutsättningarna för att bli godkänd som exempelvis upplagshavare kommer till uttryck i förordningsform. Det bör därför inte innebära några större problem för regeringen att ändra t.ex. volymgränser m.m. om det efter en tids tillämpning av det nya systemet av någon anledning skulle befinnas erforderligt.

Systemet med godkända skattebefriade förbrukare för icke skattskyldiga, föreslås fortsättningsvis inskränkas något i förhållande till idag. Det omfattar dock fortfarande växthusnäringen, med vissa ändringar (se 6.4 nedan). Även om det kan finnas ett värde i att ha ett generellt system för samtliga icke skattskyldiga finns det anledning att avvakta ett eventuellt slopande av systemet med skattebefriade förbrukare intill dess kommitténs övriga förslag på uppbördsområdet varit i kraft under en tid och

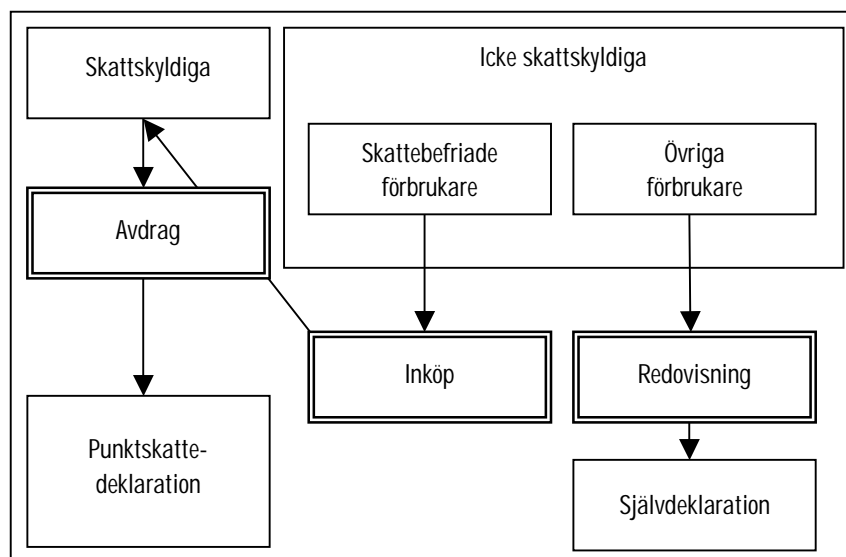


kunnat utvärderas. Att växthusnäringen under denna tid får vara kvar i systemet beror på deras något speciella situation med starkt säsongstyrda intäkter m.m.

För övriga icke skattskyldiga föreslår kommittén att bränsleförbrukning och till den hänförlig skatt skall redovisas på årsbasis i självdeklaration med bilaga. Att lägga till dessa uppgifter till näringsbilagan synes avsevärt enklare än att göra motsvarande med skattedeclarationen. Det underlättar dessutom ur kontrollsynpunkt att kunna ta in dessa uppgifter i ett sammanhang.

För de företag som riskerar att drabbas av likviditetssvårigheter pga. utestående energi- och koldioxidskattefordringar föreslår kommittén att det nu befintliga systemet med ändrad beräkning av F-skatt skall kunna användas även för energiskatterna. Detta tycks mycket lämpligt, inte minst med tanke på den prövning som sker av företagets totala preliminära skattebelastning före ett beslut om särskild taxering. Vid ett sådant beslut sker sedan återbetalningen i princip omedelbart genom ett lägre löpande skatteuttag. Detta utesluter naturligtvis inte att ytterligare debiteringar, eller krediteringar, kan komma att ske när skatten beräknas slutligt.

Figur 5.1. Principskiss för uppbörd – näringslivsnivån



Källa: Egen figur.

Figuren ovan belyser översiktligt hur bränsleförbrukarna skall komma i åtnjutande av rätt skattesats, eller den s.k. näringslivsnivån och begränsningsregeln. Vad som inte framgår av figuren är möjligheten för de s.k. övriga förbrukarna att få F-skatten beräknad med ledning av särskild taxering.

## 6.3 Hur skall återbetalning med stöd av begränsningsregeln åstadkommas?

### 6.3.1 Överväganden

Begränsningsregelns funktion har redovisats ovan i avsnitt 4.3. En naturlig utgångspunkt vid införande av en nedsättningsregel med delvis ny utformning är att söka ledning i de regler som nu gäller vid nedsättning. Det finns idag enligt LSE en möjlighet att få nedsättning med stöd av de s.k. 0,8- och 1,2-procentsreglerna. Återbetalningar med stöd av dessa regler sker genom att företagen får ansöka om återbetalning hos beskattningsmyndigheten. Sådan ansökan skall omfatta en period om ett kalenderår och lämnas in till beskattningsmyndigheten senast inom ett år efter kalenderårets utgång (se 9 kap. 9 § LSE). Beskattningsmyndigheten kan, efter ansökan från företagen, bestämma en preliminär koldioxidskattesats enligt vilken skatt skall tas ut under ett kalenderår (se 9 kap. 9 b LSE). Med stöd av ett sådant beslut får företagen del av den lägre koldioxidskattesatsen löpande under året och en slutlig bestämning sker genom den slutliga ansökan om skattenedsättning som nämnts. Rent praktiskt kommer nedsättning enligt den preliminära koldioxidskattesatsen företagen till del enligt samma förfarande som för industriföretagen generella nedsättning av energiskatterna, dvs. för skattskyldiga genom punktskattedeklarationen och för icke skattskyldiga genom kvartalsvis återbetalning. Sedan den 1 januari 2003 hanteras dessa, liksom de flesta övriga, återbetalningar av energi- och koldioxidskatt via skattekontosystemet. Själva beräkningen av nedsättningens storlek är en förhållandevis komplicerad historia där bland annat EG:s minimiskattesatser måste iakttas. Vid en helhetsbedömning kan emellertid kommittén inte se några problem med att utnyttja det nu befintliga systemet, men med vissa korrigeringar.

### 6.3.2 Förslag

**Kommitténs förslag:** Återbetalningar med stöd av begränsningsregeln skall för icke skattskyldiga, som inte är skattebefriade förbrukare, ske automatiskt genom att återbetalningen räknas ut på grundval av uppgifter i självdeklarationen. För skattebefriade förbrukare sker återbetalning med stöd av begränsningsregeln på samma sätt som 0,8-procentsregeln tillämpas idag. Skattskyldiga får del av återbetalningen såsom idag, genom punktskattedeklaration och ansökningar.

Kommittén har ovan föreslagit att de icke skattskyldiga, som dessutom inte är skattebefriade förbrukare skall komma i åtnjutande av näringslivsskattesatsen genom redovisning av betalda energiskatter i självdeklarationen. Detta innebär att i princip samtliga de uppgifter som behövs för uträkning av eventuell återbetalning med stöd av begränsningsregeln, redan finnas hos skattemyndigheten. Det vore då en onödig omgång att ha något särskilt ansökningsförfarande för den kategori företag som kan komma att tillämpa begränsningsregeln. Kommittén föreslår därför att begränsningsregeln skall administreras i samband med den generella återbetalningen till näringslivet.

För skattebefriade förbrukare skall gälla samma regler som idag gäller för att komma i åtnjutande av nedsättning enligt 0,8-procentsregeln i 9 kap. 9 § LSE. Även de skattskyldiga skall fortsatt tillämpa samma system som idag.

### 6.4 Särskilt om systemet med skattebefriade förbrukare

Det står enligt direktiven kommittén fritt att lämna förslag till förändringar i andra närliggande frågor, än de som uttryckligen behandlats i direktiven. I det ovan redovisade förslaget avseende den generella beskattningsnivån för näringslivet berörs systemet med skattebefriade förbrukare. En utgångspunkt i kommittéarbetet har varit att förenkla regelverket med generellt verkande bestämmelser för hela näringslivet. I linje härmed har kommittén övervägt slopande av systemet med skattebefriade förbrukare. Vid sina överväganden har emellertid kommittén uppmärksammat växthusnäringens speciella situation, vilket medfört att kommittén

gör bedömningen att det kan vara värt att avvakta hur de nya uppbördsreglerna verkar, innan systemet med skattebefriade förbrukare slopas. Eftersom systemet på grund härav blir kvar under en tid finner kommittén att det är lämpligt att detta system utöver växthusnäringen även fortsättningsvis får omfatta tåg, båtar/skepp och luftfartyg. En anledning härtill är den särskilda situation som gäller för bland annat skepp och luftfartyg, vilka har rätt att köpa skattefritt bränsle även utan att vara skattebefriade förbrukare. Systemet med skattebefriade förbrukare har härigenom inneburit att leverantörerna kunnat ställa krav på dessa köpare att vara skattebefriade förbrukare för att få köpa skattefritt bränsle. Detta har underlättat för leverantörerna som inte riskerar att bli skattskyldiga vid försäljning till skattebefriade förbrukare, vilket man annars gör. Systemet med skattebefriade förbrukare har således i detta sammanhang haft den bieffekten att det varit mer positivt för leverantörerna än dem som blivit godkända såsom skattebefriade förbrukare. Enligt kommitténs uppfattning talar de ovan anförda skälen för att systemet med skattebefriade förbrukare i huvudsak blir kvar.

Under kommittéarbetet har en skrivelse inkommit som berör tillämpningen av detta system. Kommittén finner det lämpligt att ta upp och behandla skrivelsen i detta sammanhang. Nedan redogörs för skrivelsen med dess huvudsakliga innehåll. Därefter följer kommitténs överväganden och förslag.

#### 6.4.1 Skrivelse från Gröna Näringens Riksorganisation

I en skrivelse som inkommit till kommittén från *Gröna Näringens Riksorganisation (GRO)* påtalas ett uppbördsproblem som gäller växthusodlarnas skattenedsättning. GRO har erfarit att beskattningsmyndigheten inte låter växthusodlare (även om de är godkända skattebefriade förbrukare) få direktnedsättning för skatten för hela den mängd bränsle som använts i verksamheten, utan endast för den del som åtgått till växthusuppvärmning. För att få skattenedsättning för övrig bränsleförbrukning har växthusodlarna fått ansöka om kvartalsvis återbetalning. Det gäller formuleringen i LSE att växthusodlingen endast kan begära direktnedsättning av skatt för den bränslemängd som används för växthusuppvärmning (6 a kap. 1 § 10). För det bränsle som förbrukas för uppvärmning av arbetslokaler, lagerutrymmen,

kontor m.m. skall fulla skatter erläggas vid inköp men återbetalning begäras kvartalsvis i efterhand, baserat på förbrukning för respektive kvartal. Detta innebär en utökad administrativ belastning på såväl dessa småföretag som bränsleleverantörerna och beskattningsmyndigheten. Det rör sig också för denna förbrukning om relativt små bränslemängder i relation till förbrukningen för växthusuppvärmningen. Eftersom växthusodling är en del av begreppet jordbruksverksamhet råder det inget tvivel om att skattenedsättningen är medgiven för hela växthusföretagets förbrukning (6 a kap. 1 § 11 LSE), men det senare måste alltså göra en uppskattning av bränslets användning för dessa två olika uppvärmningsbehov. Enligt GRO har växthusodlarna hittills alltid gjort hela sin upphandling av bränsle med skattenedsättning över fakturan. Skattemyndigheten har emellertid nu uppmärksammat frågan och kräver att ansökan om återbetalning görs för den del av bränslet som inte använts för växthusuppvärmning.

#### 6.4.2 Bakgrund

Reglerna om skattebefriade förbrukare infördes fr.o.m. den 1 oktober 2001. Redan tidigare fanns emellertid en möjlighet för växthusodlare att inköpa bränsle till rätt skattesats direkt av leverantören. När regeln om försäkran infördes den 1 januari 1998 omfattade den s.k. industriskattesatsen endast tillverkningsprocessen i industriell verksamhet och växthusuppvärmning vid yrkesmässig växthusodling. Detta innebar att växthusodlare tidigare hade att tillämpa två olika skattesatser i sin verksamhet, dels industriskattesatsen för växthusuppvärmning, dels normal-skattesatsen för övrig bränsleförbrukning. Inköp mot försäkran tilläts därför för det bränsle som skulle förbrukas för växthusuppvärmning. Från den 1 juli 2000 utvidgades tillämpningsområdet för industriskattesatsen att omfatta bland annat yrkesmässig jordbruksverksamhet (inklusive trädgårdsnäringen), vilket innebar att trädgårdsodlarna därefter beskattades i nivå med industriskattesatsen för hela sin bränsleförbrukning. Anledningen till att växthusodlarnas rätt till skattebefrielse inte utmönstrades ur lagtexten (eftersom de ändå omfattades av jordbrukarnas rätt till skattebefrielse) var att lagstiftaren, när systemet med skattebefriade förbrukare infördes, ville upprätthålla distinktionen att endast

växthusodlarna och inte jordbrukarna i övrigt kunde köpa bränsle med reducerad skatt (se prop. 2000/01:118 s. 138).

I 8 kap. 1 § första stycket LSE anges att som skattebefriad förbrukare får godkännas den som förbrukar bränsle för ändamål som anges i 6 a kap. 1 § 1-5, 8, 10 eller 12 LSE om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig. Stadgandet innebär att växthusuppvärmning i yrkesmässig växthusodling (6 a kap. 1 § 10 LSE) omfattas av möjligheterna till godkännande, medan yrkesmässig jordbruksverksamhet (6 a kap. 1 § 11 LSE) inte omfattas. Den som godkänts som skattebefriad förbrukare har enligt 8 kap. 1 § tredje stycket LSE rätt att från en skattskyldig köpa bränsle i de fall där bränslet enligt 6 a kap. LSE är befriat från skatt. Enligt 8 kap. 3 § 2 LSE får godkännande av skattebefriad förbrukare återkallas om bränslet används för annat ändamål än som anges i godkännandet.

### 6.4.3 Överväganden

Systemet med skattebefriade förbrukare infördes tidsmässigt i förhållandevis nära anslutning till att industriskattesatsen utvidgades till att omfatta även yrkesmässig jordbruksverksamhet. Vid analys av de förarbeten som föregick lagändringarna framstår det som uppenbart att det inte var någon medveten avsikt att trädgårdsodlarna skulle vara tvungna att använda sig av dubbla system för att komma i åtnjutande av industriskattesatsen. Det får i stället förmodas att lagstiftaren inte närmare övervägt den problemställning som nu diskuteras. En naturlig lösning på problemet vore att ändra 8 kap. 1 § första stycket LSE så att ett godkännande uttryckligen kan omfatta hela den yrkesmässiga växthusodlingen.

En fråga är då om kontrollaspekter kan anföras som skäl för att bibehålla ett krav på ansökan om återbetalning för viss bränsleförbrukning. I prop. 2000/01 s. 87 framhålls att möjligheterna att missbruka ett återbetalningssystem ingalunda är små. I vart fall torde stå klart att ett återbetalningssystem inte medför så pass stora fördelar i kontrollhänseende att det kan anses motivera förekomsten av dubbla system.

Slutligen måste påtalas att en växthusodlare, paradoxalt nog, kan få sitt godkännande som skattebefriad förbrukare återkallat för det fall han använder skattebefriat bränsle för t.ex. uppvärmning av sitt

lager, i stället för växthusuppvärmning, trots att någon ytterligare skatt inte skall tas ut i ett sådant fall. Detta är en orimlig konsekvens av systemets utformning och kan inte ha varit lagstiftarens avsikt. Även om detta inte är det huvudsakliga argumentet för att ändra lagstiftningen understryker det att den nuvarande regleringen inte är bra.

#### 6.4.4 Förslag

**Kommitténs förslag:** En justering görs av 8 kap. 1 första stycket LSE så att de växthusodlare som är godkända som skattebefriade förbrukare fullt ut kan utnyttja möjligheten i 8 kap. 1 § tredje stycket LSE att från en skattskyldig köpa bränsle i de fall där bränslet enligt 6 a kap. LSE är befriat från skatt.

Såvitt kommittén kan bedöma föreligger det inte något bärande skäl att bibehålla en ordning där växthusodlarna kan köpa huvuddelen av sitt bränsle till rätt skattesats, men samtidigt är tvungna att kvartalsvis ansöka om återbetalning för den del av verksamhetens bränsleförbrukning som inte åtgår till växthusuppvärmning. Tvärtom medför en sådan ordning att systemet med skattebefriade förbrukare, i vart fall i administrativt hänseende, blir betungande jämfört med alternativet att komma i åtnjutande av rätt skattenivå endast genom punktskattedeklaration, (för skattskyldiga), eller genom självdeklaration (icke skattskyldiga). Regleringen i 8 kap. 1 första stycket LSE bör därför ändras på det viset att bränsleförbrukning i yrkesmässig växthusodling anges som det ändamål för vilket godkännande som skattebefriad förbrukare kan meddelas. En sådan ändring medför att växthusodlarna med stöd av 8 kap. 1 § tredje stycket LSE kan köpa bränsle i de fall där bränslet enligt 6 a kap. LSE är befriat från skatt, dvs. för hela sin verksamhet. Därigenom upprätthålls också distinktionen gentemot de övriga jordbrukare som inte kan meddelas godkännande som skattebefria förbrukare.

## 7 Beskattningen av el

Kapitlet omfattar förslag på de förändringar som kommittén anser nödvändiga för att ge elbeskattningen en långsiktigt hållbar struktur som dessutom överensstämmer med förväntade EU-krav. Avsikten är att på elsidan, i likhet med kommitténs förslag på bränslesidan, införa en förenklad och robust energiskattstruktur som är lätt att tillämpa och som dessutom minimerar förekomsten av gränsdragningsproblem. De föreslagna förändringarna lägger vidare grunden för den reformering av uppbördsreglerna för elbeskattningen som föreslås i kommande två kapitel.

Kapitlet inleds med en kort sammanfattning av den idag gällande energibeskattnings av el. Därefter följer kommitténs överväganden och förslag.

### 7.1 Den nuvarande beskattningen av el<sup>1</sup>

För energiskatten på el gäller att den är differentierad enligt flera olika skattesatser. Tillämplig skattesats beror dels på vem som förbrukar elen, dels var i landet den förbrukas. För förbrukning i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller vid yrkesmässig växthusodling, gäller den s.k. nollskattesatsen vilken såsom beteckningen antyder medför skattebefrielse för dessa förbrukare. Om el har förbrukats i annan yrkesmässig jordbruksverksamhet än vid växthusodling eller i yrkesmässig skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet, gäller enligt 11 kap. 12 § första stycket lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE) att energiskatten efter ansökan återbetalas av skattemyndigheten. Detta innebär i praktiken att en nollskattesats gäller även för dessa sektorer.

För förbrukning i vissa kommuner i norra och mellersta Sverige (se tabell 7.2) tillämpas en skattesats om 16,8 öre per kWh. El som

---

<sup>1</sup> Skattesatser från den 1 januari 2003.



används för el-, gas-, värme- eller vattenförsörjning i andra kommuner än de nyss nämnda beskattas med 20,2 öre per kWh. För övrig elförbrukning, dvs. främst hushålls- och servicesektorernas användning, gäller en skattesats om 22,7 öre per kWh. Därutöver finns särregler beträffande beskattningen av el som förbrukas i större elpannor inom fjärrvärmesektorn under vintermånaderna, som i förekommande fall innebär ett tillägg av 2,5 öre per kWh (för norrlandskommunerna 2,4 öre per kWh).

För att undvika dubbelbeskattning av el beskattas inte de bränslen som används för elproduktion. Denna bestämmelse, som finns i 6 a kap. 1 § 3 LSE, är dock endast tillämplig på framställning av skattepliktig el. El som förbrukas för framställning eller leverans av el (s.k. egenförbrukning) är i enlighet med 11 kap. 2 § 5 LSE inte skattepliktig. Bestämmelsen medger således skattefrihet för elproducentens och elleverantörens egenförbrukning av el och innebär att dessa skall betala energi- och koldioxidskatt på de fossila bränslen som använts för att producera den elen.

Eftersom inte alltid egenförbrukningen hos en producent inte alltid mäts separat har Riksskatteverket (RSV) i *RSV:s rekommendationer m.m. om energiskatt på elektrisk kraft* (RSV Ip 1999:1), ändrad genom *RSV:s allmänna råd om beskattning av bränslen enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi* (RSV 2002:18), angett vissa schablonvärden för hur stor del av produktionen av el som skall anses använd för egenförbrukning. Schablonvärdena utgör för vattenkraft 1 procent, mottryckskraft 1,5 procent och kondenskraft 5 procent. Bränsleåtgången, som svarar mot dessa andelar av produktionen skall alltså beskattas. Vanligtvis kan dock producenterna numera visa en annan, lägre, fördelning som då tillämpas. Detta gäller framför allt kondenskraft. Att basera fördelningen på uppmätt förbrukning när det sker en samtidig produktion av el och värme i ett kraftvärmeverk är dock inte alltid möjligt, eftersom stora delar av förbrukningen sker i apparater som ingår i den gemensamma processen. I ett sådant fall behöver således fortfarande schabloner användas. Vattenverken betalar den lägre energiskatten 20,2 öre per kWh för sin interna elförbrukning, dvs. främst för drift av pumpar och annan maskinell utrustning. Detsamma gäller elförbrukning i gasverk. I praxis har härmed avsetts omvandling av gas från främst gasol eller s.k. lättbensin och således inte naturgasdistribution. Det enda gasverk som numera finns i drift Sverige är spaltgasverket i Hjorthagen i Stockholm.

## 7.2 Ett system med olika skattenivåer för näringslivet respektive hushållen

**Kommitténs förslag:** Elskatten skall tas ut i enlighet med olika skattenivåer för näringslivet respektive hushållen. För näringslivet skall en generell skattesats gälla som motsvarar EG:s kommande minimiskattesats. För hushållen skall även fortsättningsvis en regional differentiering gälla.

I linje med kommitténs principiella överväganden avseende energibeskattningen, som redovisats i kapitel 3, föreslår kommittén alltså att elskatten skall differentieras enligt olika skattenivåer för näringslivet respektive hushållen. För näringslivet skall gälla en generell skattenivå. Det finns flera skäl som talar för detta. Ett tungt vägande skäl är naturligtvis att kommittén har att beakta EG:s regler om statligt stöd, vilka innebär att det är mycket svårt att införa differentierade skattesatser för olika sektorer inom näringslivet. Även förslaget till nytt energibeskattningsdirektiv synes innebära att en generell nivå skall gälla för hela näringslivet, dock med en möjlighet till nedsättning för energiintensiva företag. Det nu sagda är emellertid inte odelat negativt. Generella regler av det slag kommittén föreslår bidrar i hög grad till ett enkelt och lättillämpat system för elbeskattningen. Ett sådant system ligger också i linje med kommitténs direktiv enligt vilka beskattningen av energi bör vara så likartad som möjligt inom olika samhällssektorer. Ett system med generella regler kan också antas ha bättre förutsättningar att kunna bibehållas under en längre period och uppfyller därmed kravet på att vara långsiktigt hållbart. Slutligen är en viktig anledning till att införa generella regler för näringslivet att kunna minimera de gränsdragningsproblem som förekommer med nu gällande regler, kanske framförallt beträffande begreppet tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. En generell skattenivå för näringslivet förutsätter dels att den särskilda skattesatsen för el som förbrukas för el-, vatten-, gas- och värmeförsörjning tas bort, dels att den s.k. elpanneskatten tas bort. Förutsättningarna för dessa förändringar behandlas nedan i avsnitten 7.5 respektive 7.6. På hushållssidan har det visat sig svårt för kommittén att ena sig om en generell skattenivå. Detta medför att kommittén föreslår att den regionala differentieringen, eller den s.k. norrlandsskattesatsen, blir kvar. Förutsättningarna härför behandlas i avsnittet 7.7 nedan.

### 7.3 En enhetlig elskattesats skall gälla för hela näringslivet

**Kommitténs förslag:** En enhetlig skattesats skall gälla för hela näringslivets elförbrukning. I linje med den kommande EG-harmoniseringen, omfattande en positiv skattesats inom näringslivet, skall den svenska elskatten sättas till 0,5 öre per kWh. Om energibeskattningsdirektivet av någon anledning inte skulle komma att slutligt träda i kraft är det dock kommitténs uppfattning att en nollskattesats skall gälla för näringslivets elförbrukning.

Idag tillämpas i praktiken en nollskattesats för tillverkningsindustri, yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- och vattenbruksverksamhet samt yrkesmässig växthusodling (den senare kategorin ingår visserligen i jordbrukssektorn, men anges separat i lagtexten och så även här). För övriga näringslivet tillämpas i huvudsak<sup>2</sup> den s.k. hushållsskattesatsen, 22,7 öre per kWh. Med kommitténs förslag om en generell skattesats för hela näringslivet inställer sig frågan om detta innebär att nollskattesatsen skall tillämpas för hela näringslivet. Det kan direkt sägas att ett sådant synsätt överensstämmer med Skatteväxlingskommitténs modell enligt vilken endast miljörelaterade skatter och inte fiskala sådana skall tas ut på insatsvaror i näringslivet. Från statsmakternas sida får ett införande av denna modell anses önskvärt, vilket bland annat kan utläsas av kommittédirektiven. En nollskattesats för hela näringslivet utgör därför kommitténs huvudförslag. En utsträckning av nollskattesatsen till att omfatta hela näringslivet medför ett årligt skattebortfall om ca 4,8 miljarder kronor (exklusive den offentliga sektorn).

Sedan direktiven skrevs har stora framsteg gjorts på EU-planen, framförallt genom det arbete som bedrivs i Ekofin-rådet genom behandling av EG-kommissionens förslag till energiskattedirektiv, KOM (97) 30 slutlig av den 12 mars 1997<sup>3</sup>. Rådet nådde i mars 2003 en politisk överenskommelse om innehållet i energibeskattningsdirektivet och väntas formellt besluta om direktivet senare under våren 2003. Detta innebär att minimiskattesatser införs för

<sup>2</sup> Observera dock de särskilda skattesatserna som gäller för norra Sverige, elpannorna och el-, gas-, värme- eller vattenförsörjningen.

<sup>3</sup> EGT C 139, 6.5.1997, s. 14.

näringslivets elförbrukning. I den omarbetade version av direktivförslaget som kan förväntas antas anges en minimiskattesats på el förbrukad inom näringslivet om 0,5 euro per MWh, dvs. ca ett halvt öre per kWh (0,4554 öre per kWh)<sup>4</sup>. Vissa möjligheter att underskrida minimiskattesatsen kommer förmodligen att kunna ges energiintensiva företag genom träffande av långsiktiga avtal eller jämförbara åtgärder.

Endast under förutsättning av en sådan EG-rättslig harmonisering av beskattningen av el finns anledning att föreslå att en generellt verkande energiskatt på el införs för hela det svenska näringslivet. Därvid är att märka att den svenska industristrukturen, pga. den stora elanvändningen, är speciell i ett europeiskt perspektiv. För att inte försämra konkurrenskraften för den elintensiva delen av näringslivet förutsätter därför införandet av en generell energiskatt på el att skattesatsen kan sättas relativt lågt. Under förutsättning av en EG-rättslig harmonisering väljer kommittén av den orsaken att föreslå en skattesats som i princip tangerar den tänkta EG-miniminivån, eller 0,5 öre per kWh. För tillverkningsindustrin m.fl. sektorer som tidigare tillämpat nollskattesatsen, innebär det en höjning av energiskatten. För övrigsektorn, dvs. tjänsteföretag m.fl. innebär förslaget en kraftig sänkning av energiskatten. Tjänstesektorns konkurrenskraft kan därmed förväntas öka i förhållande till övriga sektorer. Vissa konsekvenser härav diskuteras i betänkandets avsnitt 3.7 samt kapitel 16. En energiskatt för näringslivets elförbrukning skulle, vid den föreslagna nivån, uppskattningsvis inbringa ca 230 miljoner kronor netto per år.

---

<sup>4</sup> Växelkurs per den 1 oktober 2002: 1 euro=9,108 kr (EGT C 237, 2.10.2002 s. 1).

## 7.4 Avgränsningen av näringslivet

**Kommitténs förslag:** För elbeskattningen skall gälla samma definition av näringslivet som kommittén föreslår för bränslebeskattningen.

- Näringslivsskattesatsen på el skall tillämpas för den som bedriver yrkesmässig verksamhet. En verksamhet är enligt 1 kap. 4 LSE yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL.
- En ytterligare förutsättning för tillämpning av näringslivsskattesatsen är att elen förbrukats inom näringsverksamheten.

På elsidan liksom på bränslesidan kräver kommitténs förslag en definition av vem, eller vilka, som tillhör näringslivet. De som omfattas av denna definition skall tillämpa den skattesats som gäller för näringslivet. Bland annat med tanke på att den begränsningsregel som kommittén föreslår gälla för energiintensiva företag skall omfatta såväl bränslen som el, är det nödvändigt att tillämpa en gemensam definition. En naturlig utgångspunkt blir då att knyta definitionen av näringslivet till begreppet yrkesmässig verksamhet, eftersom detta redan återfinns i LSE, och tar sikte på den som i dagligt tal kan anses utgöra näringsidkare, eller m.a.o. den som bedriver näringsverksamhet i enlighet med 13 kap. IL. Såsom tidigare något diskuterats i avsnitt 4.1 uppnås genom den valda lösningen vissa effektivitetsvinster dels genom att tillämpa ett och samma begrepp för att definiera näringslivet, dels genom att tillämpa ett begrepp som redan finns på plats i lagtexten.

Starka skäl talar därför för att i förevarande sammanhang låta begreppet yrkesmässig verksamhet vara styrande för vilken skattesats som skall tillämpas på en viss elförbrukning. Det bör dock understrykas att en förutsättning för tillämpning av näringslivsskattesatsen är att elen förbrukats *inom* näringsverksamheten.

## 7.5 Den särskilda skattesatsen för el som förbrukas för el-, gas-, värme- eller vattenförsörjning

**Kommitténs förslag:** Den särskilda skattesatsen för el som förbrukas för el-, gas-, värme- eller vattenförsörjning slopas.

Den särskilda skattesatsen på el som förbrukas för el-, gas-, värme- eller vattenförsörjning har tillämpats sedan den 1 januari 1993 och infördes i samband med energiskattereformen 1993 (prop. 1991/92:150, bil. I:5). Genom denna erhöll industrin en nollskattesats på el som förbrukas i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Innan 1993 hade en positiv elskattesats tillämpats för industrin, inbegripet el-, gas-, värme- eller vattenförsörjning (SNI 4). Denna skattesats var lägre än den som gällde generellt, dvs. för övrigsektorns elförbrukning. I och med nämnda lagändring räknades alltså nämnda sektorer inte längre som industriell verksamhet vid elbeskattningen utan reglerades separat.

För el som används internt inom el-, gas-, värme- och vattenverken gäller därmed i dag en särskild skattesats, som är lägre än den som tillämpas för hushållens elförbrukning (20,2 öre per kWh jämfört med 22,7 öre). Beträffande energisektorn har det tidigare främst rört sig om den el som utnyttjas i elpannor och värmepumpar inom fjärrvärmesystemen för att producera värme. Fastbränsleeldade anläggningar (biobränsle) har hög egenförbrukning i pumpar, fläktar, bränslehanteringsutrustning etc. varför denna del ökar. Den el som inom energisektorn förbrukas för belysning, drift av maskinell utrustning och liknande ändamål är dock till viss del skattefri. Detta framgår av 11 kap. 2 § 5 LSE, där det anges att el som förbrukats för framställning eller leverans av el inte är skattepliktig. Bestämmelsen innebär således att elproducentens och elleverantörens egen förbrukning av el är skattefri. Elverkens elförbrukning är alltså skattefri, varför det redan idag knappast torde finnas något utrymme för tillämpning av skattesatsen 20,2 öre per kWh för "förbrukning för elförsörjning". Bestämmelsens tillämpningsområde skulle därmed i praktiken vara reducerat till att omfatta gas-, värme- och vattenverken. Genom kommitténs förslag om en generellt lägre nivå för hela näringslivet, inklusive energiomvandlingssektorn, försvinner hela det praktiska tillämpningsområdet för den ifrågavarande skattesatsen. Detta innebär samtidigt att de skäl som låg till grund för regelns inför-

ande inte längre kvarstår. Mot denna bakgrund föreslår kommittén att den särskilda skattesatsen för el som förbrukas för el-, gas-, värme- eller vattenförsörjning slopas.

## 7.6 Elpanneskatten

### 7.6.1 Bakgrund

Den 1 juli 1998 infördes nya regler för beskattningen av el som förbrukas i elpannor inom fjärrvärmesektorn. Ändringarna innebar en höjning av energiskatten med 2,3 öre per kWh (numera 2,5 öre per kWh och, för norrlandskommunerna 2,4 öre per kWh) under perioden den 1 november – den 31 mars för el som förbrukas i pannor med en installerad effekt som överstiger 2 MW. Motivet bakom införandet av elpanneskatten var att minska användningen av el (prop. 1997/98:140 s.15–18). I utskottsbetänkandet 1997/98:SkU25 anförde utskottet att det var önskvärt att en minskad elproduktion balanserades genom en minskad användning av el i fjärrvärmesystemen.

Syftet med den förhöjda energiskatten har delvis motverkats av avdragsmöjligheten för energiskatt på el som producerats i kraftvärmeverk. Regeringen föreslår i budgetpropositionen för år 2003 att nämnda avdrag tas bort (prop. 2002/03:1 s. 185 f.). Se vidare om detta i avsnitt 7.8 nedan.

Regeringen uppdrog våren 2000 åt två konsultföretag (COWI Rådgivande Ingeniörer AS och KM Miljöteknik) att göra en utvärdering av det energipolitiska program som riksdagen beslutade 1997.<sup>5</sup> En del av uppdraget bestod i att utvärdera effekterna av elpanneskatten.

COWI Rådgivande Ingeniörer AS anför att den minskning som framgår av tillgänglig statistik kan indikera att elpanneskatten haft effekt, men att det är osäkert om hela minskningen kan tillskrivas elpanneskatten. KM Miljöteknik har å sin sida gjort bedömningen att den uppnådda reduktionen av elanvändningen till följd av införandet av elpanneskatten 1998, maximalt uppgår till 0,5 TWh per år. Osäkerhet råder dock om i vilken mån skattehöjningen har

---

<sup>5</sup> COWI Rådgivande Ingeniörer AS; *Evaluering af 1997's energipolitiske program – 1998–1999* (juni 2000) och KM Miljöteknik AB; *Utvärdering av 1997 års energipolitiska program* (2000-05-31). Rapporterna finns tillgängliga i Näringsdepartementet och på Internet <[http://www.naring.regeringen.se/propositioner\\_mm/rapporter/rapporter.htm](http://www.naring.regeringen.se/propositioner_mm/rapporter/rapporter.htm)>.

påverkat resultatet respektive i vilken mån andra orsaker varit avgörande, såsom exempelvis prisförändringar på andra bränslen.

Elförbrukningen i elpannorna framgår av tabell 7.1 nedan. Som synes skiljer sig siffrorna något åt beroende på uppgiftslämnare, varför såväl SCB:s som Fjärrvärmeföreningens uppgifter redovisas. Tendensen är dock densamma för båda uppgiftslämnarna.

**Tabell 7.1.** Elförbrukning i elpannor inom fjärrvärmens under åren 1994–2001 (TWh per år)

År	Elförbrukning	
	SCB	Fjärrvärmeföreningen
1994	2,6	2,3
1995	3,2	3,0
1996	1,6	1,5
1997	1,9	1,6
1998	1,8	1,5
1999	1,5	1,4
2000	2,05	1,8
2001	..	1,4

..Uppgift saknas.

Källa: SCB och Fjärrvärmeföreningen.

I den utvärdering som görs i departementspromemorian *Utvärdering av Skatteväxlingskommitténs energiskattemodell* (Ds 2000:73) är utgångspunkten att en konsumtionsskatt på värme införs och att energiskatten på el som används för värmeproduktion i t.ex. elpannor därmed tas bort. Som konsekvens härav anges att användningen av elpannor kan komma att öka betydligt, särskilt under år med låga elpriser och vid höga nivåer på koldioxidskatten.

Statens Energimyndighet (Energimyndigheten) har på uppdrag av Klimatkommittén (M 1998:06) gjort beräkningar för olika scenarier för den svenska energianvändningen baserat på ett referensscenario, i huvudsak uppbyggt i enlighet med Skatteväxlingskommitténs modell (se 2.4.2). Enligt Energimyndigheten beräknas



användningen av avkopplingsbara elpannor i fjärrvärmen, i ett sådant scenario, öka med 0,8 TWh om elpanneskatten tas bort.<sup>6</sup>

### 7.6.2 Överväganden och förslag

**Kommitténs förslag:** Den förhöjda energiskatten på el som förbrukas i elpannor under perioden den 1 november – den 31 mars slopas.

Såsom ovan redovisats föreslår kommittén en generell näringslivsbeskattning på energiområdet och att sektorerna för el- och värmeproduktion ingår i näringslivskategorin. För värmeproduktionen innebär förslaget överlag kraftigt sänkta skattesatser för el. Med ett nytt energibeskattningsdirektiv blir skattesatsen 0,5 öre per kWh.

Det kan vid sådant förhållande diskuteras hur en eventuell framtida elpanneskatt skulle kunna vara utformad. Idag gäller ett påslag om 2,4, eller 2,5, öre per kWh. Procentuellt sett utgör påslaget därmed ca 11,5 procent. Om elpanneskatten skulle bibehållas med ett sådant procentuellt påslag, på en skattesats om 0,5 öre per kWh, skulle den å ena sidan vara i det närmaste försumbar. Å andra sidan skulle ett påslag med dagens 2,4, eller 2,5, öre per kWh medföra att el i elpannor beskattades ungefär fem gånger så högt som annan elanvändning.

Oavsett vilka överväganden som kan göras angående storleken av ett eventuellt påslag måste emellertid främst beaktas vilka möjligheter som finns att i ett EG-perspektiv bibehålla flera olika beskattningsnivåer. Vid ett förmodat antagande av energibeskattningsdirektivet synes det därvid mycket svårt att kunna motivera fler än två olika beskattningsnivåer för näringslivet, dvs. en generell nivå för näringslivet med en möjlighet till nedsättning för energintensiva företag. Starka skäl talar därför för ett slopande av elpanneskatten.

Även ur samhällsekonomisk synvinkel är ett slopande av elpanneskatten en rationell åtgärd. Det är ur denna synvinkel svårt att förstå varför just elanvändning i elpannor skulle beskattas annorlunda än annan elanvändning.

<sup>6</sup> Statens Energimyndighets promemoria den 16 februari 2000, Räkneexempel på alternativ energibeskattnings. Promemorian finns tillgänglig i Miljödepartementet och på Internet <[http://www.miljo.regeringen.se/propositionermm/sou/pdf/klimatkommitten/klimatkommitte\\_underlag.htm](http://www.miljo.regeringen.se/propositionermm/sou/pdf/klimatkommitten/klimatkommitte_underlag.htm)>.

Av såväl juridiska som ekonomiska skäl, men även med beaktande av de administrativa fördelar ett generellt system för med sig, föreslår kommittén således att elpanneskatten slopas. Det bör dock, enligt kommitténs mening, ankomma på statsmakterna att efter en tid utvärdera denna förändring och, om ett behov konstateras, överväga om elpanneanvändningen fortsatt kan begränsas genom något annat styrmedel än energibeskattnings-systemet.

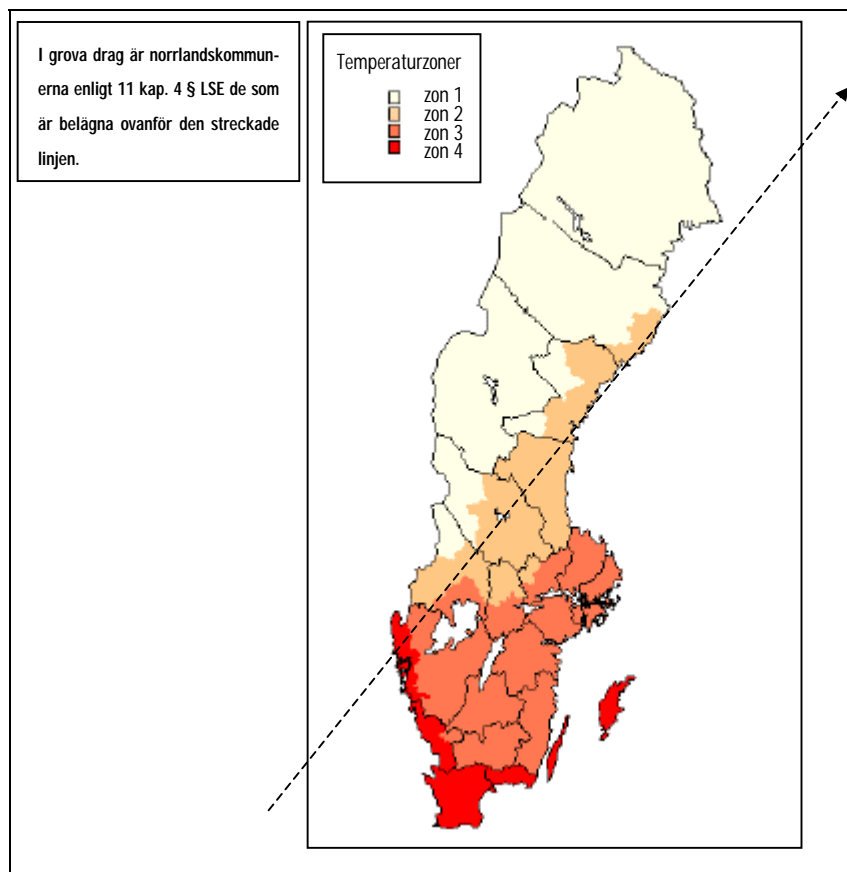
## 7.7 El som förbrukas i vissa delar av norra och mellersta Sverige

### 7.7.1 Bakgrund

Den 1 juli 1981 infördes en lägre skattesats för elförbrukning i vissa delar av norra och mellersta Sverige (se tabell 7.2). Motivet bakom den lägre skattesatsen var att beskattningen av hushållens förbrukning av el i de norra delarna av landet, där uppvärmningskostnaderna regelmässigt är högre än i landet i övrigt, borde lindras (prop. 1980/81:118 s. 15). Från den 1 januari 2003 är den lägre skattesatsen för norrlandskommunerna 16,8 öre per kWh jämfört med 22,7 öre för el förbrukad i andra delar av landet.

*Tabell 7.2.* Förteckning över vissa kommuner (11 kap. 4 § LSE)

<i>Norbottens län</i>	<i>Västerbottens län</i>
Samtliga kommuner	Samtliga kommuner
<i>Jämtlands län</i>	<i>Västernorrlands län</i>
Samtliga kommuner	Sollefteå Ånge Örnsköldsvik
<i>Gävleborgs län</i>	<i>Dalarnas län</i>
Ljusdal	Malung Mora Orsa Älvdalen
<i>Värmlands län</i>	
Torsby	

*Figur 7.1. Temperaturzoner i Sverige*

*Källa: SCB:s Statistiska meddelanden (EN 16 SM 0104) Energistatistik för småhus, flerbostadshus och lokaler och egen bearbetning.*

Figuren visar den indelning av Sverige i temperaturzoner som används för SCB:s energistatistik rörande bland annat småhusens genomsnittliga energianvändning. I tabell 7.3 görs ett försök att visa den ungefärliga elskattebelastningen för två småhus av olika storlek belägna i olika temperaturzoner, dels med tillämpning av dagens differentierade skattesatser, dels vid en generell hushållsnivå om 22,7 öre per kWh. För enkelhetens skull har antagits att temperaturzon 1 motsvarar de s.k. norrlandskommunerna trots att de faktiska förhållandena, som synes av figuren, inte helt motsvarar detta antagande. Vidare är att märka att beräkningarna utgår ifrån

hushållens totala elförbrukning, inkluderande såväl uppvärmningsel som övrig hushållsel. En ytterligare förutsättning är att endast en energikälla (el) används för uppvärmning. Vid blandad uppvärmning framkommer en lägre elskattebelastning än vad som redovisas i tabellen. Det bör också framhållas att i hushållens kostnader ingår inte kostnaderna för anpassning av husen till det kallare klimatet.

**Tabell 7.3.** Hushållens kostnader för elskatt i olika delar av landet (kr per år)<sup>1</sup>

Skattesats	Hushållstyp	Årlig elskatt per hushåll och temperaturzon			
		1	2	3	4
16,8 öre per kWh (1), 22,7 öre per kWh (2, 3 o 4)	Småhus 150 m <sup>2</sup>	5 065	5 686	5 278	5 005
	Småhus 75 m <sup>2</sup>	2 533	2 843	2 639	2 503
22,7 öre per kWh för samtliga hushåll (1,2,3 och 4)	Småhus 150 m <sup>2</sup>	6 844	5 686	5 278	5 005
	Småhus 75 m <sup>2</sup>	3 422	2 843	2 639	2 503

<sup>1</sup> Det statistiska underlaget avser energianvändningen år 2000. Skattesatserna är de från den 1 januari 2003 gällande.

Källa: SCB:s Statistiska meddelanden (EN 16 SM 0104) Energistatistik för småhus, flerbostadshus och lokaler, tablå 8 samt egna beräkningar.

### 7.7.2 Överväganden och förslag

**Kommitténs förslag:** Den lägre skattesatsen för hushållens elförbrukning i vissa delar av norra och mellersta Sverige bibehålls.

Kommittén har ovan presenterat ett system med en generell beskattningsnivå för näringslivet. Ett införande av en sådan generell skattenivå skulle få till följd att norrlandsskattesatsen i fortsättningen endast skulle träffa hushållen eftersom tjänsteföretag m.fl. företag som nu befinner sig inom övrigsektorn föreslås beskattas enligt den generella skattesatsen för näringslivet. Tillämpningsområdet för den särskilda skattesatsen krymper därmed. Skattesatsen infördes med motiveringen att uppvärmningskostnaderna är högre i de norra delarna av landet. Någon motsvarande skattelindring infördes emellertid inte för de hushåll som använder annan skattepliktig energi än el för sin uppvärmning. Skattelindringen som sådan har därför inneburit en konkurrensfördel för el som

uppvärmningsenergi. Skattelättnaden avser inte heller endast el som används för uppvärmning utan all hushållsel. Vid en jämförelse med de kostnader för elskatt som redovisas i tabell 7.3 ovan, och vid beaktande av tillämpliga skattesatser framgår att skattenedsättningen för närvarande överstiger de högre uppvärmningskostnaderna som gäller för norra Sverige. För jämförelsens skull kan noteras att en eluppvärmd villa på 150 m<sup>2</sup> belägen inom temperaturzon 1, vid en likställd elbeskattning, skulle få en ökad energiskatt om 148 kronor per månad (vid en total konsumtion om 30 150 kWh per år). Här är emellertid inte de högre kostnaderna för anpassning av byggnaderna till det kallare klimatet beaktade. Oavsett detta är den särskilda skattesatsen ett trubbigt instrument för att utjämna hushållens skillnader i uppvärmningskostnader över riket. Gränsdragningen mellan de kommuner där skattelättnader tillämpas och andra närliggande kommuner har ofta ifrågasatts och har varit svår att upprätthålla på ett konsekvent sätt. De ovan angivna skälen får anses tala för ett slopande av den särskilda skattesatsen.

Under kommittéarbetet har emellertid framkommit att regionalpolitiska skäl alltjämt talar för att elförbrukning i de angivna kommunerna bör subventioneras med offentliga medel. Kommitténs ståndpunkt är därför att norrlandsskattesatsen bibehålls. Mot bakgrund av kommitténs överväganden ovan finns dock skäl som talar för att nedsättningen på sikt bör ses över och möjligen ges en annan utformning, eventuellt utanför energibeskattningsystemet.

Norrlandsskattesatsen på el berör enligt kommitténs förslag endast hushållen. EG:s statsstödsregler rör konkurrensen mellan företag och berör därför inte den föreslagna norrlandsskattesatsen. Det kommande energibeskattningsdirektivet kommer att omfatta beskattning av el, men bedöms innebära möjligheter för medlemsstaterna att tillämpa en differentierad elskatt för hushåll.

## 7.8 Användningsområden för vilka avdragsrätt föreligger

**Kommitténs förslag:** Avdraget för el som förbrukas för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning omformas och utvidgas till att även omfatta metallurgiska processer. I enlighet med vad som föreslås för bränslen föreslås även för el att vissa mineralogiska processer skattebefrias. Slutligen ges avdraget för nätförluster en ny lagteknisk lösning.

Idag finns några användningsområden i LSE där skattefrihet kan åstadkommas genom avdrag (11 kap 9 § 1–5 LSE). Dessa avdragsmöjligheter är fem till antalet och redovisas nedan. Avdrag får således göras för skatt på el som:

1. förbrukats eller sålts för förbrukning i tåg eller annat spårbundet transportmedel eller för motordrift eller uppvärmning i omedelbart samband med sådan förbrukning,
2. förbrukats eller sålts för förbrukning för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning eller för användning i omedelbart samband med sådan förbrukning,
3. förbrukats eller sålts för förbrukning vid sådan framställning av produkter som avses i 6 a kap. 1 § 6 LSE (avser förbrukning vid framställning av mineraloljor och andra skattepliktiga bränslen),
4. framställts i en kraftvärmeanläggning och förbrukats för el-, gas-, värme- eller vattenförsörjning i den egna verksamheten i den mån inte avdrag har gjorts enligt 7 kap. 1 § första stycket 4 i fall som avses i 6 a kap. 1 § 7, dvs. för skatten på insatsbränslena, och
5. förbrukats eller sålts för förbrukning vid sådan överföring av el på det elektriska nätet som utförs av den som ansvarar för förvaltningen av nätet i syfte att upprätthålla nätets funktion.

Regeringen har i budgetpropositionen för år 2003 föreslagit att avdragsmöjligheten i 11 kap 9 § 4 LSE slopas från den 1 maj 2003. (prop. 2002/03:1 s. 185 f.). Redan från den 1 januari 2003 föreslogs dock avdragsmöjligheterna minskas genom att avdrag endast skulle få göras för elförbrukning i den lokala anläggningen, och att avdrag inte skulle tillåtas för förbrukning i elpannor och värmepumpar. Riksdagen avsåg dock regeringens förslag om nya regler för kraft-

värmebeskattningen eftersom något statsstödsgodkännande från EG-kommissionen ännu inte förelåg (se bet. 2002/03:FiU1 s. 231, rskr 2002/03:24). Kommissionens statsstödsprövning är ännu inte avslutad, men det kan antas att regeringen återkommer i frågan när så är fallet. Kommittén gör därför inte nu någon närmare analys av detta avdrag.

Beträffande övriga fyra användningsområden gör kommittén följande bedömning:

### *1. Förbrukning i tåg m.m.*

Bestämmelsen motsvarar vad som gäller för bränslen (6 a kap. 1 § 2 LSE). Andra spårbundna transportmedel än tåg är t.ex. tunnelbana och spårvagn. El används inte enbart för drift av tåg m.m. utan även för drift av olika slag av hjälpanordningar i anslutning till banan. Enligt förarbetena bör det vara möjligt att göra avdrag för el som används för drift av sådana anordningar (prop. 1994/95:54 s. 141).

En fråga som inställer sig är om bestämmelsens utformning behöver justeras med anledning av det kommande energibeskattningsdirektivet. I det förslag som nu diskuteras i rådet anges att medlemsstaten får tillämpa skattereduktion, eller fullständig skattebefrielse för el som används för person- och godstrafik på järnväg, med spårvagn eller trådbuss. Artikeln synes endast marginellt avvika från den svenska avdragsbestämmelsen och torde ha samma tillämpningsområde. Eftersom det för närvarande saknas politiska förutsättningar för en justering eller förändring av bestämmelsen föreslås avdragsmöjligheten bestå i sin nuvarande utformning.

### *2. Förbrukning för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning*

Tillämpningsområdet för detta avdrag har varit begränsat på grund av den nollskattesats som gäller för förbrukning i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. När en minimiskattesats införs på EG-nivå, och därigenom det svenska näringslivet måste beskattas med en positiv elskattesats, får bestämmelsen återigen betydelse för att tillförsäkra att den el som används för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning (s.k. råvaruel) förblir skattefri. Avdragsmöjligheten som sådan skall därför finnas kvar.

I appendix till kapitlet redogörs för de processer som bedöms komma ifråga för tillämpning av bestämmelsen.

Det nuvarande avdraget för råvaruel stämmer till sin utformning överens med motsvarande avdrag för bränslen (jfr kapitel 13). Det följer av det svenska energiskattesystemets logik och allmänna natur att inte beskatta bränslen och el som används för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning. Detta synsätt har också accepterats av kommissionen vid statsstödsprövningen av regeln på bränsleområdet (se avsnitt 12.6.7). Anledning saknas att göra en annan bedömning för elens del. Skattefriheten för s.k. råvaruel är därför inte att anse som statsstöd.

Harmoniserad gemenskapsrätt finns inte i dag för beskattning av el. Det kommande energibeskattningsdirektivet kommer dock att omfatta även el, men bedöms innefatta bestämmelser om skattefrihet för s.k. råvaruel. Sannolikt kommer direktivets slutliga utformning att medge skattefrihet för el som i huvudsak förbrukas i kemisk reduktion, elektrolys och metallurgiska processer. Jämfört med den tidigare svenska tillämpningen, när industrin beskattades för sin elförbrukning, är detta en utvidgning såtillvida att även metallurgiska processer skattebefrias. Det rör sig här framförallt om den energi som förbrukas i elektrostålverken (jfr avsnitt A 7.1.8). Det kan diskuteras om den svenska bestämmelsen skall utvidgas för att stå i överensstämmelse med direktivet. Vid denna bedömning bör bland annat statsstödsaspekter iakttas. Storbritannien har vad beträffar klimatförändringsskatten<sup>7</sup> skattebefriat vissa sådana processer som nu är ifråga för att undvika att skatten blir betraktad som statsstöd. Enligt kommitténs bedömning finns det skäl att dels mot bakgrund av omständigheterna i det brittiska ärendet, dels med tanke på fördelen av att ha en EG-kongruent lagstiftning, utforma den svenska bestämmelsen i enlighet med det kommande energibeskattningsdirektivet. De beloppsmässiga konsekvenserna härav framgår i tabell A 7.1.

---

<sup>7</sup> Jfr kommissionens beslut av den 3 april 2002 om undantaget för bränsle för blandad användning som Storbritannien planerar att genomföra genom klimatförändringsskatten, och en utvidgning av undantaget till att omfatta vissa konkurrerande bearbetningsprocesser (EGT L 229, 27.8.2002, s. 15).



### 3. Framställning av vissa bränslen

Liksom ovanstående avdragsmöjlighet torde även detta avdrag i det närmaste sakna praktisk betydelse pga. den nollskattesats som gäller för elförbrukning i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. I princip faller all framställning av bränslen, t.ex. verksamheten inom oljeraffinaderier och koksverk inom ramen för nollskattesatsen. I prop. 1994/95:54 s. 142 anges som ett teoretiskt möjligt avdrag att skattepliktigt bränsle framställs i ett industri-företags forskningslaboratorium, och att el används i samband med den framställningen.

Med en positiv elskattesats för näringslivet, och ett slopande av nollskattesatsen finns all anledning att förvänta att avdraget kommer att få en ökad reell betydelse.

Som anges i appendix till kapitlet förbrukas ca 2 TWh el inom anläggningar som framställer skattepliktiga bränslen. Avdrags-möjligheten är därför betydelsefull för industrin. Eftersom en positiv elskatt kommer att införas finns skäl som talar för att avdraget behålls.

I dagens mineraloljedirektiv finns en tvingande bestämmelse om skattefrihet för mineraloljor som förbrukas inom anläggningar där sådana produkter framställs. El omfattas inte idag av harmoniserad gemenskapsrätt. I det kommande energibeskattningsdirektivet kommer bestämmelsen från mineraloljedirektivet med all sannolikhet att utvidgas till att även omfatta bland annat el. Beroende på den slutliga utformningen av en sådan bestämmelse kan EG:s statsstödsregler komma att aktualiseras i olika hög grad.

Om bestämmelsen är tvingande för samtliga energislag, bedöms en rättslig säkerhet finnas i förhållande till statsstödsreglerna. Samtliga medlemsstater tillämpar då samma regler och något statsstöd föreligger inte. I den mån bestämmelsen kommer att innebära en valmöjlighet för medlemsstaterna att beskatta eller inte beskatta vissa eller samtliga energislag, uppstår en högre grad av osäkerhet i förhållande till statsstödsreglerna. De statsstödmässiga aspekterna får i sådant fall vägas in i en kommande analys om avdragsmöjligheten för el bör finnas kvar i framtiden.

Mot bakgrund av nu tillgänglig information finner dock kommittén inte anledning att föreslå några ändringar av avdraget. Avdragsmöjligheten föreslås därför finnas kvar.

### 5. Förbrukning vid kraftöverföring

Bestämmelsen är avsedd att omfatta sådan el som nätföretag har rätt att köpa för att täcka fysiska förluster på nätet eller för att undvika överbelastningar. Syftet med sådana köp är att upprätthålla nätets funktion. Avdragsrätten omfattar vidare den förbrukning av el som sker i nätföretagens egna anläggningar som t.ex. transformator- eller kopplingsstationer (se prop. 1994/95:54 s. 143).

Genom kommitténs förslag att göra nätföretagen till skattskyldiga synes det lämpligare att överhuvudtaget inte anse denna el skattepliktig. Avdraget kan då slopas, samtidigt som en mindre justering av bestämmelserna om skatteplikten görs i 11 kap. 2 § (se kommentaren till 11 kap. 2 § LSE i avsnitt 17.1).

En sådan lösning bör också stå i överensstämmelse med det kommande energibeskattningsdirektivet, eftersom det där föreskrivs att skatteplikten för bland annat el inte inträder förrän elen levereras.

### Avdrag för skatt på el i vissa mineralogiska processer

Skälen för denna skattebefrielse har utförligt kommenterats i avsnitt 5.3.2 vad beträffar bränslen, varför inledningsvis hänvisas dit. I konsekvens med skattefriheten för bränslen bör motsvarande skattefrihet införas för el.

## 7.9 Begränsningsregeln

**Kommitténs förslag:** Under förutsättning att en positiv energiskattesats införs för näringslivets elförbrukning skall energiskatten på el ingå i underlaget för begränsningsregeln.

I avsnitt 4.2 har kommittén redogjort för den begränsningsregel som skall begränsa skatteuttaget för energiintensiva företag. Regeln innebär att ett företag kan få skattenedsättning för det fall den samlade energi- och koldioxidskattebelastningen överstiger 0,7 procent av försäljningsvärdet.

Eftersom hela näringslivet omfattas av en generell elskattesats, bör energiskatten på el ingå i det underlag som används vid beräkning av eventuell nedsättning. Härigenom uppnås neutralitet med

vad som gäller för bränslen. En förutsättning för nedsättning är dock att den betalda skatten, efter nedsättning, genomsnittligen inte understiger EG:s minimiskattesatser. Då nivån, på den elskattesats kommittén föreslår gälla vid en kommande harmonisering, motsvarar EG:s minimiskattesats, innebär det att ett företag som endast utnyttjar elenergi inte kan komma i åtnjutande av skattelättnader med stöd av begränsningsregeln. Detta utesluter dock inte att så kan bli fallet vid eventuella framtida skattehöjningar.

## 7.10 Sammanfattning

De ovan skisserade förslagen leder, i förhållande till gällande ordning, till följande struktur när det gäller beskattningen av el:

*Tabell 7.4. Gällande ordning (2003 års skattesatser)*

<i>Förbrukning:</i>	<i>Skattebelopp (öre per kWh)</i>
<i>Hushåll:</i>	
- Norrlandskommunerna	16,8
- Övriga kommuner	22,7
<i>Näringslivet:</i>	
- Tillverkningsindustrin, jordbruk m.fl. i hela Sverige	0
- El-, gas-, värme- eller vattenförsörjning i norrlandskommunerna	16,8
- Elpannor i norrlandskommunerna	16,4
- Övriga näringslivet i norrlandskommunerna	16,8
- El-, gas-, värme- eller vattenförsörjning i andra kommuner än norrlandskommunerna	20,2
- Elpannor i andra kommuner än norrlandskommunerna	22,7
- Övriga näringslivet i andra kommuner än norrlandskommunerna	22,7

*Tabell 7.5.* Kommitténs förslag (2003 års skattesatser)

	<i>Skattebelopp (öre per kWh)</i>
<i>Hushåll:</i>	
- Norrlandskommunerna	16,8
- Övriga kommuner	22,7
<i>Näringslivet:</i>	
- All förbrukning <sup>1</sup>	0,5

<sup>1</sup> Energiskatten på el ingår i underlaget för begränsningsregeln.

Enligt kommitténs uppfattning har en elbeskattning utformad i enlighet med ovanstående struktur stora möjligheter att vara långsiktigt hållbar. Genom sin enkelhet och sina generella regler bör systemet kunna vara lätt att tillämpa samtidigt som förekomsten av de gränsdragningsproblem som finns i dagens system minimeras.

Genom sin generella uppbyggnad underlättar det dessutom den reformering av uppbördssystemet som föreslås i kapitel 8 och 9.

## Appendix

### A 7.1 Elanvändning i vissa processer

Genom den kommande EG-harmoniseringen som innebär att en minimiskattenivå kommer att gälla för näringslivets elförbrukning kommer inte längre den s.k. nollskattesatsen att kunna upprätthållas.

Eftersom utgångspunkten är att s.k. råvaruel inte skall beskattas blir det av stort intresse att undersöka vilka processer som använder el som råvara. I det följande redovisas de processer i Sverige vari el kan hävdas ingå såsom råvara. I avsnittet redovisas även den elförbrukning som sker vid framställning av skattepliktiga bränslen. Eftersom de redovisade processerna delvis inbegriper bränsleanvändning anges även dessa uppgifter. Uppgifterna om elförbrukning kan av konkurrens- och sekretesskäl inte anges på företagsnivå. Appendixet avslutas dock med en sammanfattande tabell, där den skattebefriade elförbrukningen angivits i den omfattning som är möjlig utifrån dessa förutsättningar.

#### A 7.1.1 Framställning av kalciumkarbid

Kalciumkarbid (eller natriumkarbid) framställs med en elektrotermisk process. Tillverkningen sker genom att kalksten bränns med koks till 1 000–1 200 grader Celsius och bildar bränd kalk och koldioxid. Koksen används sedan också som råvara till nästa process, där bränd kalk tillsammans med kol bildar kalciumkarbid. Denna process är inte en elektrolytprocess, utan en reduktionsprocess. Elenergin tillsätts i en ljusbågsugn, och går till största delen till de kemiska slutprodukterna, som har ett högre kemiskt energivärde än de ingående ämnena. Det går åt 3 300 kWh elenergi

(och 600 kilo kol  $\approx$  4 MWh) för att tillverka ett ton kalciumkarbid. Endast ett företag i Sverige framställer kalciumkarbid.

### A 7.1.2 Framställning av aluminium

Ett företag i Sverige framställer aluminium. Framställning av primäraluminium (ren aluminiummetall) sker med elektrolys av aluminiumoxid samt genom omsmältning av skrot. Vidareförädling sker framför allt i form av valsning och strängpressning samt gjutning. Den elektrolysuugn som används för att utvinna primäraluminium är utrustad med anod – och katodblock (vars huvudbeståndsdelar är kol) samt en kryolitsmälta. Aluminiumoxid löses i den heta kryolitsmältan och sönderdelas då likström leds genom den heta massan. Till följd av processen bildas aluminiummetall vid katodblocket. Metallen tappas ur ugnen i flytande form, och förs därefter till en varmhållnings – och legeringsugn. Göt produceras av primäraluminium eller omsmält metall. Göten valsas eller pressas slutligen till bland annat plåt och folie. Efter pressningen kan ytterligare värmebehandling ske i särskilda ugnar. El är den helt dominerande energiprodukten vid aluminiumframställning, men viss användning av gasol förekommer i ugnar där skrotsmältning sker.

### A 7.1.3 Integrerad framställning av icke-järnmetaller

Denna framställning återfinns även i appendix till kapitel 5, men redovisas även här för fullständighetens skull. Det finns i Sverige ett företag som driver ett smältverk med en integrerad framställning av koppar, zink, bly och ädelmetaller.

#### **Koppar**

Framställning av koppar är en metallurgisk process. I olika stadier av kopparframställningen tillsätts olja för att skapa skyddande processmiljöer och hindra att råmaterialet utsätts för ny oxidation. Kopparframställning kan ske såväl från malmer som genom återvinning och omsmältning av skrotmaterial.

Den förstnämnda processen börjar med att kopparsliger (koncentrat av kopparmalm) passerar genom en rostningsprocess, där bland annat delar av råmaterialets svavel oxideras bort. Den

värme som frigörs vid förbränningen av svavlet utnyttjas i rostningsprocessen, som är självförsörjande på energi. Det varma rostgodset smälts sedan i en s.k. kopparhytta (elektrisk motstånd-sugn med elektroder av grafit). Då koppar, zink och ädelmetaller återvinns från skrotmaterial, torkas skrotmaterialet vid behov i elektriska torkugnar och följer därefter rostgodset genom processen. Under smältningen bildas två skikt, ett övre som består av slagg, och ett undre av skärsten. Under tillförsel av el genomgår den flytande skärstenen en konvertering till råkoppar. Efter reduktion av syremängden i anodugnar och uppgjutning till anoder raffinerar råkopparen på elektrolytisk väg. I samband med raffineringen avskiljs kopparsmältmaterialets innehåll av ädelmetaller (silver, guld och platina).

### **Zink och bly**

Framställning av zink och bly är metallurgiska reduktionsprocesser, där kol respektive olja används integrerat. Den slagg som uppstår i samband med smältningsprocessen vid kopparframställning innehåller gråberg och järn samt mindre mängder zink och bly. Slaggen förs i flytande form till den s.k. slaggfuminganläggningen där zink, järn och bly avskiljs. I fumingugnen injiceras kol tillsammans med förvärmad luft. Zinkoxiden reduceras vid hög temperatur till gasformig zinkmetall, s.k. zinkånga, samtidigt som järnoxiden reduceras till järn.

Zink- och blyångan bärs ut från den flytande slaggen med hjälp av den gas (fuminggas) som erhållits till följd av injiceringen av kol. Zink- och blymetallerna oxideras, och oxiderna faller ut som stoft då luft blåses in i fumingugnens övre del. Efter avskiljning raffinerar stoftet vidare i en roterande klinkerugn. I fumingugnen tillsätts kol och olja för att upprätthålla en reducerande atmosfär och den temperatur som behövs för att omvandla blyoxid till bly sulfid som kan drivas av. Vid utloppet från ugnen bildas blyoxid och bly sulfat som i samband med gasreningen avskiljs som stoft och deponeras. Genom denna process avskiljs också andra oönskade grundämnen (arsenik, klor och fluor) från zinkklinkern. Någon vidareförädling av zinkklinker sker inte i Sverige.

Blyframställningen har stora likheter med kopparframställningen. Blysliger (mineralkoncentrat) upparbetas till råbly i det s.k. blykaldoverket. Efter transport till raffineringsavdelningen sker så

den slutliga reningen. Till följd av processen i en smältugn erhålls råbly som raffineras innan det slutligen gjuts till tackor. Vid framställningen av bly används enbart el vid de olika processtegen. En viss användning av olja som reduktionsmedel sker också.

#### **A 7.1.4 Framställning av kloralkali**

Två företag i Sverige framställer kloralkali. Kloralkaliindustrin framställer klor och alkali, såsom natriumhydroxid och kaliumhydroxid, genom elektrolys av salt. Framställning av kloralkali kan ske medelst tre etablerade tillvekningsprocesser, kvicksilver- (eller amalgam-) metoden, diafragmametoden och membranmetoden. Membranmetoden är den modernaste och den mest miljövänliga. Den i Sverige dominerande elektrolyscellen är kvicksilvercellen, även om celler av membrantyp använts sedan mitten av 1980-talet.

#### **A 7.1.5 Framställning av klorat**

Ett företag i Sverige framställer klorat. Vid tillverkning av natriumklorat används salt, elenergi och vatten i den elektrokemiska processen. Processen fortgår kontinuerligt, dygnet runt, i ett slutet system. Elenergi matas in som likström i elektrolysceller. Även kokssaltlösning tillförs. Vid den elektrolytiska processen bildas hypoklorit som omvandlas till klorat i den cirkulerande vattenlösningen. Natriumklorat utkristalleras kontinuerligt under vakuum, och kristallerna avskiljes elektrolytlösningen samt tvättas och torkas före lagring i silos. Kaliumklorat tillverkas på liknande sätt som natriumklorat, men med kaliumklorid som råvara. En skillnad är att kaliumkristallerna mals och skiktas till olika kvaliteter.

#### **A 7.1.6 Framställning av ferrolegeringar**

Ett företag i Sverige framställer ferrolegeringar. Tillverkningen sker genom elektrotermisk reduktion av oxidiska malmer i elektriska ljusbågsugnar. El används som energikälla, medan koks tillförs som reduktionsmedel vid smältreduktionen. Krominnehållande malm eller koncentrat används som råvara. I ugnen reagerar kol från koksen med krom- och järnoxider i malmen.



### A 7.1.7 Total elanvändning i elektrolytiska processer

År 2001 uppgick elanvändningen vid tillverkning av aluminium, koppar, klor-alkali, klorat samt ferrolegeringar<sup>8</sup> totalt till 4 463 GWh. Inom den energiintensiva kloratframställningen utgjordes t.ex. ca 93 procent av elförbrukningen av processel. Enligt Kemikontoret användes totalt omkring 90 procent, dvs. cirka 4 017 GWh, som råvaruel inom de ovan nämnda fem elektrolytiska processerna.

### A 7.1.8 Elanvändning i elektrostålverk.

I skrotbaserade stålverk (elektrostålverk) framställs råstål genom en smältprocess i ljusbågsugn. Processen i ljusbågsugnarna är en metallurgisk process. Enligt Jernkontorets definition, finns för närvarande 10 elektrostålverk i Sverige. El används som energikälla i smältprocessen. Det skrot som smälts i elbaserade ljusbågsugnar utgörs av stål, som i tidigare led framställts från malm. Råjärnsframställning är således en nödvändig förutsättning för de skrotbaserade stålverken.

Beroende på att olika gjutningsmetoder (som innebär betydande skillnader i materialutbyte) används vid olika elektrostålverk, uppvisar förbrukningen av energiprodukter stora variationer mellan verken. Totalt förbrukades år 2001 11 482 ton stenkol, 6 693 ton koks och 1 331 197 MWh el. Elförbrukningen varierade från 439 kWh till 1 297 kWh per ton råstål, medan den totala användningen inklusive bränslen varierade från 554 kWh till 1 487 kWh per ton råstål.

### A 7.1.9 Framställning av skattepliktiga bränslen

Vid framställning av skattepliktiga bränslen inom raffinaderierna och den petrokemiska industrin förbrukas totalt 1 726 GWh el per år. Det rör sig om fem företag.

---

<sup>8</sup> Framställning av ferrolegeringar kan enligt uppgift från Kemikontoret inkluderas bland de elektrolytiska processerna. Processen kan även betecknas som en metallurgisk process.

### A 7.1.10 Sammanfattande kommentar

Av redovisningen ovan framgår de processer m.m. som är aktuella att skattebefria i Sverige, vid en positiv elskattesats och utifrån de möjligheter som erbjuds i det kommande energibeskattningsdirektivet. I tabell A 7.1 nedan sammanfattas omfattningen av den skattefrihet som kommer att gälla.

*Tabell A 7.1.* Elanvändning i vissa processer m.m.

<i>Process</i>	<i>Lagrum (LSE)</i>	<i>Elenergiåtgång (GWh)</i>	<i>Antal företag</i>	<i>Skattenedsättning<sup>1</sup> (mnkr)</i>
Kemiska reduktionsprocesser	11 kap. 9 § 2	---	1	---
Elektrolytiska processer	11 kap. 9 § 2	4 017	5	20 085 000
Metallurgiska processer	11 kap. 9 § 2	1 331	10	6 655 000
Framställning av skattepliktiga bränslen	11 kap. 9 § 3	1 726	5	8 630 000
<i>Totalt:</i>	---	<i>7 074</i>	<i>21</i>	<i>35 370 000</i>

--- Sekretessbelagd uppgift.

<sup>1</sup> Skattenedsättningens värde vid en elskattenivå om 0,5 öre per kWh.

*Källa:* Kemikontoret och egna beräkningar.

## 8 Ändrade regler gällande skattskyldighet för el

Kommittén skall enligt direktiven göra en översyn av uppbördsreglerna för elbeskattningen. I detta och nästa kapitel (kapitel 9) redogörs för resultatet av denna översyn. Översynen har gjorts med utgångspunkt i de förslag som redovisats i föregående kapitel. Som underlag för översynen har kommittén använt sig av en inhämtad konsultrapport.<sup>1</sup>

### 8.1 Bakgrund

#### 8.1.1 Kort beskrivning av den svenska elmarknaden

Sedan den 1 januari 1996 har Sverige en fri elmarknad när det gäller handel med och produktion av el. Däremot är nätverksamheten fortfarande ett reglerat monopol. En huvudprincip i den avreglerade marknaden är det måste finnas klara skillnader mellan å ena sidan nätverksamhet och å andra sidan handel och produktion. Det innebär att ett nätföretag inte kan ingå i samma juridiska person som också bedriver handel eller produktion.

Enligt vad som redovisas i Elkonkurrensutredningens slutbetänkande *Konkurrensen på elmarknaden* (SOU 2002:7) uppgår antalet elproducerande företag till cirka 80, elhandelsföretagen till cirka 130 och nätföretagen till cirka 200.

Genom den avreglerade elmarknaden har förbrukarna möjlighet att fritt välja från vem de ville ha sin el levererad. Däremot är förbrukaren, vad gäller överföringen av elen, hänvisad till det företag som har tillstånd att bedriva nätverksamheten i hans område.

För överföring av el är det svenska elnätet indelat i tre nivåer.

---

<sup>1</sup> Ernst & Young AB: *Förslag till nya regler för uppbörd av energiskatt på el.*

- *Stamnätet*, som ägs och förvaltas av Affärsverket svenska kraftnät (Svenska kraftnät), knyter ihop stora produktionsanläggningar, regionnät och utlandsförbindelser.
- *Regionnäten* transporterar el från stamnätet till lokalnät, men också till stora förbrukare av el, t.ex. industrier.
- *Lokalnäten* distribueras el till förbrukarna, t.ex. hushåll inom ett visst område.

I nätföretagens skyldigheter ingår, förutom att överföra el, att också mäta och beräkna överförd el. I denna skyldighet ingår att sända resultatet av mätningarna avseende förbrukning till förbrukarna och elleverantörerna.

För en utförlig beskrivning av den svenska elmarknaden hänvisas till Elkonkurrensutredningens slutbetänkande.

### 8.1.2 Dagens regler om vem som är skattskyldig

I de nuvarande reglerna i lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE) finns fem kategorier skattskyldiga:

- den som producerar skattepliktig el,
- den som levererar skattepliktig el,
- den som köpt el utan skatt mot försäkran men som säljer den vidare eller förbrukar den för ett ändamål som inte omfattas av rätten till skattefri el,
- den för vars räkning el förts in i Sverige, och
- den som utan ersättning tar emot skattepliktig el till en effekt av mer än 50 kilowatt.

Reglerna i LSE om vilka som är skattskyldiga stämmer i allt väsentligt överens med de regler som fanns i föregångaren till LSE, lagen (1957:262) om allmän energiskatt. Enda skillnaden är att begreppet "distributör" byttes till "leverantör". Det uttalades i förarbetena till LSE att införandet av en ny elmarknad endast medförde mindre ändringar av skattskyldighetsbestämmelserna (prop. 1994/95:54 s. 75).

## 8.2 Skrivelser med begäran om ändrade regler

### 8.2.1 Skrivelserna

Två skrivelser, som behandlar vem som bör vara skattskyldig för elskatt, har överlämnats till kommittén från regeringen.

*Ekan-gruppen* förespråkar, i skrivelser 1997-11-10 och 1998-03-23, att uppbörden för elskatten skall läggas på de lokala nätföretagen. Som skäl för denna förändring anförs bland annat att nätföretagen finns lokalt och därigenom känner till förhållandena för sina kunder. Elhandelsföretagen däremot finns spridda över hela landet utan lokal representation. Elmarknadsreformen innebär också att kunderna för samma uttagspunkt kan välja flera leverantörer, t.ex. en som levererar baslast och en annan som levererar resterande el. Med dagens system innebär detta att flera leverantörer skall sköta skatteuppbörden för samma uttagspunkt. Ekan-gruppen påpekar också att många leverantörer befinner sig i andra nordiska länder och att de nuvarande reglerna uppfattas som handelshinder för dessa leverantörer. Vidare har nätföretagen en laglig skyldighet att mäta elen och att debitera nätavgiften. Nätföretagen sköter också regelmässigt debiteringen av elkraften.

*Oberoende Elhandlare* anser också, i skrivelse 2002-02-14, att nätföretagen skall svara för uppbörden. Fördelarna med en sådan ordning skulle bland annat vara att fakturorna blir tydligare för kunderna som därigenom får ökade möjligheter att ifrågasätta sitt elhandelspris. För staten skulle förändringen innebära minskade risker för kreditförluster. I de fall ett elhandelsbolag går i konkurs, t.ex. ett företag i Norge, förlorar staten elskatten. För industri-kunderna m.fl., som är undantagna från elskatt, skulle det innebära en fördel att vid byte av elbolag slippa en ny prövning av skattebefrielsen. Nätföretagens kompetens om sina kunder skulle även kunna användas för denna hantering, vilket bör leda till en högre kvalitet i hanteringen av energiskattebefrielserna.

### 8.2.2 Riksskatteverkets svar

Ekan-gruppens skrivelse har remitterats till Riksskatteverket (RSV). I sitt svar, 1998-02-19, avstyrker RSV att nätföretagen blir skattskyldiga. RSV anför bland annat att eftersom skatten på el är differentierad efter i vilken verksamhet som elförbrukningen sker, är det i de flesta fall så att ett elhandelsföretag har mer kunskap om

sina kunders verksamhet än ett nätföretag. Detta talar således för att elleverantörerna bör vara skattskyldiga. En överflyttning av skattskyldigheten till nätägare skulle också medföra att reglerna för det särskilda avdrag som finns för vindkraft skulle behöva ändras. Vindkraften måste kunna följas i handelsleden från producent till slutlig leverantör.

### 8.3 Svensk Energis inställning

Svensk Energi är bransch- och intresseorganisation för flertalet av landets elförsörjningsföretag, alltså nät-, elhandels- och elproduktionsföretag. Drygt 90 procent av företagen inom branschen är anslutna till organisationen.

Svensk Energi gör samma bedömning som exempelvis Oberoende Elhandlare, dvs. att nätföretagen bör ta över ansvaret för uppbörden av elskatt. De främsta motiven för detta är att den avreglerade marknaden har inneburit att elleverantörerna får allt mindre lokalkännedom om kundernas verksamhet och tidigare förbrukning. Elleverantörernas möjlighet att kontrollera och följa sina kunder har därför radikalt försämrats och de är i princip hänvisade till de uppgifter som kan erhållas från nätägarna. Eftersom kunskapen om kundernas förhållande, och då särskilt om deras förbrukning, finns hos nätföretagen är det också naturligt att dessa tar över ansvaret för skatteuppbörden.

### 8.4 Kommitténs överväganden

Som framgår av redogörelsen ovan synes det råda samstämmighet inom branschen att elleverantörernas ansvar för uppbörden bör tas över av nätföretagen och det förefaller också att vara mest ändamålsenligt. De huvudsakliga skälen till en sådan förändring är följande.

Skattskyldigheten bör ligga på den som har möjlighet att rätt redovisa skatten. I dag har elleverantörerna inget annat val än att förlita sig på de mätvärden som nätföretagen sänder till dem. Även om det inte framkommit något som talar för att nätföretagens rapportering skulle vara felaktig, är det ändå inte tillfredsställande att den som är skattskyldig inte har full kontroll över de faktorer som behövs för att rätt kunna redovisa sin skatt. De aktörer som har

denna kontroll är nätföretagen, vilket alltså starkt talar för att göra dem till skattskyldiga.

Nätverksamheten kan i princip endast bedrivas av den som fått tillstånd till sådan verksamhet (nätkoncession). En sådan koncession får endast beviljas den som från allmän synpunkt är lämplig att utöva nätverksamhet, 2 kap. 10 § ellagen (1997:857). Någon motsvarande prövning av lämpligheten förekommer inte för den som agerar som elleverantör. Det kan alltså konstateras att nätföretagen är föremål för en form av vandelsprövning, som även om den inte tar sikte på uppbörd av elskatt, ändå bör kunna tjäna som en garanti för att dessa företag är seriösa aktörer. Det bör också innebära en garanti för att staten får in sina skatteintäkter.

Att lägga skattskyldigheten på nätinnehavarna bör också innebära en större stabilitet i uppbördssystemet. De investeringar och åtaganden som ligger bakom en nätkoncession medför att nätinnehavarna under lång tid kommer att svara för uppbörden och därigenom också kommer att kunna skapa lämpliga rutiner för detta. Antalet nya aktörer, som också får rollen som uppbördsmän, kan antas bli mycket begränsat.

Den förbrukare, som i dag väljer att få sin el levererad av en leverantör utanför Sverige, jämföras med den som själv har framställt elen. Det innebär att denna förbrukare är skattskyldig för den elen och själv måste redovisa energiskatt för sin förbrukning. Detta skapar sämre möjligheter för utländska leverantörer att erbjuda sina tjänster i Sverige, jämfört med svenska elleverantörer som, tar hand om den skatteuppbörd som förbrukaren i slutänden skall hantera. Vidare gör ett sådant system att, i takt med att fler väljer utländska leverantörer, antalet som skall vara skattskyldiga för elskatten ökar. Genom att göra nätinnehavarna till skattskyldiga undviker man de nu angivna problemen.

Som framgår av avsnitt 9.2.2 föreslås att näringslivets skattesats skall tillämpas direkt för vissa företag, dvs. utan någon form av återbetalningsförfarande. Detta tillvägagångssätt förutsätter dock att förbrukaren har ett högspänningsabonnemang. Även här är det nätinnehavarna som har kunskap om vilka abonnemang som förbrukarna har, vilket alltså även det talar för nätinnehavarna som skattskyldiga.

Sammanfattningsvis kan sägas att nätinnehavarna är de aktörer som har all information som är av betydelse för att elskatten skall bli rätt redovisad till staten. Det är därför också naturligt att dessa aktörer tar över rollen som skattskyldiga.

Svensk Energi har påpekat att nätinnehavarna, till skillnad från elleverantörerna, inte har möjlighet att kompensera sig för de administrativa kostnaderna att vara statens uppbördsmän genom att ta ut dessa kostnader i priset till förbrukarna. Svensk Energi anser därför att dessa kostnader bör kunna ingå vid fastställandet av nättariffen.

## 8.5 Kommitténs förslag

### 8.5.1 Nätinnehavarna tar över rollen som skattskyldiga

**Kommitténs förslag:** Elleverantörernas roll som skattskyldiga för leveranser till förbrukarna tas över av nätinnehavarna. Producenter av el skall fortfarande vara skattskyldiga, liksom de som mot försäkran fått el överförd men som använder elen för ett icke avsett ändamål. De nuvarande reglerna om skattskyldighet för den för vars räkning el förs in till landet samt skattskyldighet för den, som utan att betala ersättning tar emot el, tas bort. En skattskyldighetsregel införs för den som, utan att vara nätinnehavare, för in elektrisk kraft till Sverige, om inte den elektriska kraften går via ett elnät som innehas av en skattskyldig nätinnehavare.

Som framgått av avsnitt 8.1.1 beräknas antalet nätföretag uppgå till cirka 200. Denna siffra bygger på de nätföretag som har meddelats koncession för sin verksamhet. Det finns dock undantag från koncessionsplikten och även möjligheter att meddela dispens från denna plikt. Hur dessa undantagna företag skall hanteras behandlas i avsnitt 8.5.2. Vidare bör särskilda regler gälla för Svenska kraftnät, detta behandlas i avsnitt 8.5.3.

De som huvudsakligen kommer att stå för uppbörden av elskatt kommer med detta förslag att vara nätinnehavarna. Det gäller att finna en lämplig definition att detta begrepp. Med nätinnehavare bör förstås den som meddelats koncession enligt 2 kap. ellagen (1997:857). Det är alltså innehavarna av nätkoncession som skall vara skattskyldiga. Som ytterligare förutsättning bör gälla att innehavaren också överför el. Den som erhållit koncession men endast befinner sig i ett uppbyggnadsskede och som därför ännu inte överför el, bör således inte vara skattskyldig.



I dag är den som producerar el skattskyldig. Det kommer även i fortsättningen att finnas ett behov av att ha denna grupp som skattskyldiga. För det första för att det på ett enkelt sätt skall gå att beskatta egenförbrukning. För det andra för att producenter, som inte är skattskyldiga för bränslen, skall kunna reglera beskattningen av bränsle som används för elproduktion eller för kraftvärmeproduktion i sin elskattedeklaration.

Liksom gäller för närvarande, bör de som lämnat försäkran om sin förbrukning bli skattskyldiga om elen används för annat än avsett ändamål. Till denna grupp av skattskyldiga bör också läggas de som mot försäkran skall kunna få el överförd till den lägre näringslivsskattenivån direkt. Detta kommer mer ingående att behandlas i avsnitt 9.3.3.

I dagens bestämmelse om skattskyldighet återfinns också en regel som säger, att *den för vars räkning elektrisk kraft förs in till Sverige*, och *den som utan att betala ersättning tar emot skattepliktig elektrisk kraft*, anses ha framställt den elektriska kraften. De anses därmed också vara skattskyldiga.

Som framgår av avsnitt 8.1.2 innebär bestämmelsen att den för vars räkning elektrisk kraft förs in till Sverige skall anses som skattskyldig, att den som väljer att få sin el levererad av en leverantör utanför Sverige, själv blir skattskyldig för sin förbrukning. Motsatsvis gäller samtidigt att den utländske leverantören *inte* betraktas som skattskyldig och således inte har något ansvar för att skatt betalas för dessa leveranser. Enligt uppgifter från Särskilda skattekontoret i Ludvika är det ytterst få som anmält sig som skattskyldiga enligt denna bestämmelse, och de som gjort det är företrädesvis större förbrukare. Det finns alltså anledning att anta att den nuvarande regleringen innebär att skatt inte betalas för viss del av den el som förbrukas i Sverige. Bestämmelsen bör således tas bort. Eftersom el endast får föras in till Sverige via koncessionspliktiga nät, kommer denna förbrukning ändå att bli beskattad genom att nätinnehavarna blir skattskyldiga.

Det andra ledet i bestämmelsen, att *den som utan att betala ersättning tar emot skattepliktig elektrisk kraft* betraktas som skattskyldig, tar sikte på en förbrukare som får frikraft till en effekt av mer än 50 kilowatt. I vilken utsträckning som detta förekommer har inte gått att utreda, men enligt uppgifter från Särskilda skattekontoret i Ludvika är det ingen som registrerat sig som skattskyldig enbart på grund av denna bestämmelse. Den verkar därför sakna betydelse och bör även den upphävas. Om nu angiven

frikraft förekommer, blir det en sak för nätinnehavarna eller producentererna att svara för att skatten blir betald.

Som tidigare framgått får el endast föras in till Sverige via koncessionspliktiga nät. Det bör således inte förekomma att el förs in till Sverige på ett sådant sätt att den inte skattemässigt fångas upp av nätinnehavarna. För att ändå kunna täcka den situationen att någon olagligt för in el, bör det finnas bestämmelse om skattskyldighet även i sådana fall. Det bör därför införas en regel som innebär att den blir skattskyldig som, utan att vara nätinnehavare, för in elektrisk kraft till Sverige, om inte den elektriska kraften går via ett elnät som innehas av en skattskyldig nätinnehavare. En motsvarande regel finns i den finska lagstiftningen som också bygger på nätinnehavarna som skattskyldiga. Bestämmelsen kommer förmodligen inte att behöva tillämpas i praktiken, utan får ses som en säkerhetsåtgärd för att en olaglig införsel av el ändå ska kunna beskattas.

### 8.5.2 Möjlighet till frivillig skattskyldighet

**Kommitténs förslag:** En möjlighet till frivillig skattskyldighet införs för innehavare av nät som det inte har meddelats koncession för.

Av bland annat prop. 1996/97:136 s. 51 framgår att det finns vissa nät som inte omfattas av koncessionsplikten. Som exempel nämns ledningar inom vissa typer av områden såsom industrianläggningar, allmänna institutioner, flygplatser, jordbruksfastigheter och trafikområden för bland annat järnvägsdrift. Innehavare av de nu beskrivna näten eller ledningarna kommer således inte att omfattas av skattskyldigheten enligt regeln om skattskyldighet för koncessionspliktiga nätinnehavare.

I avsnitt 8.2.2 har redogjorts för ett svar från RSV på skrivelse från Ekan-gruppen. I sitt svar uppmärksammade RSV de nu beskrivna näten och uttalade följande:

Om i dessa fall skatten skall tas ut vid överföringen från den nätägare som har koncession skulle det i vissa fall sannolikt vara till fördel om den som administrerade det lokala nätet inom området kunde bli skattskyldig. En möjlighet till frivillig skattskyldighet skulle då kunna vara lämpligt att införa.

Någon exakt uppgift om hur många de icke koncessionspliktiga näten är finns inte. På Energimyndigheten uppskattar man dem till i storleksordningen 1 000. För merparten av dessa nät sker förbrukningen uteslutande av den som innehar nätet.

Alla icke koncessionspliktiga är, enligt Energimyndigheten, anslutna till koncessionspliktiga nät. Om endast en typ av förbrukning är aktuell för en enda förbrukare bör några svårigheter med uppbörderna av elskatt inte uppkomma. Som framgår av avsnitt 9.2 föreslås dock en särskild näringslivsskattesats för el. Den kan åstadkommas antingen genom att el direkt levereras till en lägre skattesats eller genom att förbrukaren får begära återbetalning. För ett icke koncessionspliktigt nät kan det därför uppstå svårigheter med uppbörderna dels om flera olika förbrukare finns dels om förbrukningen avser såväl näringslivsändamål som andra ändamål. Ett exempel kan vara Banverkets nät. Banverkets nät skall försörja tågtrafiken, en verksamhet som inte skall beskattas. Samtidigt förekommer det att enskilda bostadsfastigheter är anslutna till dessa nät. I ett sådant nät med blandad verksamhet kan det vara en fördel om den som har det icke koncessionspliktiga nätet, och därmed bäst känner till hur förbrukningen fördelar sig, blir ansvarig för skatteuppbörderna, dvs. blir skattskyldig.

Ett annat tänkbart exempel är om det på nätet samtidigt förekommer sådan förbrukning som, enligt förslag i avsnitt 9.2.2, skall kunna ske direkt till en lägre skattesats, tillsammans med annan förbrukning. Även här förefaller det lämpligt att flytta skattskyldigheten närmare den punkt där elen förbrukas.

Det kan således i ett antal fall vara ändamålsenligt om regeln om skattskyldighet för innehavare av koncessionspliktiga nät, kompletteras med en frivillig skattskyldighet för den som innehar ett icke koncessionspliktigt nät. En förutsättning för sådan frivillig skattskyldighet bör dock vara att det underlättar skatteuppbörderna. Frivillig skattskyldighet bör därför kunna bli aktuell om det förekommer blandad verksamhet och det genom den frivilliga skattskyldigheten blir enklare att fastställa vilken förbrukning som skall vara föremål för återbetalning. Frivillig skattskyldighet bör också medges om viss del av förbrukningen är sådan att den inte skall beskattas, t.ex. förbrukning i tåg, eller om den kan vara föremål för den lägre skattesatsen direkt.

Efter förebild i motsvarande regler för upplagshavare på bränslesidan, bör den frivilliga skattskyldigheten förutsätta ett ansökningsförfarande hos beskattningsmyndigheten. Vidare skall den

som ansöker vara lämplig med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.

### 8.5.3 Särskilt om Svenska kraftnät

**Kommitténs förslag:** Svenska kraftnät undantas från kretsen av skattskyldiga. För el som överförs till Svenska kraftnäts nät skall skattskyldighet inte inträda.

Det som skall ligga till grund för beskattning av el är den slutliga förbrukningen. El som överförs mellan skattskyldiga innan sådan förbrukning sker skall således inte beskattas. I dag åstadkoms detta genom att skattskyldighet inte inträder för el som levereras till en annan skattskyldig. Sådana leveranser skall inte redovisas i elskatte-deklarationen. Motsvarande bör gälla också med nätinnehavare som skattskyldiga, dvs. skattskyldighet skall inte inträda för el som överförs från en nätinnehavare till en annan eller från en producent till en nätinnehavare.

En av Svenska kraftnäts huvudsakliga uppgifter är att bygga ut och driva stamnätet. Stamnätet knyter ihop stora produktionsanläggningar, regionnät och utlandsförbindelser. Någon överföring av el direkt till slutförbrukare förekommer dock inte från stamnätet. Svenska kraftnäts verksamhet är koncessionspliktig och med den föreslagna definitionen av nätinnehavare skulle Svenska kraftnät således bli att betrakta som skattskyldig. Eftersom Svenska kraftnät aldrig överför el direkt till en slutförbrukare kommer aldrig skattskyldighet att inträda för överföringen. Svenska kraftnät bör därför undantas från kretsen av skattskyldiga nätinnehavare. Detta undantag måste dock kompletteras med en regel som innebär att skattskyldighet inte inträder när el överförs till Svenska kraftnäts nät. En producent skall således kunna överföra framställd el till stamnätet utan att det skall medföra några beskattningskonsekvenser.

## 9 Lagteknisk lösning för näringslivets elbeskattning

### 9.1 Utgångspunkter

Såsom redovisats i avsnitt 7.3 föreslår kommittén att en generell och enhetlig skattesats införs för hela näringslivets elförbrukning. Denna skattesats skall gälla för den elförbrukning som sker inom näringsverksamheten och skall vara lägre än den som gäller för hushållens elförbrukning. Eftersom den lägre skattesatsen gäller för hela näringslivet innebär det att omkring 800 000<sup>1</sup> näringsidkare kommer att omfattas av denna skattesats. Med det stora antalet näringsidkare följer kravet att uppbörden måste vara enkel att administrera.

Kommittén föreslår inte någon övre gräns som skall passeras för att den lägre skattesatsen skall komma i fråga. Detta innebär att små förbrukare behandlas lika som stora förbrukare, vilket bidrar till systemets enhetlighet. För de riktigt stora förbrukarna gäller dock att uppbördssystemet bör utformas så att denna kategori förbrukare inte åsamkas onödiga likviditetsbelastningar.

Förändringen av uppbördssystemet medför inte någon förändring vad beträffar de förbrukningsändamål som idag är helt skattebefriade genom särskilda avdragsbestämmelser, t.ex. förbrukning i tåg och förbrukning för annat ändamål än motordrift och uppvärmning. Även om vissa justeringar föreslås av dessa avdragsbestämmelser skall de skattebefriade områdena i huvudsak bestå (se avsnitt 7.8).

Med de ovan redovisade utgångspunkterna som grund följer nedan kommitténs förslag på lagtekniska lösningar för näringslivets elbeskattning.

---

<sup>1</sup> Enligt tillgängliga uppgifter från SCB:s Företagsregister för år 2002 finns det 842 358 företag och 919 273 arbetsställen i Sverige.

## 9.2 Hur skall lägre energiskatt komma näringslivet till del?

### 9.2.1 Överväganden

Som framgått ovan är det ett synnerligen stort antal förbrukare som skall komma i åtnjutande av näringslivets lägre skattenivå. Till detta kommer att vissa av dessa förbrukare kan förväntas förbruka el såväl i sin näringsverksamhet som för sådana ändamål där full elskatt skall betalas. Frågan är hur näringsidkarna skall komma i åtnjutande av den lägre skattesatsen.

Rent principiellt är det bättre om rätt skatt kan tas ut direkt i samband med att skattskyldigheten inträder. På så sätt undviker man att staten först tar in pengarna från de skattskyldiga för att därefter återbetala en större del av dessa pengar till ett kollektiv som har rätt till en lägre skatt. Från principiella utgångspunkter borde därför näringsidkarna kunna få sin el överförd med rätt skattesats direkt. Detta skulle dock medföra att de skattskyldiga skulle behöva ha kontroll över samtliga näringsidkare som kan komma i fråga för den lägre skattesatsen och också till vilken del som näringsidkarnas förbrukning verkligen kan hänföras till näringsverksamheten. Med 800 000 förbrukare som kan komma i fråga för en lägre skatt, är det orimligt att lägga en sådan administration på de skattskyldiga. Det kan också återigen vara värt att nämna att nätföretagen, som är de som kommer att stå för huvuddelen av elskatteuppbörden, inte har möjlighet att själva finansiera kostnaderna för uppbörden genom att direkt ta ut dessa kostnader i priset till förbrukarna, utan är hänvisade till vad som kan betraktas som en skälig nättariff.

Mot nu angiven bakgrund får det anses uteslutet att hela näringslivet skall få del av den lägre energiskatten direkt, på så sätt att de skattskyldiga skall redovisa en lägre skattesats till beskattningsmyndigheten och därmed också kunna debitera näringsidkarna denna skattesats för överförd el.

Eftersom överföring av el direkt med den lägre skattesatsen inte synes möjlig, måste den lägre skattesatsen för näringslivet administreras genom ett återbetalningssystem.

Återbetalning förekommer i en rad fall när det gäller energi- och koldioxidskatt på bränslen. För t.ex. industriföretag och jordbruksverksamhet gäller enligt den modell som nu tillämpas att ingen energiskatt och endast 25 procent koldioxidskatt skall belasta

förbrukningen i verksamheten. Den övervägande delen av dessa företag är hänvisade till återbetalning för att komma i åtnjutande av denna skattelättnad. För elskatten finns också ett återbetalningssystem för jordbrukarnas energiförbrukning. Genomgående för alla situationer som i dag omfattas av ett återbetalningssystem är att systemet bygger på ett ansökningsförfarande hos beskattningsmyndigheten där myndigheten efter ansökan fattar beslut i varje enskilt ärende. Ansökningarna omfattar vanligen ett kalenderkvartal, dvs. förbrukarna skall lämna in fyra ansökningar per år.

Från och med den 1 januari 2003 hanteras återbetalningar av bland annat energiskatter enligt reglerna i skattebetalningslagen (1997:483). Det är i huvudsak utbetalningen som omfattas av skattebetalningslagens regler, genom att utbetalningen sker via skattekontot. Däremot skall fortfarande det grundläggande beslutet om återbetalning fattas av beskattningsmyndigheten genom särskilt beslut. Av den proposition där förslaget om hantering via skattekontot lades fram, framgår att antalet ansökningar om återbetalning för samtliga punktskatter uppgår till cirka 93 000 per år och att den helt övervägande delen, över 95 procent, avser skatt på energi (prop. 2001/02:127 s. 137).

Om 800 000 näringsidkare kan komma i fråga för återbetalning, måste det anses uteslutet att administrationen av dessa återbetalningar skall vara utformad på samma sätt som dagens regler. Redan om ansökningarna skulle omfatta ett kalenderår skulle det bli 800 000 ansökningar att hantera för beskattningsmyndigheten och om ansökningarna skulle omfatta ett kalenderkvartal skulle det innebära 3 200 000 ansökningar och beslut per år. Siffrorna talar för sig själva.

Ett återbetalningssystem måste således utformas på ett enklare sätt. I synnerhet går det inte att göra återbetalningarna beroende av att beskattningsmyndigheten skall fatta ett särskilt beslut i varje enskilt ärende. För att på ett realistiskt sätt kunna administrera alla dessa återbetalningsberättigade, förefaller den enda framkomliga vägen vara att dessa återbetalningar hanteras fullt ut i det ordinarie taxeringsförfarandet.

Ett återbetalningssystem innebär emellertid som regel att den återbetalningsberättigade måste betala skattebeloppet till den skattskyldige tidigare än han kan få tillbaka skatten via återbetalning. Om exempelvis näringsidkaren får en faktura från nätinnehavaren i början av januari månad kommer han, med de regler som gäller om redovisningsperioder m.m. i skattebetalningslagen, att kunna

utnyttja som återbetalningsrätt tidigast den 26 februari. Det kan alltså uppstå likviditetsbelastningar och räntekostnader. Detta gäller i synnerhet de riktigt stora förbrukarna. Som exempel kan nämnas cellulosaindustrin där elförbrukningen kan uppgå till ända upp till fem terawattimmar per år för ett företag. Med dagens normalskattesats, 22,7 öre, innebär en årlig förbrukning av 1 TWh en elskatt på 227 miljoner kronor, eller 18,9 miljoner kronor per månad. Med en näringslivsskattesats på 0,5 öre per kWh, skall energiskattebelastningen vara 5 miljoner kronor per år, eller drygt 400 000 kronor per månad.

Mot angiven bakgrund bör det finnas möjligheter att undanta de riktigt stora förbrukarna från återbetalningssystemet och låta dessa få sin förbrukning beskattad enligt den lägre skattesatsen direkt vid faktureringen från nätinnehavaren. Det gäller således att hitta ett sätt att fånga upp stora förbrukare utifrån sådana kriterier som också nätinnehavarna har kännedom om.

Ett sådant kriterium skulle kunna vara förbrukarens säkringsabonnemang och att gränsen skulle sättas vid sådana förbrukare som har ett säkringsabonnemang om minst 200 ampere. Vid kontakter med bland annat Svensk Energi har dock framkommit att även t.ex. fastighetsföretag, som kan förväntas förbruka merparten av elen för annat än näringslivsändamål, har sådana abonnemang. Att använda storleken av säkringsabonnemanget som kriterium förfaller därför mindre lämpligt.

Ett annat kriterium är om förbrukaren har ett högspänningsabonnemang. Enligt uppgift från Svensk Energi uppgår antalet förbrukare med sådant abonnemang till cirka 6 500. De allra flesta av dessa abonnemang innehas av industriföretag och de cellulosaindustrier som redogjorts för ovan kan förutsättas ha sådana abonnemang. Någon exakt uppgift om hur mycket el som förbrukas av dem med högspänningsabonnemang har inte gått att få. Uppskattningsvis bör det dock röra sig i storleksordningen 60 TWh per år. Om högspänningsabonnemang väljs som kriterium, kan man således undvika att drygt 10 miljarder kronor per år snurrar runt i uppördssystemet.

Bland de med högspänningsabonnemang kan också finnas några företag som bedriver hotellverksamhet eller fastighetsföretag med stora köpcentra. Huruvida dessa företag kommer att fullt ut förbruka el i sådan verksamhet som berättigar till en lägre energibeskattningsnivå är svårt att uttala sig om. Som kommer att framgå av avsnitt 9.3.3 föreslås dock att förbrukare, som vill ha el överförd



direkt till den lägre skattesatsen, skall försäkra att förbrukningen avser sådant ändamål som berättigar till denna skattesats. Det bör således inte vara något hinder mot att använda sig av högspänningsabonnemang som grundkriteriet för att avgränsa de förbrukare som nätt innehavarna skall kunna redovisa överförd el till med en lägre skattesats. Även om den nu angivna avgränsningen kan omfatta sådana som kan ha en blandad verksamhet, utgör den samtidigt ett klart användbart sätt att fånga upp de riktigt stora förbrukarna. Sammantaget finns det ett antal faktorer som medför att högspänningsabonnemang bör utgöra kriteriet för vilka som skall kunna komma ifråga för den lägre energiskattesatsen direkt.

### 9.2.2 Förslag

**Kommitténs förslag:** Den lägre energibeskattningen för näringslivet skall huvudsakligen administreras genom återbetalning via skattekontot. För förbrukare som har ett högspänningsabonnemang skall nätt innehavarna kunna tillämpa den lägre skattesatsen direkt.

De materiella reglerna om återbetalning bör finnas i LSE, dvs. regler om belopp och vilka ändamål som kan komma i fråga. Som framförts i avsnitt 9.2.1 medför dock det stora antalet återbetalningsberättigade att återbetalningarna administrativt bör hanteras fullt ut via skattekontosystemets regler. Genom detta förfarande kan det belopp som återbetalas kvittas mot andra skatter som näringsidkaren skall betala eller, om detta belopp överstiger övriga skatter, återbetalas på ett enkelt sätt via skattekontot. Skattesatsen att redovisa och att den slutliga energiskattebelastningen för näringsidkaren blir något som regleras mellan staten och näringsidkarna genom återbetalningsreglerna.

Undantag skall dock gälla stora förbrukare av el. Dessa avgränsas utifrån om de har ett högspänningsabonnemang eller inte. Med denna avgränsning undviker man att stora belopp kommer att behöva gå runt i uppbördssystemet. Nätt innehavarna skall alltså för dessa förbrukare redovisa den lägre skattesatsen direkt i sina deklarationer. Regeln om förbrukare med högspänningsabonnemang bör dock kompletteras med en regel om att det skattemässiga ansvaret går över på förbrukaren vid en felaktig användning. Denna

fråga behandlas särskilt i avsnitt 9.3.3. För förbrukare med högspänningsabonnemang bör det i mycket liten utsträckning förekomma att förbrukningen avser något annat än näringsverksamheten. Hur hanteringen skall ske om en viss del används för andra ändamål behandlas också i avsnitt 9.3.3.

För de förbrukare som inte har högspänningsabonnemang skall gälla att de tar upp erlagda energiskatter i den årliga självdeklarationen. Återbetalning, eller eventuell återföring administreras därefter via skattekontot. Om dessa förbrukare av likviditets- eller andra skäl inte vill avvakta den årliga avstämningen har de att ansöka om s.k. ändrad skatteberäkning för att den vägen få ett löpande lägre utgiftsläge (se mer härom i avsnitt 6.2).

### 9.3 De skattskyldigas ansvar för skattefri förbrukning eller förbrukning med lägre skattesats

#### 9.3.1 Dagens regler

Det finns för närvarande ett antal områden där ingen energiskatt tas ut på elförbrukningen. Skattefriheten har dock kommit att utformas på två olika sätt. För viss förbrukning gäller att skattefriheten åstadkoms genom att den skattskyldige i sin deklaration får göra avdrag för el som sålts för förbrukning till särskilt angivna ändamål. Merparten av dagens skattefrihet sker dock genom att skattesatsen är noll för el som förbrukas i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen eller vid yrkesmässig växthusodling. Det förstnämnda sättet innebär alltså att den skattskyldige tar upp leveranserna till beskattning, men samtidigt gör ett lika stort avdrag i sin deklaration. Det andra sättet innebär visserligen att storleken av leveranserna anges i deklarationen men eftersom skattesatsen är noll skall inga pengar betalas in till staten. Förutom denna redovisningsmässiga skillnad finns också en skillnad beträffande vilket ansvar som den skattskyldige har för att omständigheterna kring förbrukningen är riktiga, vilket kommer att närmare beskrivas nedan.

För närvarande innehåller LSE fem situationer där skattefrihet åstadkoms genom att den skattskyldige får göra avdrag i sin deklaration, 11 kap. 9 § 1–5 LSE. Det avdrag som återfinns i 11 kap. 9 § 4 LSE och avser energiskatt på el som produceras i kraftvärmeverk föreslås emellertid upphävt från den 1 maj 2003 (prop.

2002/03:1 s. 185 f.). Riksdagen avlog dock regeringens förslag om nya regler för kraftvärmebeskattningen eftersom något statsstöds-godkännande från EG-kommissionen ännu inte förelåg (se bet. 2002/03:FiU1 s. 231, rskr 2002/03:24). Kommissionens statsstöds-prövning är ännu inte avslutad. Det kan antas att regeringen återkommer i frågan när statstödsprövningen är avslutad. Kommittén berör därför inte avdraget ytterligare. Kvarstående fyra situationer är när el:

- förbrukats eller sålts för förbrukning i tåg eller annat spårbundet transportmedel eller för motordrift eller uppvärmning i omedelbart samband med sådan förbrukning,
- förbrukats eller sålts för förbrukning för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning eller för användning i omedelbart samband med sådan förbrukning,
- förbrukats eller sålts för förbrukning vid sådan framställning av produkter som avses i 6 a kap. 1 § 6 LSE (avser förbrukning vid framställning av mineraloljor och andra skattepliktiga bränslen), och
- förbrukats eller sålts för förbrukning vid sådan överföring av elektrisk kraft på det elektriska nätet som utförs av den som ansvarar för förvaltningen av nätet i syfte att upprätthålla nätets funktion.

Punkterna som avser förbrukning för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning och förbrukning vid framställning av mineraloljor och skattepliktiga bränslen torde i dag sakna praktisk betydelse, eftersom denna förbrukning innefattas i sådan verksamhet som även omfattas av industrins nuvarande nollskattesats. Skattefriheten i dessa fall har alltså inte åstadkommits genom att elleverantörerna gjort avdrag för dessa leveranser, utan genom att leveranserna har redovisat med nollskattesats.

Den sista punkten, som avser nätförluster m.m., förslås få en annan lagteknisk lösning i och med att nätinnehavarna föreslås bli skattskyldiga, se kommentaren till 11 kap. 2 § LSE i avsnitt 17.1.

Den som vill köpa el utan skatt enligt dessa punkter skall lämna en försäkran till leverantören att elen skall användas för något av de angivna ändamålen. Skattefriheten åstadkoms genom att elleverantören gör ett avdrag för leveransen i sin deklaration. Avdragsrätten kan sägas förutsätta att en försäkran lämnas, men det är inte direkt uttalat i lagtexten. Som lagtexten är utformad bör det inte vara

något som hindrar ett avdrag, om elen de facto har sålt för t.ex. förbrukning i tåg.

Den som lämnat en försäkran, men som säljer eller förbrukar elen för annat ändamål än som anges i 11 kap. 9 § 1–3 eller 5 LSE, blir själv skattskyldig för detta förfarande. Däremot kan inga krav riktas mot elleverantören i en sådan situation.

När det gäller leveranser till nollskattesats finns inget försäkranssystem motsvarande det som gäller för avdragssituationerna. Det finns således inga regler om att industriföretaget skall lämna en försäkran om sin användning till elleverantören. Inte heller finns det några regler som medför att ett industriföretag, som lämnat felaktiga uppgifter till den skattskyldige om sin verksamhet, kan bli skattskyldig vid ett sådant förfarande. Detta innebär att den skattskyldige har det fulla ansvaret gentemot staten för att alla omständigheter kring nollskatteleveranserna är uppfyllda. Den skattskyldige har således ansvar för att förbrukaren bedriver industriell verksamhet, men också för att den levererade elen förbrukats i tillverkningsprocessen och inte i t.ex. försäljningsverksamheten. I praktiken försöker de skattskyldiga skydda sig genom att ha avtal med förbrukarna om att dessa blir skyldiga att ersätta vad den skattskyldige kan krävas av staten på grund av felaktiga uppgifter från förbrukarna. Värdet av ett sådant avtal är dock avhängigt vilka möjligheter som förbrukaren har att infria sitt åtagande.

### 9.3.2 Överväganden

Utformningen av reglerna om skattefri förbrukning och förbrukning som skall beskattas med en särskilt låg skattesats bör vara densamma. Reglerna bör vidare vara sådana att det blir enkelt för den skattskyldige att hantera dessa förbrukare och också sådana att det klart framgår hur det skatterättsliga ansvaret fördelas.

I LSE finns två olika sätt att uppfylla dessa syften. Dels det system med skattebefriade förbrukare som infördes på bränslesidan den 1 oktober 2001, dels det nuvarande försäkranssystemet för vissa användningsändamål på elsidan. Båda dessa system kan användas och frågan är vilket som är mest lämpligt i detta sammanhang.

Systemet med skattebefriade förbrukare förutsätter ett godkännande av varje enskild förbrukare från beskattningsmyndigheten. Det krävs alltså en viss administration hos såväl förbrukaren som

beskattningsmyndigheten. Samtidigt har systemet med skattebefriade förbrukare den fördelen att beskattningsmyndigheten redan i sina egna handlingar har vetskap om vilka som förbrukar el skattefritt eller till låg skattesats, och således kan rikta kontrollinsatser direkt mot dessa förbrukare.

I ett försäkranssystem kommer inte beskattningsmyndigheten att vara inblandad administrativt vilket å ena sida gör detta system enklare. Å andra sidan har beskattningsmyndigheten inte lika god inblick i vilka förbrukare som är intressanta från kontrollsynpunkt. Inget hindrar dock att man skapar förutsättningar för beskattningsmyndigheten att på ett enkelt sätt få tillgång till de uppgifter som behövs för kontrollverksamheten.

Från kontrollsynpunkt kan systemet med skattebefriade förbrukare således vara något bättre än försäkranssystemet. Samtidigt är det sistnämnda systemet enklare att hantera. Risken för fusk får dock på elsidan bedömas vara betydligt mindre än på bränslesidan. El går inte att lagra och möjligheterna att sälja el vidare är också betydligt mindre än för bränslen. Mot denna bakgrund bör därför alternativet med försäkran väljas, men kombineras med ett åliggande för den skattskyldige att det enkelt skall gå att kontrollera vilka som fått el överförd skattefritt eller till lägre skattesats.

Det nuvarande försäkranssystemet bör således användas i båda de nu aktuella situationerna. Detta skapar klara regler för vilket ansvar som åvilar respektive part och under vilka förutsättningar som skattefrihet eller lägre skattesats kan komma ifråga. Det är vidare inte rimligt att, som reglerna kring den nuvarande nollskattesatsen är utformad, den skattskyldige skall stå risken för att uppgifter som förbrukaren lämnar inte är korrekta. Att det finns ett behov av skattefrihet eller motsvarande för vissa verksamheter och att det därigenom kan uppstå situationer där dessa skattelättnader utnyttjas på ett felaktigt sätt, bör vara något som staten skall stå risken för. För att få stabilitet i systemet bör dock lagtexten utformas på ett sådant sätt att försäkran blir en förutsättning för avdrag eller lägre skattesats.

Reglerna bör därför utformas enligt följande:

- Skattefriheten för förbrukning i tåg m.fl. av de i dag skattebefriade ändamålen åstadkoms genom att den skattskyldige gör avdrag i sin deklaration. Avdrag medges dock endast om förbrukaren har lämnat en försäkran till den skattskyldige.

- Den lägre skattesatsen tas ut för sådana förbrukare som har ett högspänningsabonnemang, under förutsättning att förbrukaren lämnat en försäkran om att elen skall användas i sådan näringsverksamhet som omfattas av skattelättnaden.
- När den skattskyldige erhållit försäkran kan inga krav riktas mot honom för eventuella felaktigheter hos förbrukaren.
- Förbrukaren blir själv skattskyldig för all förbrukning som inte omfattas av den försäkran som lämnats till den skattskyldige.

### 9.3.3 Förslag

**Kommitténs förslag:** Avdrag för energiskatt på sådan el som sålts för förbrukning för vissa ändamål förutsätter att förbrukaren lämnat en försäkran till den skattskyldige. Även redovisning av elskatt med den lägre skattesatsen förutsätter att förbrukaren lämnat en försäkran. Den som lämnat en försäkran, men som använder el för annat ändamål än som angetts i försäkran, blir skattskyldig för denna förbrukning.

En grundtanke med förslaget är att det klart skall framgå för den skattskyldige vad han har att iaktta för att kunna deklarera överförd el med den lägre skattesatsen eller för att göra avdrag för överförd el. Förslaget innebär att det för den skattskyldige räcker med en försäkran från förbrukaren att elen är avsedd för visst ändamål. Därtill kommer att den lägre skattesatsen endast får tillämpas om förbrukaren har ett högspänningsabonnemang.

Om en skattskyldig skall göra ett avdrag i sin deklaration för el som överförs för att förbrukas för t.ex. annat ändamål än motor-drift eller uppvärmning, skall han alltså kunna styrka sin avdragsrätt med en försäkran från förbrukaren att elen skall användas för detta ändamål.

När el skall överföras med den lägre skattesatsen skall på motsvarande sätt den skattskyldige kunna styrka sin rätt att ta upp elen till denna skattesats med en försäkran från förbrukaren. I detta fall tillkommer också att förbrukaren måste ha ett högspänningsabonnemang, dvs. ett abonnemang över 1 000 volt.

Det kan inte uteslutas att det för nu aktuella förbrukare förekommer att en viss del av den överförda elen används för sådana ändamål som inte skall vara skattebefriade eller som inte

skall beskattas till den lägre skattesatsen. Detta förhållande bör dock inte hindra att försäkran kan lämnas för den del som omfattas av den gynnsammare beskattningen. Det skulle föra för långt om förbrukare skulle uteslutas från en gynnsammare skattemässig behandling enbart på den grund att en mindre del av förbrukningen skulle avse andra ändamål. En förbrukare bör därför kunna försäkra att t.ex. 90 procent av förbrukningen avser ett gynnat ändamål. Den skattskyldige får då i sin deklaration använda sig av dessa uppgifter. I fallet med en förbrukare som använder el för t.ex. annat ändamål än motordrift eller uppvärmning kan således avdrag göras för 90 procent av den el som överförts. För resterande 10 procent föreligger ingen avdragsrätt. I fallet med högspänningsabbonnenten skall 90 procent av den överförda elen tas upp till beskattning med den lägre skattesatsen och resterande 10 procent till den högre skattesatsen. Det kan tilläggas att i de avtal som elleverantörerna i dag ingår med sina industriella förbrukare förekommer att dessa får ange hur stor del av förbrukningen som avser den industriella tillverkningsprocessen. Dessa uppgifter ligger sedan till grund för hur mycket av leveranserna till dessa kunder som kan redovisas med nuvarande nollskattesats.

Den regel, som i dag innebär att den som köpt el mot försäkrans blir skattskyldig vid en användning som inte omfattas av skattefriheten, bör utökas till att även omfatta de som får el överförd till den lägre skattesatsen. I båda fallen skall alltså den som lämnat en försäkrans vara den som beskattningsmyndigheten har att ta ut skatt på om användningen inte stämmer överens med vad som angetts i försäkran.

Hur många som kan komma att lämna en försäkrans för sin förbrukning är inte helt klart. Antalet högspänningsabonnemang uppgår till cirka 6 500 och förmodligen tillkommer inte så många fler förbrukare som lämnar försäkrans för sådana ändamål som är helt skattebefriade. Det finns alltså ett antal förbrukare som kan vara intressanta kontrollobjekt för beskattningsmyndigheten. För att underlätta kontrollen bör det därför ställas krav att det hos en skattskyldig enkelt skall gå att se vilka som lämnat en försäkrans. Bestämmelse om detta kan meddelas av regeringen i förordning genom verkställighetsföreskrifter. Det är också möjligt för regeringen att delegera till myndighet att meddela sådan föreskrifter.

## 9.4 Fastighetsägare med hyresgäster som bedriver näringsverksamhet

### 9.4.1 Skrivelse från vissa fastighetsägare

I en skrivelse, som överlämnats till kommittén från regeringen, tar *Drott Kontor Norr AB* m.fl. fastighetsägare upp ett problem som hänger samman med under vilka förutsättningar el, som förbrukas av ett industriföretag som hyr lokaler av en fastighetsägare, skall kunna bli beskattad enligt den nuvarande nollskattesatsen.

Enligt *RSV:s rekommendationer m.m. om energiskatt på elektrisk kraft* (RSV Sp 1999:1) bör en fastighetsförvaltare, som fördelar inkommande elkraft från en leverantör till sina hyresgäster, betraktas som leverantör, om han fakturerar elkraften i form av uppmätt eller uppskattad elförbrukning. Ingår däremot elkraften ospecificerad i hyresdebiteringen bör elkraften anses förbrukad i fastighetsförvaltarens egen fastighetsförvaltning.

En förutsättning för att elen skall kunna beskattas enligt nuvarande nollskattesats är således, enligt RSV:s rekommendationer, att fastighetsförvaltaren blir att betrakta som skattskyldig. Vid de kontakter som *Drott Kontor Norr AB* m.fl. haft med beskattningsmyndigheten har framkommit att myndigheten inte accepterar att fastighetsförvaltaren särredovisar endast fastigheter med industriell verksamhet, utan kräver att den juridiska personen betraktas som skattskyldig. Det skulle innebära en skattskyldighet för samtliga fastigheter med åtföljande administrativa problem och ökade kostnader för fastighetsägarna. Enligt *Drott Kontor Norr AB* m.fl. bör reglerna i LSE ändras så att skattskyldighet endast uppkommer för de fastigheter som fastighetsägaren redovisar till beskattningsmyndigheten.

### 9.4.2 Överväganden

Vid kontakter med Särskilda skattekontoret i Ludvika har framkommit att frågan om under vilka förutsättningar som nollskattesatsen kan bli tillämplig när industriell verksamhet bedrivs i annans fastighet, är föremål för ett antal domstolsprocesser. Eftersom ärendena ligger hos Kammarrätten i Sundsvall kan det dröja avsevärd tid innan ett prejudicerande avgörande från Regeringsrätten föreligger.



Oavsett vad dessa domstolsprocesser kan leda fram till, bör det klargöras hur el, som via en fastighetsägare eller annan förbrukas i näringsverksamhet, skall behandlas skattemässigt i framtiden.

Svaret på frågan vad som skall gälla i dessa fall bör vara vad det är som orsakar att en förbrukning äger rum, eller med andra ord vad det är som gör att el överförs över huvud taget. Om t.ex. en svarv går i en industrilokal eller en dator på ett tjänsteföretags kontor, är det dessa maskiners behov av el som medför att elen överförs, inte att en fastighetsägare bedriver fastighetsförvaltning. Det bör således inte spela någon roll vem som gentemot en skattskyldig står för abonnemanget. Så länge som elen rent faktiskt förbrukas i näringsverksamheten bör den vara föremål för en lägre energi-beskattning.

### 9.4.3 Förslag

**Kommitténs förslag:** Fastighetsägare skall ha rätt till återbetalning för all den el som överförs till honom och som förbrukats av honom själv eller av en hyresgäst i näringsverksamhet.

En fastighetsägare bör få begära återbetalning för all den el som förbrukas i hans fastighet och som kan hänföras till näringsverksamhet. Detta gäller endast till den del som fastighetsägaren själv står för abonnemanget. Hyresgäster med eget abonnemang får själva begära återbetalning för den förbrukningen.

För en fastighet, med lokaler som enbart hyrs av näringsidkare, kommer således all överförd el att ligga till grund för rätten till återbetalning. I dessa fall blir det således lätt att fastställa det belopp som skall återbetalas.

Större svårigheter uppstår då det i fastigheten finns både näringslokaler och bostadslägenheter. Här måste en fördelning göras mellan den el som förbrukats i näringsverksamhet och den el som förbrukats för bostadsändamål. Utgångspunkten bör vara att få en så rättvisande fördelning som möjligt. Om fastighetsägaren, genom att ha undermätare installerade, kan härleda förbrukningen på olika verksamheter bör detta ligga till grund för fördelningen. Om sådana undermätare saknas måste någon form av schabloniserad fördelning göras. Situationen liknar mycket den som i dag gäller för

återbetalning vid leverans av värme till industriell tillverkningsprocess. Värme kan levereras till sådana fastigheter där såväl industriell verksamhet som annan verksamhet bedrivs. För dessa fall har Riksskatteverket uttalat hur fördelningen bör ske i sina rekommendationer m.m. om energiskatt på elektrisk kraft (RSV Sp 1999:1). I avsnitt 12 ges följande rekommendation: "Om en värmeleverans sker till en fastighetsägare som fördelar värmen till hyresgäster som förbrukar värmen i återbetalningsberättigande verksamhet får värmen fördelas mellan dessa och övriga hyresgäster med lokalernas yta eller volym som grund." På motsvarande sätt bör el, som förbrukas i en fastighet med blandad verksamhet, kunna fördelas med lokalernas yta eller volym som grund. Även i de fall då fastighetsägaren genom undermätare bättre kan fördela förbrukningen, kan fördelning efter t.ex. yta ligga till grund för sådan elförbrukning som är gemensam för fastigheten, exempelvis el till belysning, hissar eller uppvärmning.

De principer som föreslås gälla för fastighetsägare bör också tillämpas i andra liknande situationer, t.ex. vid andrahandsuthyrningar av delar av lokaler där förstahandshyresgästen står för elabonnemanget.

Genom förslagen kommer alltså förbrukningen hos hyresgäster som är näringsidkare att kunna ske med den lägre energibeskattningen. Återbetalningen kommer emellertid att ske till den som har abonnemanget hos nättinnehavaren. Det får dock förutsättas de föreslagna reglerna kommer att påverka hyressättningen och att återbetalningen på så sätt kommer även hyresgästerna till del.

## 9.5 Nya regler för vindkraftsbonusen

### 9.5.1 Nuvarande regler

För el som framställs i vindkraftverk utgår en s.k. miljöbonus med 18,1 öre per kWh. Denna miljöbonus administreras via energiskattesystemet genom att den som levererar sådan el har rätt till ett avdrag i sin deklaration med 18,1 öre per kWh, 11 kap. 10 § femte stycket LSE. Det är alltså leverantören, och inte vindkraftsproducenten, som är den som tar emot bonusen. Tanken är att leverantören skall kompensera producenten för den erhållna bonusen. I praktiken går det till så att elleverantören redan i sin betalning till vindkraftsproducenten räknar med bonusen och kompenserar

producenten för den. Sammanlagt uppgår vindkraftsbonusen till drygt 100 miljoner kronor per år.

Det som ligger till grund för att beräkna vindkraftsbonusen är de mätvärden som nätinnehavaren förfogar över genom att el, som matas in i näten, mäts i den s.k. inmatningspunkten. Dessa mätvärden redovisas av nätinnehavaren till såväl elleverantören som vindkraftsproducenten.

### 9.5.2 Behov av ändrade regler och överväganden

En generell förutsättning i punktskattesammanhang för att avdrag skall medges, är att en mot avdraget svarande skattepliktig leverans föreligger och att skattskyldighet inträtt för leveransen. Som vindkraftsbonusen är utformad i dag stämmer avdragsrätten med dessa förutsättningar.

Elleverantören har levererat el som han tagit upp till beskattning. Om viss del av denna leverans består av el som han köpt av en vindkraftsproducent får han göra vindkraftsavdraget. Elleverantören vet alltså hur mycket av den el, som han tagit upp till beskattning, som härrör från vindkraft och kan då göra sitt avdrag. Det går alltså att skattemässigt följa de olika leden som leder fram till vindkraftsavdraget.

Om nätföretagen tar över elleverantörernas roll som skattskyldiga blir situationen en annan. Det som nätföretagen skall ta upp i sina deklarationer är det som överförs till slutkunderna. Det som skall ligga till grund för dessa deklarationer är således vad som elanvändare tar ut för förbrukning, det som mäts i den s.k. uttagspunkten. Nätföretaget har dock i dag ingen vetskap om hur mycket av den el som överförs, och som således skall beskattas, som härrör från vindkraft.

Frågan är således hur vindkraftsbonusen skall utformas i ett uppördssystem där nätföretagen är skattskyldiga. Ett sätt skulle vara att nätföretagen övertog nuvarande avdragsrätt. Det skulle dock innebära att nätföretagen måste ta in uppgifter från elleverantörerna om hur mycket av levererad el som härrör från vindkraft. För att vara helt säker på att avdraget blir rätt beräknat, skulle nätföretagen också behöva stämma av med det nätföretag som har hand om inmatningspunkten för att kontrollera hur mycket vindkraftsel som överförs på elnätet. Vidare finns det inte för nätföretagen samma naturliga väg att kompensera vindkrafts-

producenterna, som den elleverantörerna har, som direkt via pris-sättningen till vindkraftsproducent kan åstadkomma detta.

Det som förefaller mest naturligt är att den som egentligen är tänkt att träffas av vindkraftsbonusen, dvs. producenten, erhåller den direkt. Om en vindkraftsproducent framställer skattepliktig el är han skattskyldig enligt 11 kap. 5 § första stycket 1 LSE. Skattskyldighet för leveranser inträder dock inte när el levereras till en någon annan som också är skattskyldig. Med dagens regler innebär det att skattskyldighet inte inträder när vindkraftsproducent levererar el till elleverantören. Inte heller om nätföretagen blir skattskyldiga kommer någon skattskyldighet att inträda eftersom systemet förutsätter att skattskyldighet inte inträder när el överförs mellan skattskyldiga personer. Vindkraftsproducent kommer således inte heller med det nya förslaget att ha någon beskattad el som han kan göra avdrag emot.

Det kan således konstateras att ett i system med nätföretag som skattskyldiga är det inte lämpligt att ordna vindkraftsbonusen genom att en skattskyldig gör ett avdrag i sin deklaration. Bonus bör därför ordnas på annat sätt, och det som förefaller mest ändamålsenligt är att en vindkraftsproducent kommer i åtnjutande av bonusen genom ett kompensationssystem. Vindkraftsbonusen kommer då att bli en fråga mellan vindkraftsproducent och beskattningsmyndigheten och kompensationen sker direkt till producenten.

### 9.5.3 Förslag

**Kommitténs förslag:** Nuvarande avdrag för el som framställts i ett vindkraftverk ersätts med ett system där vindkraftsproducenten erhåller motsvarande bonus som kompensation direkt från beskattningsmyndigheten.

Som framgått ovan förefaller det mest ändamålsenligt om den skattebaserade vindkraftsbonusen ges direkt till vindkraftsproducenten. Det bör ske genom att vindkraftsproducenten får ansöka om kompensation för den el som han producerat. Antalet juridiska personer som bedriver vindkraftsproduktion uppgår till drygt 200. Det bör därför inte skapa något större merarbete för beskattningsmyndigheten att hantera ansökningar om kompensation genom

särskilda beslut. Systemet med kompensation bör alltså utformas i likhet med de regler som i dag gäller för t.ex. återbetalning av energiskatt till industrier och jordbrukare, dvs. ansökningar ges in till beskattningsmyndigheten som fattar beslut utifrån varje ansökan.

Rätten till kompensation bör, liksom vad som i dag gäller för motsvarande avdragsrätt, endast omfatta sådan el som är skattepliktig. Elektrisk kraft är inte skattepliktig om den framställts i Sverige i ett vindkraftverk av en producent som inte yrkesmässigt levererar elektrisk kraft, 11 kap. 2 § 1 LSE. Det innebär att det för den el som framställs i ett vindkraftverk och inte yrkesmässigt distribueras vidare, utan endast förbrukas av producenten, inte är fråga om skattepliktig el. Således skall inte sådan el kunna ligga till grund för en ansökan om kompensation.

Elen blir skattepliktig om den levereras yrkesmässigt. Av departementspromemorian *Lag om elcertifikat* (Ds 2002:40), framgår att flertalet av de produktionsanläggningar som kommer att beröras av certifikatsystemet torde vara direkt anslutna till koncessionspliktiga elnät, a.a. s. 87. Vidare sägs att den kategori elproducenter som matar in el på icke koncessionspliktiga nät, i huvudsak torde bestå av ett litet antal industriföretag, vilka har produktion främst för den industriella verksamheten och innehavare av små vatten- eller vindkraftsanläggningar, som främst drivs för den egna jordbruksrörelsen och fastighetens behov.

Systemet med elcertifikat är avsett att tillämpas på vindkraft. Av uttalandena ovan framgår att merparten av den el som kan komma ifråga för kompensation distribueras vidare via koncessionspliktiga elnät. Nätföretagen mäter redan i dag hur mycket som går ut på elnätet. Från kontrollsynpunkt finns det således uppgifter att hämta från nätföretagen som kan stämmas av mot ansökningarna om kompensation. För dem som inte är anslutna till koncessionspliktiga nät, föreslås i nämnda departementspromemoria att innehavaren själv skall svara för mätning och rapportering av producerad el. Det förutsätts i promemorian att regeringen, eller efter delegation myndighet, skall meddela verkställighetsföreskrifter om denna rapportering. Även för vindkraftverk som distribuerar el till icke koncessionspliktiga elnät, bör man därför kunna förutsätta att det skall finnas möjligheter till kontroll av ansökningarna om kompensation. Det bör också vara möjligt att, utifrån uppgifter om t.ex. installerad effekt, göra en allmän bedömning av om uppgifterna i ansökan är rimliga.

Genom att miljöbonusen är utformad som ett avdrag betalas bonusen ut av staten varje kalendermånad. Detta talar för att även den nu förslagna kompensationen bör omfatta en kalendermånad. En sådan ordning innebär inga ränteförluster för staten jämfört med nuvarande regler och vindkraftsproducenterna bör inte heller hamna i ett nämnvärt sämre läge kassamässigt än i dag.

Från och med den 1 januari 2003 hanteras återbetalningar av vissa punktskatter enligt reglerna i skattebetalningslagen (1997:483). Beslut om återbetalning fattas fortfarande av beskattningsmyndigheten, men själva utbetalningen sker via skattekontot. De nya reglerna omfattar bland annat återbetalning och kompensation enligt vissa regler i LSE. Samtidigt ändrades också reglerna så att det finns möjlighet att påföra skattetillägg om oriktig uppgift lämnas i en ansökan om återbetalning eller kompensation. Även den nu förslagna kompensationen till vindkraftsproducenterna bör omfattas av de nya reglerna. Utbetalningen av kompensationen skall alltså hanteras via skattekontot och oriktig uppgift i en ansökan medför att producenten kan komma att påföras skattetillägg. Det är också värt att nämna att skattebetalningslagen från den 1 januari 2003 också innehåller regler som gör det möjligt att revidera den som ansökt om återbetalning eller kompensation. Detsamma bör gälla för vindkraftsproducenterna.

## 10 Vissa utgångspunkter för en energiskatt på värme

I kommitténs utredningsuppdrag ingår inte att utreda utformningen av en eventuell energiskatt på värme. Det står emellertid kommittén fritt att lämna förslag till förändringar i andra närliggande frågor än de som uttryckligen behandlas i kommittédirektiven. Mot bakgrund av de överväganden som kommittén tidigare gjort beträffande näringslivets energibeskattningshänseende likställa el- och värmeproduktion med det övriga näringslivet, anser kommittén det befogat att på eget initiativ föreslå att en energiskatt på värme införs. Detta ligger i linje med de principer som riksdagen behandlat i samband med de beslut om grön skatteväxling som fattats för åren 2001, 2002 och 2003. Ytterligare skäl för att införa en sådan energiskatt anges under kommitténs överväganden i kapitel 3.

Kapitlet inleds med en kort bakgrund över riksdagens beslut om grön skatteväxling tas upp i den del det berör energiskatt på värme. Därefter följer en sammanställning av tidigare utredningsarbeten m.m. av betydelse för kommitténs överväganden kring utformningen av en sådan energiskatt. I samband med att innehållet i departementspromemorian *Utvärdering av Skatteväxlingskommitténs energiskattmodell* (Ds 2000:73) redovisas ges också en sammanfattning av relevanta remissvar. Kapitlet avslutas med vissa beräkningar avseende beloppsmässiga konsekvenser m.m. Kommitténs överväganden och förslag kring utformningen av skatten återfinns därefter i kapitel 11.

## 10.1 Inledning

### 10.1.1 Bakgrund

Skatt på värme har övervägts vid flera tidigare tillfällen i det svenska lagstiftningsarbetet. Av olika skäl har någon sådan skatt dock ännu inte introducerats. Vid en internationell jämförelse kan fastslås att skatt på värme i form av en konsumtionsskatt såsom den som nu diskuteras, såvitt känt, ännu inte har införts i omvärlden. I Norge tas sedan år 2000 en särskild skatt ut på olja som används för uppvärmningsändamål (se avsnitt 14.1.3). I Danmark tas skatt ut på värme som produceras med avfall (se tabell 14.1). Någon harmonisering finns inte inom EU och inte heller i det kommande energibeskattningsdirektivet föreslås någon sådan. Tvärtom framgår av tillgängligt direktivförslag att beskattning av värme inte omfattas av direktivet. Det sagda innebär att Sverige har förhållandevis stor frihet vid utformningen av en konsumtionsskatt på värme. Det bör dock beaktas att även om det inte finns någon EG-rättslig harmonisering på det här området måste EG:s regler om statligt stöd iakttas (se avsnitt 12.6).

### 10.1.2 Riksdagens beslut om grön skatteväxling

Såsom tidigare beskrivits i kapitel 2 har riksdagen fattat beslut om s.k. grön skatteväxling vid behandlingen av budgetpropositionerna för åren 2001, 2002 och 2003. I budgetpropositionen för år 2001 (prop. 2000/2001:1, s. 36) anför regeringen bland annat att det vid produktion av el och värme eftersträvas en likformig beskattning med uttag enbart av koldioxidskatt för direkt och indirekt konkurrensutsatta sektorer. Vidare anføres att likformigheten främjar en rationell användning av resurser och bidrar till stabila skatteintäkter. För att balansera det lägre skatteuttaget vid produktion av värme föreslår man att det införs en konsumtionsskatt på värme. Vid valet av skattenivå anför regeringen att elproduktionens konkurrenssituation samt utvecklingen av gröna certifikat bör beaktas.



## 10.2 Departementspromemorian Förändrad kraftvärmebeskattning (Ds 1994:28)

Departementspromemorian togs fram av en interdepartemental arbetsgrupp som hade i syfte att analysera den vid tidpunkten gällande energibeskattnings betydelse för såväl förutsättningarna för utbyggnad och drift av kraftvärmeverk och fjärrvärmeverk som för bränslevallet i kraftvärme- och fjärrvärmeproduktion. I gruppens uppdrag ingick också att redovisa överväganden och förslag till åtgärder inom energibeskattningen för att undanröja eventuella hinder för en ekonomiskt försvarbar utbyggnad av kraftvärme och användning av biobränslen.

Arbetsgruppen lanserade tre olika skattemodeller med förslag på olika tänkbara förändringar av (kraft) värmebeskattningen. Arbetsgruppen var överens om att en enhetlig beskattning av el- och värmeproduktion är en av förutsättningarna för att energiskattesystemet skall kunna styra mot de uppsatta energi- och miljöpolitiska målen. En sådan enhetlig beskattning kan ske från två utgångspunkter. Arbetsgruppen kunde dock inte enas om på vilket sätt detta skulle ske. Nedan redogörs för de två enhetliga modeller som diskuterades (skattemodellerna II och III). *Skattemodell II* utgick ifrån den bärande principen att el- och värmeproduktion i kraftvärmeverk respektive värmeproduktion i fjärrvärmeverk skulle beskattas som industriell verksamhet. För att detta skulle kunna uppnås krävdes enligt arbetsgruppen att:

- energiskatten på bränslen och el som förbrukas i kraftvärmeverk och fjärrvärmeverk slopas och,
- att 25 procent av den generella koldioxidskatten på insatta bränslen (industrinivå) tas ut oavsett om det är el eller värme som produceras.

Modellen innebär en minskad beskattning vid användning av fossila bränslen vid el- och fjärrvärmeproduktion. Enligt arbetsgruppen förutsätter modellen därför att bidrag ges vid biobränsleanvändning, vilket skulle kunna behålla biobränslenas konkurrenskraft på en tillräckligt hög nivå i kraft- och värmeproduktionen.

För att finansiera skattesänkningen och bidraget föreslogs att en punktskatt på fjärrvärmeleveranser (värmeenergiskatt) skulle införas i konsumentledet. Denna värmeenergiskatt skulle tas ut vid leveranser av fjärrvärme till ickeindustriell verksamhet, dvs. till hushåll, servicenäringar m.m. Enligt de beräkningar som gjordes

krävdes att värmeenergiskatten uppgick till 4,5 öre per kWh<sub>värme</sub> för att skattemodellen skulle bli statsfinansiellt neutral. En förändring av värmeenergiskatten med 1 öre per kWh<sub>värme</sub> beräknades påverka skatteintäkterna med 300–400 miljoner kronor.

Analyserna av bibränsleanvändningen indikerade att bibränslena skulle behöva ett bidrag på 4 öre per kWh<sub>el</sub> för en fortsatt användning av bibränslen i befintliga värme- och kraftvärmeverk. Därutöver beräknades att ett investeringsbidrag om 2 000 kronor per kW<sub>el</sub> skulle behövas för att ge fortsatta incitament för utbyggnad av den bibränsleeldade kraftvärmeproduktionen.

Den bärande principen i *skattemodell III* var att el- och värmeproduktion i kraftvärmeverk respektive värmeproduktion i fjärrvärmeverk skulle beskattas som icke industriell verksamhet när det gäller koldioxidskatt. Energiskatten slopas dock på fossila bränslen som förbrukas i kraftvärme- och fjärrvärmeproduktion. Modellen utgick från följande komponenter:

- den generella koldioxidskattesatsen tas ut på fossila bränslen som förbrukas i el- och värmeproduktion i kondenskraftverk, kraftvärmeverk och fjärrvärmeverk,
- den allmänna energiskatten på fossila bränslen slopas i kraftvärme- och fjärrvärmeverk,
- 25 procent av den generella koldioxidskatten på bränslen (industrinivå) tas ut på fjärrvärmeleveranser till industriell verksamhet,
- den allmänna energiskatten på elektrisk kraft tas ut på den elenergi som förbrukas i elpannor och värmepumpar, och
- ett elproduktionsbidrag på 11 öre per kWh<sub>el</sub> införs.

Skattebelastningen i fossileldad kraftvärmeproduktion ökar med den koldioxidskatt som förutsätts med denna modell. För att inte kraftvärmeproduktionens konkurrenskraft gentemot t.ex. utländsk kolkondens skulle påverkas negativt föreslogs bidrag för bränslebaserad elproduktion på 11 öre per kWh<sub>el</sub>.

En punktskatt på fjärrvärmeleveranser (värmeenergiskatt) föreslogs för att finansiera skattesänkningen och bidraget. Värmeenergiskatten tas ut vid leveranser av fjärrvärme till icke industriell verksamhet. För den del av arbetsgruppen som förordade skattemodell III föreslogs denna med vissa modifieringar, varav den viktigaste i nu aktuellt hänseende torde vara att man i stället för en energiskatt på värme förordade en höjd energiskatt på elektrisk

kraft. Detta gjordes med motiveringen att det huvudsakliga finansieringsbehovet, till följd av den föreslagna omläggningen, skulle bero på införandet av ett produktionsbidrag på elkraft och att det därför ansågs rimligare att höja elskatten än att införa en energiskatt på värme.

Departementspromemorian ledde inte till några förändringar i beskattningen av värme- och elproduktion. Någon energiskatt på värme infördes inte.

### 10.3 Skatteväxlingskommittén slutbetänkande Skatter, miljö och sysselsättning (SOU 1997:11)

I avsnitt 2.5.2 redovisas huvuddragen i Skatteväxlingskommitténs modell. På värmesidan förordade kommittén en lösning som bestod i att fjärrvärme- och kraftvärmesektorernas energibesättning skulle jämföras med industrin m.fl. nedsättningsberättigade sektorer. En sådan modell skulle innebära att energiskatt inte längre utgick för värmeproduktion. Den tidigare energiskatten som utgick på bränslen som användes i värmeproduktionen föreslogs omvandlas till en energiskatt att tas ut i konsumtionsledet, enligt samma principer som dagens energiskatt på el. Några närmare överväganden kring skattens utformning gjordes dock inte av Skatteväxlingskommittén. Man menade dock att sättet för skatteuttag var principiellt enkelt. Skatten kräver att mängd levererad värme kan mätas. Hos flertalet kunder torde det finnas mätare med tillräcklig noggrannhet. I annat fall måste mätare installeras.

Skatteväxlingskommittén diskuterade de två huvudproblem som en likformig beskattning ger upphov till. Dels fördyras den fossilbaserade elproduktionen, speciellt kondensproduktionen, dels försämras konkurrenskraften för biobränslen och spillvärme. Genom att göra olika räkneexempel med olika nivåer på koldioxidskatten påvisades med all tydlighet de problem som uppstår när flera mål skall uppnås med ett enda medel. Detta illustreras mycket väl av målkonflikten mellan biobränsle och inhemsk kondenskraft. Biobränslen gynnas av hög koldioxidskatt medan inhemsk kondenskraft missgynnas. Att gynna biobränslen och samtidigt undvika att inhemsk kondenskraft ersätts av importerad kräver därmed ytterligare styrmedel utöver skatteinstrumentet.

Beträffande biobränsleanvändningen indikerade gjorda analyser (vid en koldioxidskattenivå om 25 procent av den generella nivån)

att bibränslena skulle behöva ett bidrag på 4 öre per kWh<sub>el</sub> för att bibehålla sin konkurrenskraft i befintliga anläggningar. Detta bidrag borde vara tidsbegränsat och administreras utanför skattesystemet samt begränsas till fjärrvärmeleverantörer. Vidare måste ett investeringsbidrag motsvarande 4 000 kronor per kW<sub>el</sub> införas för att bibränsleeldade kraftvärmeverk skulle vara det mest konkurrenskraftiga alternativet vid nyinvestering.

#### 10.4 Departementspromemorian Utvärdering av Skatteväxlingskommitténs energiskattmodell (Ds 2000:73)

I den energipolitiska propositionen *En uthållig energiförsörjning* (prop. 1996/97:84) aviserades en översyn av energibeskattningen. Regeringen uttalade därvid att översynen skulle beakta riktlinjerna för energibeskattningen i 1997 års energiöverenskommelse samt analysera och precisera den energiskattmodell som presenterats av Skatteväxlingskommittén i dess slutbetänkande *Skatter, miljö och sysselsättning* (SOU 1997:11). En sådan översyn ägde rum inom Regeringskansliet och slutfördes av en arbetsgrupp inom Finansdepartementet. Resultatet av översynen presenterades i departementspromemorian *Utvärdering av Skatteväxlingskommitténs energiskattmodell* (Ds 2000:73). I departementspromemorian drogs riktlinjer upp kring ett eventuellt införande av en energiskatt på värme. Huvuddragen i dessa riktlinjer redovisas nedan.

##### 10.4.1 Principer för uttag av energiskatt på värme

En av beståndsdelarna i det alternativ som utvärderades var att värmesektorn skulle ges samma energiskattevillkor som tillverkningsindustrin och jordbrukssektorn, dvs. att ingen energiskatt skulle tas ut och att en reducerad koldioxidskatt skulle betalas för de bränslen som används för värmeproduktion. Den tidigare energiskatten som utgick på bränslen i värmeproduktionen skulle omvandlas till en energiskatt på värme att tas ut i konsumtionsledet. Energiskatten på värme föreslogs, i likhet med dagens energiskatt på el, tas ut oberoende av vilken produktionsform som använts för att framställa värmen. Skattens storlek föreslogs till ett belopp innebärande att skatteomläggningen beräknades bli stats-

finansiellt neutral på sikt. Vissa praktiska svårigheter med att införa en skatt på värme uppmärksammades. Därvid fastslogs att särskilt definitionen av fjärrvärme vållar problem.

#### 10.4.2 Omfattningen av energiskatten på värme

Det antagande som gjordes vid utvärderingen utgick ifrån att en värmeskatt i princip borde omfatta alla stora värmeproducerande och värmedistribuerande anläggningar oberoende av vem som producerar värmen eller vem som förbrukar den. Dock antogs att skattesatsen i viss mån skulle variera beroende på förbrukarkategori. Sålunda antogs att en nollskattesats på värme skulle gälla vid förbrukning inom industrin samt växthus- och jordbrukssektorerna. Skatten på värme borde alltså kunna konstrueras med energiskatten på el som förebild.

#### 10.4.3 Effektgräns används som definition av begreppet fjärrvärme

Beträffande definitionen av fjärrvärme anför arbetsgruppen följande. Om en värmeenergiskatt införs kommer definitionen av begreppet fjärrvärme att få större betydelse än i dag. För fjärrvärmeproducenter med obeskattade bränslen ökar kostnaderna med värmeenergiskattens belopp, medan detta inte behöver vara fallet för dem som använder fossila bränslen. Här kan reduktionen av energi- och koldioxidskatten på insatta bränslen bli lika stor eller större än den energiskatt på värme som införs. Resultatet beror på anläggningen och den valda bränslemixen. Vid formulering av en bättre fjärrvärmedefinition ligger det närmast till hands att på något sätt använda en storleksgräns, t.ex. genom att anknyta till den installerade värmeeffekten. Det bör då vara den sammanlagda installerade effekten i alla anslutna värmeproduktionsenheter som är avgörande. En effektgräns bör vara enklare att hantera praktiskt än en energigräns. En energigräns har den nackdelen att det finns risk för att vissa värmeleverantörer endast blir skattskyldiga tidvis. Detta skulle medföra praktiska problem vid beskattningen. En storleksgräns, även om den är på en låg nivå, riskerar dock att utesluta några värmedistributionssystem som i dag betraktas som fjärrvärmearläggningar. Utifrån detta resonemang förordades att

en effektgräns om 10 MW skulle tillämpas såsom definition på fjärrvärme, innebärande att insatsbränslena lågbeskattades. Denna gräns avsåg den sammanlagda installerade värmeeffekten i ett ledningsystem från en eller flera energiframställningsanläggningar. För mindre anläggningar skulle i stället samma regler gälla som för individuell uppvärmning, dvs. full energi- och koldioxidskatt skulle tas ut på insatta bränslen.

I promemorian fördes en diskussion i vad mån det kunde bli mer eller mindre gynnsamt för en värmeproducent att tillhöra den ena eller andra skatteordningen. Något entydigt svar kunde inte ges på den frågan. Rent allmänt anfördes dock att skillnaderna inte borde bli så stora, och att i annat fall kunde energiskatten på bränslen i övrigsektorn och värmeskatten kalibreras om.

#### 10.4.4 Beräkning av energiskatten på värme

Arbetsgruppen gjorde antagandet att skattesatsen för värme som förbrukas inom industri-, jordbruks-, el-, kraftvärme- och fjärrvärmeproduktion, skulle vara 0 öre per kWh och att skattesatsen för förbrukning i övriga fall skulle vara 1,5 öre per kWh. Nämnade skattesatser beräknades medföra en överfinansierad omläggning vilket antogs behövas för att på sikt, efter beteendeförändringar, få en finansierad omläggning. Dock påtalades särskilt att frågan om omläggningen borde överfinansieras behövde analyseras närmare via olika former av känslighetsanalyser.

#### 10.4.5 Fjärrkyla

Inga särskilda regler om beskattning av fjärrkyla föreslogs med motiveringen att det var svårt att se några skäl för en sådan särskild fjärrkylabeskattning. Energiskatt föreslogs alltså även fortsättningsvis tas ut på den el som förbrukas för framställning av fjärrkyla, och – om bränsleanvändning skulle förekomma – energi- och koldioxidskatt på bränslet.

#### 10.4.6 Uppbördsregler

Arbetsgruppen föreslog att uppbördsreglerna skulle utformas med energiskatten på el som förebild och införas i ett nytt 11 a kap. i lagen (1994:1776) om skatt på energi. Leverantören, dvs. den som tillhandahåller fjärrvärmens till slutkonsumenten, borde vara den som är skyldig att betala skatten. Vid egen förbrukning skulle dock producenten vara skattskyldig. Möjlighet skulle ges till uppskattning av värmeförbrukning då uppmätning inte sker. Skattskyldighet skulle inträda vid leveranspunkten. Arbetsgruppen föreslog vidare att skatten skulle tas ut endast för ledningsbunden värme, och slutligen att skatten endast skulle tas ut på värme som direkt användes för uppvärmning.

#### 10.4.7 Värmeskatt inom EU

Arbetsgruppens inställning var att det inte var några EG-rättsliga komplikationer med att inför en värmeskatt. En värmeskatt omfattas inte av nuvarande punktskatteregler. Medlemsstaterna har rätt att införa punktskatter utöver de som regleras av gemenskapsrätten under förutsättning av de inte kräver någon gränsformalitet mellan medlemsstaterna. Någon handel med värme sker inte över gränserna, och energiskatten på värme ansågs således inte ställa till med några problem i ett EU-perspektiv.

### 10.5 Remissyttranden över Ds 2000:73

Departementspromemorian *Utvärdering av Skatteväxlingskommitténs energiskattemodell* (Ds 2000:73) har remissbehandlats. Av de cirka åttio remissinstanserna har ett tiotal valt att yttra sig över vad som anförts i utvärderingen kring det eventuella införandet av en värmeskatt. De flesta uppehåller sig kring resonemang rörande den föreslagna effektgränsen om 10 MW.

#### 10.5.1 Allmänt

*Boverket* ställer sig tveksamt till om lägre kostnader i fjärrvärme-produktionsledet leder till lägre kostnader i konsumtionsledet, vilket skulle kompensera införandet av en värmeskatt.

*EnergiRådgivarna* anför att förslaget innebär försämrad konkurrenskraft för spillvärmen.

*Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* anför att nya gränsdragnings- och definitionsproblem uppstår om värmeskatten införs enligt förslaget. Ett exempel är avgränsningen av värmeskatten där arbetsgruppen föreslår att ledningssystem överstigande 10 MW installerad effekt slipper betala värmeskatten. Å andra sidan får dessa mindre producenter betala full energi- och koldioxidskatt på insatta bränslen. LRF ser här en betydande risk att arbetsgruppens modell leder till nya former av skatteplanering och konkurrenssnedvridningar. Vidare torde de mindre värmeproducenterna missgynnas och incitamenten att konvertera från olja till biobränsle minska. Detta vore mycket allvarligt eftersom det är inom detta segment som den stora potentialen för biobränsle finns.

*LESAB* motsätter sig införandet av en värmeskatt och får förstås motivera detta med att förslaget motverkar värmeproduktion med t.ex. solenergi.

*Mälarenergi AB* anför bland annat att 10 MW gränsen motverkar satsningar på exempelvis biobränslen.

*Sveriges Fastighetsägareförbund* anför att det inte finns några garantier för att fjärrvärmeproducenterna sänker prisnivån på värme efter en skatteomläggning och anser därför att de beräkningar som gjorts av prisnivån på fjärrvärme efter en eventuell skatteomläggning bygger på alltför osäkra antaganden. Förbundet kan inte heller se något skäl till en överfinansiering av en eventuell omläggning. Vidare skall överskottsvärme som uppkommit i samband med industriella processer, och annars skulle ha spillts bort, inte beskattas. Skatt på spillvärme är en ny skatt som kommer att drabba fastighetsägarna och öka deras kostnader och dessutom skulle en beskattning kunna leda till att utnyttjandet av denna resurs minskar.

*Svenska Trädbränsleföreningen* anser att den föreslagna kategori-klyvningen för värmeverk vid 10 MW effekt skulle leda till avsevärda gränsdragnings- och tolkningsproblem samt paragrafbeteende och snedvridning.

*Villaägarnas Riksförbund* får anses ifrågasätta om skatteomläggningen slår igenom hos värmeproducenterna så att dessa sänker sina priser gentemot konsumenterna. Förbundet tillstyrker skatteomläggningen endast under förutsättning att det finns en beredskap för att säkerställa oförändrad slutkostnad i konsumtionsledet.



### 10.5.2 Svensk Energi och Svenska Fjärrvärmeföreningen

*Svensk Energi och Svenska Fjärrvärmeföreningen* anför följande om den effektgräns om 10 MW som arbetsgruppen förordar. Valet av avgränsning är inte enkel. Det kan få stora konsekvenser för enskilda anläggningar beroende på vilken sida om gränsen man hamnar. Kreativiteten för att komma på rätt sida om gränsen kan komma att bli stor om det finns uppenbara skattetekniska fördelar att tillhöra den ena eller andra sektorn. Svensk Energi och Svenska Fjärrvärmeföreningen anser att det krävs en definition av fjärrvärme som visar vilka verksamheter som kan hänföras till industrin. Den definition som användes inom utredningen *Effektiva värme- och miljölösningar* (SOU 1999:5) kan vara en bra början. Den innehöll följande punkter: Det finns ett kund/ leverantörsförhållande, värme mäts och faktureras, värme bjuds ut kommersiellt, alla som så önskar får ansluta sig etc. Eftersom gränsdragningen är komplicerad bör utformningen av avgränsningen mellan sektorerna noggrant studeras/utredas. Vad beträffar fjärrkyla anser Svensk Energi och Svenska Fjärrvärmeföreningen att denna skall likställas med fjärrvärme, dvs. betraktas som industriell energiproduktion.

### 10.6 Värme- och gasmarknadsutredningen delbetänkande Effektiva värme- och miljölösningar (SOU 1999:5)

Värme- och gasmarknadsutredningen hade till huvuduppgift att lämna ett nytt förslag till naturgaslagstiftning. Därutöver hade utredningen även till uppgift att analysera vissa delar av fjärrvärmemarknaden. Av särskilt intresse i nu aktuellt hänseende är de resonemang som förs kring en definition av begreppet fjärrvärme, vilket återges nedan:

I statistiska sammanhang brukar värmeförsörjning klassificeras i näringsgrenen "El-, gas-, värme- och vattenförsörjning" (SNI 41). Svenska Fjärrvärmeföreningen har använt marknadsmässiga kriterier för att definiera fjärrvärme. Enligt dessa kriterier kännetecknas en fjärrvärmearläggning av:

- ett kund/leverantörsförhållande,
- att leverantören mäter och fakturerar värme,
- att flera ägare av byggnader är kunder samt

- att värmen bjuds ut kommersiellt och alla (inom rimligt avstånd) som vill ansluta sig får göra detta.

Med den marknadsmässiga definitionen faller de allra minsta hetvattencentralerna och de individuella värmesystemen utanför. Under de senaste åren har begreppet närvärme börjat användas. Med närvärme avses ofta ett litet värmesystem som t.ex. ägs av en ekoby. En annan typ av värmeförsörjningssystem, utanför begreppet fjärrvärme, där också ett kund/leverantörssystem råder är affärsverksamhet med "färdig värme" som bygger på professionell pannskötsel som tjänst. Samägda pannor i ett gemensamt bolag förekommer också i dessa lösningar. Sammanfattningsvis visar ovanstående beskrivning att den tekniska utvecklingen går mot större mångfald av system. Kombinationer av system inom samma företag blir också allt vanligare. Exempel på sådana system är kombinat med kraftvärmeverk, avfallsförbränningsanläggning och pelletstillverkning. Kombinationer av bränsleslag och leverantörs- och kundförhållanden blir också vanligare. Begreppet fjärrvärme har således blivit alltmer sammansatt.

### 10.7 Pågående utredningsarbete inom fjärrvärmeområdet

Regeringen beslutade den 12 december 2002 att tillsätta utredningen *Fjärrvärme på värmemarknaden* (dir. 2002:160). Utredningen skall undersöka konkurrensen på värmemarknaden och föreslå åtgärder för att bättre skydda konsumenten mot oskäligen priser på fjärrvärme. I det ingår att analysera behovet av tillsyn av priserna på fjärrvärmemarknaden. Fjärrvärmedistributionen utgör ett naturligt monopol, vilket innebär att det saknas förutsättningar för fler än ett företag på marknaden eftersom det inte är ekonomiskt rimligt att bygga ut parallella nät för distributionen. Det innebär bland annat att det finns en risk för monopolprissättning. Utredningen skall även analysera möjligheterna att införa tredjepartstillträde till fjärrvärmenäten. Det skulle innebära att även andra företag än det som äger fjärrvärmenätet får utnyttja nätet för att sälja sin värme direkt till konsumenten. Bakgrunden till utredningen är att Energimyndigheten på regeringens uppdrag har följt utvecklingen på fjärrvärmemarknaden efter den omreglering som genomfördes 1996. Uppföljningarna visar att konsumenternas ställning är svag i

förhållande till fjärrvärmeföretagen och att konkurrensen behöver stimuleras på fjärrvärmemarknaden. Uppdraget skall vara avslutat senast den 30 juni 2004.

## 10.8 Vissa beloppsmässiga konsekvenser

För år 2002 beräknas punktskatteintäkterna från energisektorn uppgå till cirka 1 800 miljoner kronor (av dessa härrör 1 miljard kronor från energiskatten på el). Detta belopp kan vägas mot statens intäkter vid en sådan likställd energibesättning av näringslivet som föreslås i kapitel 3 och som utgör grundtanken för kommitténs förslag. I tabell 10.1 nedan redovisas storleken på koldioxidskatteintäkterna från energisektorn vid vissa utvalda koldioxidskattenivåer. Dessutom redovisas hur hög energiskatten på värme måste vara för att i utgångsläget få en *budgetneutral* omläggning. I beräkningen har inte korrigerats för eventuella beteendeförändringar, vilka i en förlängning kan ställa krav på viss överfinansiering för att omläggningen skall vara finansierad även på längre sikt. Tabellen kan jämföras med kommitténs förslag om att inledningsvis sätta skattenivån till 3 öre per kWh.

*Tabell 10.1.* Beräknade skatteintäkter från energisektorn samt nivå på värmeskatten vid en generell energibesättning för näringslivet<sup>1</sup>

<i>Koldioxidskattenivå</i>	<i>Intäkter (mnkr)</i>	<i>Nivå på värmeskatten (öre per kWh)<sup>2</sup></i>
30 % av 2002 års nivå (18,9 öre per kg CO <sub>2</sub> )	300	7,0
50 % av 2002 års nivå (31,5 öre per kg CO <sub>2</sub> )	420	6,5
100 % av 2002 års nivå (63 öre per kg CO <sub>2</sub> )	830	5,0
25 % av 2003 års nivå (19 öre per kg CO <sub>2</sub> )	280	7,1
50 % av 2003 års nivå (38 öre per kg CO <sub>2</sub> )	560	6,0
100 % av 2003 års nivå (76 öre per kg CO <sub>2</sub> )	1 100	5,0

<sup>1</sup> Ingen energiskatt tas ut. Koldioxidskatt tas ut till samma nivå över hela näringslivet. Begränsningsregeln gäller för skatt överstigande 0,7 procent av försäljningsvärdet.

<sup>2</sup> Vid ett totalt beskattningsunderlag om ca 25 TWh.

*Källa:* Finansdepartementet och egna beräkningar.

## 11 Utformningen av en energiskatt på värme

**Kommitténs förslag:** En energiskatt införs på konsumtion av fjärrvärme. Skatten skall vara utformad enligt följande principer:

- *Skattepliktig* värme är värme som levereras från ett fjärrvärmesystem.
- *Skattesatsen* skall vara 0 öre per kWh för värme som förbrukas i näringslivet och 3,0 öre per kWh för värme som förbrukas av hushåll och offentlig förvaltning.
- *Skattskyldiga* skall de vara som producerar eller levererar fjärrvärme. Även den som fått skattefri fjärrvärme överförd mot försäkringen kan bli skattskyldig om värmen används för icke avsett ändamål.
- *Skattskyldigheten inträder* när skattepliktig värme distribueras till förbrukare som inte är skattskyldig. För den som mot försäkringen erhållit skattefri värme, men som förbrukat värmen för ett icke avsett ändamål och därigenom blivit skattskyldig inträder skattskyldigheten när värmen levereras till en köpare eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning.
- *Uppbörd* av energiskatten på värme skall huvudsakligen administreras genom skattekontosystemet och reglerna i skattebetalningslagen (1997:483).

Skälen bakom att införa en energiskatt på värme har tidigare redovisats i betänkandets kapitel 3. I förevarande kapitel redovisas kommitténs överväganden och förslag avseende den närmare utformningen av en sådan konsumtionsskatt på värme. Kommitténs förslag omfattar såväl materiella regler som nödvändiga förfaranderegler. Reglerna för energiskatten på värme föreslås placeras i kapitel 12 i lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE.

Detta för med sig att det nuvarande kapitel 12 *Överklagande* placeras i ett nytt kapitel 13.

När det gäller värmeskatten i ett europeiskt perspektiv kan kommittén konstatera att det för närvarande inte finns någon harmonisering på detta område. Någon sådan harmonisering sker inte heller genom det kommande energibeskattningsdirektivet, då beskattning av värme (s.k. output-beskattning) ligger utanför tillämpningsområdet för detta direktiv. Detta innebär emellertid inte att kommittén kan bortse från EG:s statsstödsregler vid utformningen av sitt förslag. Kapitlet avslutas därför med en bedömning av förslaget förenlighet med dessa regler.

Till grund för kommitténs överväganden ligger bland annat de diskussioner om utformningen av en värmeskatt som fördes i departementspromemorian *Utvärdering av Skatteväxlingskommitténs energiskattmodell* (Ds 2000:73) samt en inhämtad konsultrapport, vilken belyser möjligheterna att införa en värmeskatt i Sverige.<sup>1</sup> Dessutom har branschföreningarna Svensk Energi och Svenska Fjärrvärmeföreningen lämnat synpunkter på förslaget.

När det gäller konsekvenserna av att införa en energiskatt på värme återfinns vissa konsekvensanalyser i kapitel 16.

## 11.1 Skattepliktig värme

### 11.1.1 Inledning

Kommitténs förslag om en generell beskattningsnivå för näringslivet innebär att energiomvandlingssektorn får sänkt skatt på sin insatsenergi, i den mån den energi som används är skattepliktig. Omläggningen innebär därför med nödvändighet ett skattebortfall. Ett huvudsyfte bakom införandet av en energiskatt på värme är att kompensera för detta skattebortfall. Skatten är således fiskal till sin natur. Som sådan bör den, i enlighet med Skatteväxlingskommitténs resonemang, inte tas ut på förbrukning i näringslivet utan endast på förbrukning i hushåll och i offentlig förvaltning. Nämda skattebortfall är till största delen hänförligt till vad som i dagligt tal brukar benämnas fjärrvärmeproduktion. En rimlig utgångspunkt synes därför vara att den energiskatt som skall tas ut på värme, skall tas ut på fjärrvärme. Denna utgångspunkt sammanfaller med de överväganden som gjorts i andra sammanhang beträffande en sådan

---

<sup>1</sup> Fjärrvärmebyrån AB (2002). *Värmeskatt för fjärrvärme i Sverige*.

omläggning som nu är aktuell (jfr kapitel 10). Med detta synsätt bildar begreppet fjärrvärme ramen för den skattepliktiga värmen. I nästa avsnitt diskuteras hur den skattepliktiga värmen närmare skall definieras.

### 11.1.2 Överväganden

I den svenska lagstiftningen saknas en legal definition av begreppet fjärrvärme. Det finns inget koncessionsförfarande för fjärrvärme i Sverige, såsom det exempelvis gör i Norge. Historiskt har fjärrvärme alltid varit ett frivilligt åtagande som fjärrvärmeföretagen har tagit på sig, nästan alltid med ett kommunalt ursprung. Det finns således ingen separat lag som definierar fjärrvärme eller tvångsmässigt fastställer ett fjärrvärmeföretags skyldigheter och rättigheter. Lagen (1981:1354) om allmänna värmesystem erbjuder visserligen ett sådant regelsystem, men ett frivilligt sådant. Fjärrvärmen skiljer sig därvid från andra kollektiva nyttigheter som vatten, avlopp, telekommunikation och eldistribution, vilka är reglerade på ett helt annat sätt.

Som framgår av genomgången i kapitel 9 har det från tid till annan resonerats kring begreppet fjärrvärme och dess definition. I Värme- och gasmarknadsutredningens delbetänkande *Effektiva värme- och miljölösningar* (SOU 1999:5) förs en förtjänstfull diskussion kring begreppet fjärrvärme (se avsnitt 10.6 ovan). Dock konstateras att begreppet blivit alltmer sammansatt och att det därför blivit svårare att ge det en entydig definition. Mot denna bakgrund finns det egentligen ingen anledning för kommittén att skapa någon ny definition av begreppet. Tvärtom ser kommittén fördelar med att även i beskattningshänseende ha en definition som i stort sett motsvarar vad som i dagligt tal kan anses vara fjärrvärme. Inte minst pedagogiskt torde detta underlätta för allmänheten att förstå den nya skattens funktion och sättet för dess uttagande. Eftersom definitionen kommer att vara avgörande för skatteplikten på värme krävs dock att vissa justeringar görs av begreppet jämfört med hur det definieras i Värme- och gasmarknadsutredningens delbetänkande. Nedan följer kommitténs resonemang kring de olika kriterier som kan vara lämpliga att inkludera i en definition av skattepliktig värme.

## **1. Skall varje nät, eller den juridiska personen som helhet vara skattskyldig?**

I departementspromemorian *Utvärdering av Skatteväxlingskommitténs energiskattemodell* (Ds 2000:73) föreslogs att varje näts fysiska storlek skulle avgöra skattskyldigheten. Den sammanlagda installerade värmeeffekten i ett ledningssystem från en eller flera energiframställningsanläggningar skulle alltså vara avgörande för om energiskatt skulle tas ut på den värme som producerades. I detta sammanhang kan man dock se den juridiska person som fjärrvärmeföretaget utgör som den skattskyldiga enheten. Å ena sidan skulle en sådan utgångspunkt innebära att olika skattskyldighet inte föreligger inom en och samma juridiska person. Detta skulle förenkla beskattningsförfarandet. Å andra sidan måste risken för missbruk med värmeförsörjning till icke näringsidkare på många olika platser beaktas. Denna invändning talar för förslaget från departementspromemorian att varje näts fysiska storlek skall avgöra skattskyldigheten. Med hänvisning till missbruksrisken ansluter sig kommittén till förslaget i departementspromemorian. Detta betyder att ett fjärrvärmeföretag med många olika fjärrvärmenät måste hålla reda på i vilket nät en kund är ansluten för att kunna avgöra skattskyldigheten. Detta förfarande ger också en konkurrensneutralitet när det gäller start av små fjärrvärmesystem. Det kriterium som kommittén väljer i förevarande sammanhang är således att fjärrvärmenätet skall bestå av ett sammanhängande ledningsnät. Vad som då eventuellt kan diskuteras är om det bör uppställas några legala krav på nätet som sådant, dvs. vad som kan krävas för att anse ledningsnätet vara sammanhängande. Detta bör dock kunna lösas genom den praktiska rättstillämpningen, möjligen med stöd av allmänna råd utfärdade av Riksskatteverket.

## **2. Ett marknadsmässigt kriterium**

Genom att som utgångspunkt ha en marknadsmässig definition faller de allra minsta hetvattencentralerna och de individuella systemen utanför fjärrvärmen. Detta är i allra högsta grad önskvärt, inte minst med tanke på att begränsa antalet skattskyldiga. En marknadsmässig definition ligger också i linje med den allmänna uppfattningen om vad fjärrvärme är, nämligen kommersiella leveranser av värme till ett antal olika kunder. Vad som närmast bör

införas som kriterium är då att det skall föreligga just ett kund/leverantörsförhållande baserat på avtal. Detta kriterium bör dessutom kompletteras med ett krav på att värmen skall bjudas ut kommersiellt inom distributionsområdet.

### 3. Effekt- eller energigränskriterium

I departementspromemorian Ds 2000:73 föreslogs att en effektgräns om 10 MW skulle tillämpas för att avgränsa fjärrvärmebegreppet (vilket för kommitténs vidkommande motsvarar skatteplikten). Effekt är den hastighet med vilken värme omvandlas, distribueras eller levereras i ett värmesystem. Den kan definieras på många olika sätt: totalt installerad effekt i alla anslutna produktionsanläggningar, systemets nominella effektbehov vid dimensionerade tillstånd eller summan av alla kunders abonnerade effektbehov om detta mått används i företagets prissättning. Gemensamt för alla dessa sätt är att det finns tvetydigheter i bestämningen. Bland annat kan ifrågasättas hur effekt för en spillvärmeleverans eller reservlastanläggningar skall definieras.

Kommittén föreslår därför i stället att en energivolymgräns, som baseras på den beskattningsbara storheten, dvs. levererad värmemängd per, år skall tillämpas. En sådan volymgräns finns redan som förebild i den svenska lagstiftningen när det gäller avgiftsskyldigheten för kväveoxidavgiften, där volymgränsen är 25 GWh per år; se 3 § lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kvävoxider vid energiproduktion. En fördel med en volymgräns är att detta mått är lätt tillgängligt, antingen från företagets årsredovisningar eller från Fjärrvärmeföreningens årliga statistik, vilket bland annat är en fördel vid revisioner osv.

Frågan är då på vilken nivå volymgränsen skall ligga. Ett krav vid bestämmande av volymgränsen är att endast en obetydlig andel av den totala försäljningsvolymen hamnar utanför underlaget för skatten. I tabell 11.1 presenteras några olika volymgränser och vilken omfattning dessa skulle få inom Fjärrvärmeföreningens medlemskrets. En volymgräns på 30 GWh per år innebär att 98,5 procent av Fjärrvärmeföreningens värmeförsäljning skulle omfattas av en energiskatt på värme. Beskattningsförfarandet blir relativt enkelt att administrera eftersom endast ca 130 företag berörs. Med en volymgräns på 30 GWh kommer 97,5 procent av all



svensk fjärrvärme att omfattas, då Fjärrvärmeföreningens medlemmar står för 99 procent av alla fjärrvärmeleveranser i landet.

*Tabell 11.1. Omfattning av företag bland Fjärrvärmeföreningens medlemmar för olika storleksgränser*

<i>Storleksgräns GWh/år</i>	<i>Antal fjärrvärmeföretag med högre försäljningsvolym</i>	<i>Andel av Fjärrvärmeföreningens totala försäljning</i>	<i>Gränsföretag</i>
35	116	97,6 %	Kramfors
30	127	98,5 %	Falkenberg
25	135	99,0 %	Lerum
20	142	99,4 %	Älvkarleby

*Källa: Fjärrvärmeföreningen. Statistik för år 2000.*

#### **4. Behovet av ett begränsande kriterium**

De ovan redovisade kriterierna medför en tämligen god avgränsning av begreppet skattepliktig värme, och inkluderar dessutom större delen av den värmeförsäljning som förekommer i Sverige. Avgränsningen innebär att det inte rör sig om skattepliktig värme om en och samma juridiska person äger såväl produktionsanläggning och distributionsnät som till nätet anslutna fastigheter. En sådan situation kan dock snabbt omvandlas till att avse skattepliktig värme om verksamheten för produktion och distribution läggs i en från fastigheterna separat juridisk person. För att undvika sådana anpassningar bör ytterligare ett kriterium läggas till definitionen av skattepliktig värme. Därvid bör övervägas om inte även ett lägsta antal kunder (juridiska eller fysiska personer) vore ett lämpligt kompletterande kriterium. Genom att införa en gräns som inte är alltför låg torde de "värsta" anpassningarna kunna undvikas. En lämplig gräns bör kunna utgöras av 50 kunder. Det ligger i sakens natur att en sådan gräns bör utvärderas efter en tids tillämpning för att vid behov anpassas uppåt eller nedåt.

### 11.1.3 Förslag

**Kommitténs förslag:** Skattepliktig värme är värme som levereras från ett fjärrvärmesystem som

- består av ett sammanhängande ledningsnät,
- från vilket värmen bjuds ut kommersiellt inom distributionsområdet, och
- har minst 50 olika juridiska eller fysiska personer som avtalskunder, vilka tillsammans förvärvar mer än 30 GWh per år.

Annan värme är inte skattepliktig. För sådan värme gäller i stället att insatsbränslena beskattas enligt den nivå som gäller för den aktuella värmeförbrukaren.

Kommittén föreslår alltså att definitionen av skattepliktig värme skall utgå från ett fjärrvärmesystem som uppfyller ovan angivna kriterier. Med den definition kommittén föreslår innebär det att om det finns en värmeverksamhet, med en värmeproduktion överstigande 30 GWh per år, som rör enbart egna värmebehov så är verksamheten inte skattskyldig för värme. Denna lösning är nödvändig för att slippa ha större industriella värmesystem, som inte har några leveranser till offentlig förvaltning eller privat konsumtion, som skattskyldiga. Det är uppenbart att de aldrig kommer att leverera in någon energiskatt på värme och då borde de också slippa det administrativa arbete som är förknippat med att vara skattskyldig.

När det gäller försäljningsvolymen varierar denna från år till år beroende på hur kallt året har varit. Detta innebär möjligen att något, eller några, system från år till år kommer att pendla kring den beslutade volymgränsen. Särskilda regler krävs för att klara denna situation. Som utgångspunkt bör då gälla att försäljningsvolymen skall bestämmas med utgångspunkt i fjärrvärmesystemets värmeförsäljning under andra året före beskattningsåret. Detta betyder att det skattskyldiga fjärrvärmeföretaget får ett år på sig att förbereda det nya beskattningsförfarandet. Om särskilda skäl föreligger är det dock rimligt att beskattningsmyndigheten kan medge att försäljningsvolymen bestäms på annan grund. Ett typfall är då fjärrvärmeföretaget av någon anledning markant minskat sin värmeförsäljning.

Med den av kommittén föreslagna definitionen av skattepliktig värme skulle teoretiskt sett även fjärrkyla komma att beskattas om den levereras från ett fjärrvärmesystem. Kommitténs utgångspunkt är emellertid att fjärrkyla inte skall beskattas (se avsnitt 11.11). Det kan övervägas om detta bör regleras lagtekniskt, t.ex. med ett krav på att temperaturen på den levererade värmen skall uppgå till viss, lägsta temperatur för att vara skattepliktig. Enligt kommitténs bedömning är det dock lämpligt att sådana avgränsningar, i stället förs in i tillämpningsföreskrifter, t.ex. i form av allmänna råd från Riksskatteverket, där det framgår att det är värme, i dess egenskap av värme, som är skattepliktig.

En annan fråga är om det behöver införas några undantag från skatteplikten. Sådana undantag skulle kunna övervägas t.ex. för värme som bortgår pga. förluster vid överföring eller omformning hos producent eller distributör. Med kommitténs förslag om att skattskyldigheten inträder vid mätpunkten (leveranspunkten) behöver några undantag emellertid inte göras för sådan värme, dels eftersom någon skattskyldighet inte inträder för denna värme, dels eftersom egenförbrukningen pga. nollskattesatsen är skattefri.

Ett annat undantag från skatteplikten skulle kunna vara för det fall fjärrvärme används för att producera fjärrkyla i en s.k. absorptionskylmaskin. Kommittén, som övervägt behovet av ett sådant undantag, kan dock inte finna några bärande skäl härför. För det första sker sådan fjärrkyleproduktion ofta såväl i som för yrkesmässig verksamhet, varför beskattning i normalfallet inte kommer att ske på den grunden. För det andra föreslår kommittén, som framgår av avsnitt 11.11, att fjärrkylan som sådan inte skall beskattas. Det kan således inte bli tal om någon dubbelbeskattning. I stället talar skäl snarare för att beskatta den fjärrvärme som används, vid fjärrkyleproduktionen, likväl som den el som oftast används för produktion av fjärrkyla beskattas.

## 11.2 Skattesatser

**Kommitténs förslag:** Energiskatten på värme skall tas ut med:

- 0 öre per kWh för värme som förbrukas för yrkesmässig verksamhet, och
- 3,0 öre per kWh för värme som förbrukas för annan än yrkesmässig verksamhet (utan regional differentiering).

Kommittén har i kapitel 9 översiktligt redovisat vilka nivåer på energiskatten på värme som krävs för att i utgångsläget få en budgetneutral omläggning. Som förutsättning gäller att skattebasen är hushåll och offentlig förvaltning. För näringslivet skall skattesatsen således vara 0 öre per kWh.

Med en skattenivå om 25 procent koldioxidskatt för bränslen som förbrukas i näringslivet behöver energiskatten på värme tas ut med 7,1 öre per kWh för att omläggningen skall vara budgetneutral. Kommittén har dock, under sina överväganden av förslaget till finansiering, eftersträvat en viss neutralitet i värmebeskattningen. Detta innebär bland annat att eldningsolja och el föreslås få vissa höjningar. Mot bakgrund härav finner kommittén att energiskatten på värme i utgångsläget kan bestämmas till 3,0 öre per kWh.

### **Avgränsning av näringslivet kontra hushåll och offentlig förvaltning**

Kommittén har tidigare i betänkandet redovisat sina överväganden beträffande vad som vid tillämpning av LSE skall anses utgöra näringslivet. Någon anledning att förändra dessa ställningstaganden vad beträffar energiskatteuttaget på värme föreligger inte. Näringslivsskattesatsen för värme skall således tillämpas för den som bedriver yrkesmässig verksamhet. En verksamhet är enligt 1 kap. 4 LSE yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Som ytterligare förutsättning för tillämpning av näringslivsskattesatsen gäller att värmen förbrukats för yrkesmässig verksamhet. Uppvärmning av hushåll och offentlig förvaltning beskattas således.

## Regional differentiering av energiskatten på värme?

**Kommitténs bedömning:** Någon regional differentiering av energiskattesatserna på värme föreslås inte.

Som kommittén närmare redogjort för i kapitel 6 förekommer beträffande konsumtion av el differentierade skattesatser beroende på var i landet elen förbrukas. Det rör sig om den s.k. norrlandsskattesatsen, vilken infördes för att i viss mån kompensera nordligare belägna elkonsumenter för deras högre uppvärmningskostnader. Kommittén har beträffande denna differentiering under utredningsarbetet funnit vissa skäl som talar för dess avskaffande. Emellertid har kommittén, framförallt av regionalpolitiska skäl, föreslagit att norrlandsskattesatsen bibehålls men att dess funktion möjligen ses över i ett längre perspektiv. Frågan är om kommittén vid införandet av en konsumtionskatt på värme, efter förebild från elområdet, skall föreslå en liknande regional differentiering. Kommittén antecknar därvid följande.

En *första* variabel att beakta är naturligtvis om det föreligger sådana regionala skillnader i fjärrvärmeanvändningen att det överhuvudtaget är motiverat att diskutera en differentiering. Av SCB:s statistik<sup>2</sup> kan utläsas att ett flerbostadshus i temperaturzon 1 år 2001 förbrukade ca 20 procent mer fjärrvärme än motsvarande hus i temperaturzon 4 (ang. temperaturzoner, se figur 7.1). För temperaturzoner däremellan var skillnaderna procentuellt sett lägre.

En *andra* variabel av intresse är priset på fjärrvärme och dess spridning. Enligt Energimyndigheten varierade priset för fjärrvärme under 2002 mellan 33,4 öre per kWh och 80,5 öre per kWh, beroende på värmeleverantör och förbrukare.<sup>3</sup> Redan i fjärrvärmepriset föreligger således en mycket stor spännvidd.

Av betydelse i sammanhanget är även den nivå på energiskatten på värme som kommittén föreslår. Med 3,0 öre per kWh som utgångspunkt finns inte speciellt mycket utrymme att tillämpa en nedsatt skattesats utifrån regionala variationer. Beträffande energiskatten på el är förhållandet ett annat, eftersom den normala skattenivån där uppgår till 22,7 öre per kWh. För att kompensera

<sup>2</sup> SCB:s Statistiska meddelanden (EN 16 SM 0202) *Energistatistik för flerbostadshus 2001*, Tabell 10.

<sup>3</sup> Statens Energimyndighet (2002). *Värme i Sverige 2002, En uppföljning av värmemarknaderna*.

de nordliga hushållen för deras högre uppvärmningskostnader skulle den särskilda skattesatsen, utifrån uppvärmningsförhållandena år 2001, behöva sättas till 2,5 öre per kWh. För en lägenhet om 100 m<sup>2</sup> skulle detta innebära en skattenedsättning med ca 7 kr per månad. Det kan starkt ifrågasättas om det är motiverat att införa differentierade skattesatser när skillnaden inte blir större än så. Mot bakgrund härav, och under beaktande av den tveksamhet kommittén redan känner inför den regionala differentieringen på elsidan, kan kommittén inte finna att skäl föreligger att föreslå en regional differentiering av energiskattesatserna på värme.

### 11.3 Skattskyldighet m.m.

**Kommitténs förslag:** Skattskyldig för energiskatten på värme skall vara den som yrkesmässigt levererar skattepliktig värme. Skattskyldiga skall även de vara som mot försäkran fått värme levererad till sig, men som använder värmen för ett icke avsett ändamål.

Skattskyldigheten som sådan innebär inte några större problem, vare sig definitionsmässigt eller annars. Enligt huvudregeln bör således den som yrkesmässigt levererar skattepliktig värme vara skattskyldig. Detta gäller oberoende av om denna själv eller annan framställt den skattepliktiga värmen. Eftersom en fjärrvärme-producent kan ha både nät varifrån skattepliktig värme levereras och nät vars distribution omfattar annan, icke skattepliktig, värme kan detta alltså innebära att producenten endast är skattskyldig för delar av sin verksamhet. Detta kan medföra en något ökad administrativ börda då fjärrvärmeföretaget får föra någon form av dubbla register eller motsvarande för de abonnenter som får skattepliktig, respektive icke skattepliktig värme. Detta torde dock inte innebära några större problem för fjärrvärmeföretaget. Motsvarande uppdelning måste dessutom göras för att hålla reda på vilken beskattningsnivå som skall gälla för fjärrvärmeföretagets insatsbränslen (jfr avsnitt 11.8 nedan).

Nämnda huvudregel bör kompletteras med en regel enligt vilken den som mot försäkran fått värme levererad men som förbrukar värmen för ett icke avsett ändamål skall bli skattskyldig. Motivet bakom att införa en sådan regel återges i avsnitt 11.8 nedan.

Återstår så frågan om frivillig skattskyldighet skall vara möjlig. Man skulle då kunna tänka sig att den som inte uppfyllde kriterierna för skattskyldighet, t.ex. vid värmeleverans från ett mindre fjärrvärmesystem, skulle kunna ansöka om att bli skattskyldig. Detta skulle framförallt bli intressant för dem som använder skattepliktiga insatsbränslen. Motivet bakom detta är att värmeleverantören genom sin skattskyldighet kommer i åtnjutande av näringslivsskattesatsen på sin insatsenergi, såsom leverantör av skattepliktig värme. Detta gynnar värmeproduktion från el och fossila bränslen. Omvänt blir det ofördelaktigt för små bibränsleeldade fjärr- och närvärmesystem att ingå i det nya beskattningsförfarandet. De senare har dessutom en hög kostnadsnivå,<sup>4</sup> vilket medför att de skulle få svårt att klara den externa konkurrensen från el, olja, värmepumpar och pelletspannor om deras nettobesättning skulle öka. Större fjärrvärmeföretag bör klara konkurrensen, då det finns betydande skalfördelar med fjärrvärme. Med den politiska målsättningen att inte försämra bibränslenas konkurrenskraft finner kommittén på angivna skäl att frivillig skattskyldighet inte skall vara möjlig.

#### 11.4 Skattskyldighetens inträde

**Kommitténs förslag:** För skattskyldiga fjärrvärmeleverantörer inträder skattskyldigheten när värmen levereras till förbrukare som inte är skattskyldig. För den fjärrvärmeabbonent som mot försäkran fått värme levererad, men som använt värmen för ett icke avsett ändamål och därigenom blivit skattskyldig inträder skattskyldigheten i samband med att värmen förbrukas i dennes, eller någon annans, verksamhet.

I likhet med vad som gäller vid beskattningen av annan ledningsbunden energiöverföring är det lämpligt att använda leveranspunkten som den punkt under värmeöverföringen som utlöser beskattning. Leveranspunkten är normalt också mätpunkt. Detta innebär att skattskyldighet inte inträder för värme som bortgår till följd av förluster vid transport eller omformning före mätpunkten.

<sup>4</sup> Andersson, S och Werner, S: *Svensk fjärrvärme – ägare, priser och lönsamhet*. Report 2001:3. Energisystemteknik, Chalmers, Göteborg 2001.

Någon särskild regel om att undanta sådan värme från skatteplikt behövs därför inte.

Vad beträffar den som mot försäkran fått skattefri värme levererad och sedan använder den för icke avsett ändamål är det naturliga att skattskyldigheten inträder i samband med den faktiska förbrukningen. Detta bör gälla oavsett om förbrukningen äger rum hos den som lämnat försäkran eller hos någon annan. Så kan t.ex. vara fallet när en fastighetsägare (ett fastighetsbolag eller liknande) lämnat försäkran om att värmen skall förbrukas för yrkesmässig verksamhet, men sedan använder den för uppvärmning av hushåll.

## 11.5 Mätning av värmen

**Kommitténs förslag:** Energiskatten på värme skall bestämmas på grundval av mätning av värmen med avseende på energi. Energiskatten får dock bestämmas på annan grund än mätning av värmen om det finns särskilda skäl. Om detta inte går får värmeenergin i stället beräknas efter vad som är skäligt.

Enligt tillgängliga uppgifter mäts nästan undantagslöst alla leveranser av fjärrvärme. Mätningen utgör därigenom den naturliga utgångspunkten för att bestämma energiskatten. I vissa fall kan det ändå vara nödvändigt att tillåta distributören att bestämma energiskatten på annan grund. För sådan tillåtelse bör dock krävas att särskilda skäl föreligger. Så torde t.ex. kunna vara fallet om mätning i ett enskilt fall visar sig vara förenad med höga kostnader. Det får ankomma på beskattningsmyndigheten att avgöra från fall till fall om särskilda skäl kan anses föreligga. Till ledning härför kan allmänna råd utfärdas.

Om det skulle visa sig att det vare sig går att mäta värmen eller bestämma den på annan grund skall värmen i stället beräknas efter vad som är skäligt. Det naturliga är då att tillämpa någon form av schablon, som lämpligen också kan införas i sådana råd som diskuteras ovan. Som allmän utgångspunkt bör dock gälla att schablonen sätts på en sådan hög nivå att den utgör ett incitament för att installera mätare. Ett förslag på schablon för flerbostadshus



kan t.ex. vara en förbrukning om 200 kWh per m<sup>2</sup> och år, att jämföra med medelvärdet för riket som år 2001 var 171 kWh per m<sup>2</sup>.<sup>5</sup>

## 11.6 Hur skall nollskattesatsen komma näringslivet till del?

### 11.6.1 Överväganden

År 2001 uppgick det totala antalet fjärrvärmeabonnenter enligt Fjärrvärmeföreningens statistik till 177 001 stycken. Genom den definition av skattepliktig värme som kommittén ovan föreslagit kan antas att nästan all den värme som dessa abonnenter får levererad är skattepliktig. En övervägande del av dessa abonnenter använder värmen endast för uppvärmning av hushåll och offentlig förvaltning, dvs. annan än yrkesmässig verksamhet. För dessas användning skall därmed energiskatt tas ut.

Ett stort antal förbrukare skall dock komma i åtnjutande av nollskattesatsen, eftersom dessa använder värmen för uppvärmning av yrkesmässig verksamhet. Vissa av dessa förbrukare kan dessutom förväntas använda värmen för uppvärmning av såväl yrkesmässig som annan verksamhet. Den fråga som då uppkommer är hur näringsidkarna skall komma i åtnjutande av nollskattesatsen.

Därvid kan inledningsvis anföras att det naturligtvis är bättre om rätt skatt kan tas ut direkt i samband med att skattskyldigheten inträder. På så sätt undviker man att staten först tar in pengarna från de skattskyldiga för att därefter återbetala en större del av dessa pengar till ett kollektiv som har rätt till en lägre skatt. Från principiella utgångspunkter borde därför näringsidkarna kunna få sin värme levererad med rätt skattesats direkt. Detta skulle dock medföra att de skattskyldiga skulle behöva ha kontroll över samtliga näringsidkare som kan komma i fråga för nollskattesatsen och också till vilken del som näringsidkarnas förbrukning verkligen kan hänföras till näringsverksamheten. Med ett så stort antal som kan komma i fråga för nollskattesatsen, är det orimligt att lägga en sådan administration på de skattskyldiga. Mot nu angiven bakgrund får det anses uteslutet att hela näringslivet skall få del av den lägre energiskatten direkt, på så sätt att de skattskyldiga skall redovisa nollskattesatsen till beskattningsmyndigheten och därmed också

<sup>5</sup> SCB:s Statistiska meddelanden (EN 16 SM 0202) *Energistatistik för flerbostadshus 2001*, Tabell 10.

kunna debitera näringsidkarna denna skattesats för levererad värme.

Dock bör en möjlighet införas att direkt i utgångsläget leverera värme till nollskattesats. Detta bör ske mot försäkran enligt samma modell som kommittén föreslår för elbeskattningen.

Från och med den 1 januari 2003 hanteras återbetalningar av bland annat energiskatter enligt reglerna i skattebetalningslagen (1997:483). Det är lämpligt att även energiskatten på värme hanteras i enlighet härmed.

### 11.6.2 Förslag

**Kommitténs förslag:** Fastighetsägare skall ha rätt till återbetalning för energiskatten på sådan värme som överförts till och förbrukats av fastighetsägaren själv eller av en hyresgäst i yrkesmässig verksamhet. För abonnenter som har lämnat en försäkran skall fjärrvärmeföretaget kunna tillämpa den lägre skattesatsen direkt.

En fastighetsägare bör få begära återbetalning för all den värme som förbrukas i fastighetsägarens fastighet och som kan hänföras till näringsverksamhet. Detta gäller endast till den del som fastighetsägaren själv står för abonnemanget. Hyresgäster med eget abonnemang får själva begära återbetalning för sin förbrukning.

För en fastighet, med lokaler som enbart hyrs av näringsidkare, kommer således all levererad värme att ligga till grund för rätten till återbetalning. I dessa fall blir det lätt att fastställa det belopp som skall återbetalas.

Större problem uppstår då det i fastigheten finns både näringslokaler och bostadslägenheter. Här måste en fördelning göras mellan den värme som förbrukats i näringsverksamhet och den värme som förbrukats för bostadsändamål. Utgångspunkten bör vara att få en så rättvisande fördelning som möjligt. Om fastighetsägaren genom att ha undermätare installerade kan härleda förbrukningen på olika verksamheter bör detta ligga till grund för fördelningen. På värmesidan hör detta dock till ovanligheterna. Om undermätare saknas måste således någon form av schabloniserad fördelning göras. Situationen liknar mycket den som i dag gäller för återbetalning vid leverans av värme till industriell tillverknings-

process. Värme kan levereras till fastigheter där såväl industriell, som annan, verksamhet bedrivs. För dessa fall har Riksskatteverket i sina rekommendationer m.m. om energiskatt på elektrisk kraft (RSV Sp 1999:1) uttalat hur fördelningen bör ske. I avsnitt 12 ges följande rekommendation: "Om en värmeleverans sker till en fastighetsägare som fördelar värmen till hyresgäster som förbrukar värmen i återbetalningsberättigande verksamhet får värmen fördelas mellan dessa och övriga hyresgäster med lokalernas yta eller volym som grund." En liknande fördelningsmodell bör kunna användas även vad beträffar energiskatten på värme. Även i de fall då fastighetsägaren genom undermätare bättre kan fördela förbrukningen, kan fördelning efter t.ex. yta ligga till grund för sådan värmeförbrukning som är gemensam för fastigheten, exempelvis värme till entréer och trapphus.

De principer som föreslås gälla för fastighetsägare bör också tillämpas i andra liknande situationer, t.ex. vid andrahandsuthyrningar av delar av lokaler där förstahandshyresgästen står för värmeabonnemanget.

Genom förslagen kommer alltså förbrukningen hos hyresgäster som är näringsidkare att kunna ske till nollskattesatsen. Återbetalningen kommer emellertid att ske till den som har abonnemanget hos fjärrvärmeföretaget. Det får dock förutsättas att de föreslagna reglerna kommer att påverka hyressättningen och att återbetalningen på så sätt kommer även hyresgästerna till del.

## 11.7 De skattskyldigas ansvar för skattefri förbrukning

### 11.7.1 Överväganden

Utformningen av reglerna om skattefri förbrukning bör kunna utformas efter förebild från det system som kommittén föreslår gälla för beskattningen av el. Detta innebär att reglerna som utgångspunkt bör vara sådana att det är enkelt för den skattskyldige att hantera dessa förbrukare och också sådana att det klart framgår hur det skatterättsliga ansvaret fördelas. På elsidan har kommittén föreslagit att det nuvarande försäkranssystemet bibehålls. Motsvarande system bör då användas även vad beträffar beskattningen av värme. Lagtexten bör således utformas på ett sådant sätt att försäkrans blir en förutsättning för tillämpning av nollskattesatsen.

Reglerna bör utformas enligt följande:

- Nollskattesatsen skall tillämpas under förutsättning att fjärrvärmeabonnten lämnat en försäkran till den skattskyldige om att värmen skall användas för uppvärmning i en yrkesmässig verksamhet.
- När den skattskyldige erhållit försäkran kan inga skattekrav för eventuella felaktigheter hos förbrukaren riktas mot den skattskyldige.
- Fjärrvärmeabonnten blir själv skattskyldig för all förbrukning som inte omfattas av den försäkran som lämnats till den skattskyldige.

### 11.7.2 Förslag

**Kommitténs förslag:** Avdrag för energiskatt på sådan värme som sålts för förbrukning för vissa ändamål förutsätter att fjärrvärmeabonnten lämnat en försäkran till den skattskyldige. Som en förutsättning för försäkran skall gälla att förbrukarens värmeförbrukning avser uppvärmning av yrkesmässig verksamhet. Den som lämnat en försäkran, men som använder värme för annat ändamål än som angetts i försäkran, blir skattskyldig för denna förbrukning.

Förslaget innebär att det för den skattskyldige räcker med en försäkran från fjärrvärmeabonnten att värmen är avsedd för visst ändamål, alltså uppvärmning av yrkesmässig verksamhet. När värme skall överföras med nollskattesatsen skall den skattskyldige således kunna styrka sin rätt att ta upp värmen till denna skattesats med en försäkran från fjärrvärmeabonnten.

För de nu aktuella förbrukarna förekommer att en viss del av den levererade värmen används för sådan uppvärmning som inte skall vara skattebefriad, dvs. för uppvärmning av annan än yrkesmässig verksamhet. Vid sådant förhållande bör samma sak gälla för värme som enligt kommitténs förslag skall gälla för el, nämligen att försäkran kan lämnas för den del som omfattas av nollskattesatsen. Den skattskyldige får då i sin deklaration använda sig av dessa uppgifter, och dessa uppgifter ligger sedan till grund för hur mycket av leveranserna som kan redovisas med nuvarande nollskattesats.

En fråga är om alla fjärrvärmeabonnenter skall ha möjlighet att lämna en försäkran till värmeleverantören. På elsidan har kommittén föreslagit att endast de med högspänningsabonnemang skall komma ifråga för försäkranssystemet.

På samma sätt har beträffande värme en skatteadministrativ gräns övervägts för att underlätta för värmeleverantören. Diskussioner har därvid förts med branschorganisationer på energiområdet. Enligt vad dessa uppger föreligger inte något önskemål om en sådan gräns, utan alla abonnenter föreslås kunna få lämna försäkran. Som argument anförs bland annat att det med en gräns kan uppstå administrativa problem i form av kunder som vissa är ligger under och andra är över gränsen. Kommittén väljer därför att inte föreslå någon sådan gräns.

För att underlätta kontrollen bör det därför ställas krav att det hos en skattskyldig enkelt skall gå att se vilka som lämnat en försäkran. Bestämmelse om detta kan meddelas av regeringen i förordning genom verkställighetsföreskrifter. Det är också möjligt för regeringen att delegera till myndighet att meddela sådan föreskrifter.

## **11.8 Hur skall konkurrensneutralitet i beskattningen uppnås vid uppvärmning av hushåll?**

### **11.8.1 Överväganden**

En viktig fråga är hur man skattemässigt skall behandla den värmeproducent som inte är skyldig att betala energiskatt på levererad värme, men som ändå levererar värme för förbrukning i icke yrkesmässig verksamhet. Det rör sig alltså om de mindre mängder "fjärrvärmeproduktion" som inte omfattas av definitionen av skattepliktig värme (se 11.1 ovan). Om produktion av sådana leveranser skulle beskattas enligt den generella näringslivsnivån samtidigt som någon energiskatt på den färdiga värmen inte togs ut, skulle detta medföra starka incitament att genom olika konstruktioner bolagisera hushållens uppvärmning.

Det sagda innebär att beskattningen av den värmeproduktion som inte är skattepliktig bör knytas till slutanvändarens ställning, dvs. till om värmen skall förbrukas inom annan verksamhet än yrkesmässig, dvs. inom hushåll och offentlig förvaltning. Det lättaste sättet att åstadkomma detta bör vara att införa en

lagteknisk lösning som tar sikte på var värmen förbrukas. Sådana bestämmelser torde kunna införas efter mönster från de idag gällande bestämmelserna rörande fjärrvärmeleveranser till industrin, vilka även de styr beskattningsnivån efter slutförbrukning. Enligt dessa bestämmelser gäller särskilda regler *om värme har levererats för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet m.fl.* En sådan lösning tas upp i följande avsnitt.

### 11.8.2 Förslag

**Kommitténs förslag:** Vid framställning av icke skattepliktig värme skall skattebefrielsen enligt 6 a kap. 1 § 8 LSE för bränslen gälla endast om värmen förbrukas för, eller levereras för yrkesmässig verksamhet. Motsvarande skall gälla beträffande el där skattesatsen för yrkesmässig verksamhet inte skall tillämpas för det fall elen används för att producera värme för uppvärmning av icke yrkesmässig verksamhet.

För bränslen skall näringslivsskattenivån fortsättningsvis uppnås genom tillämpning av den möjlighet till skattebefrielse som kommer att placeras i 6 a kap. 1 § 8 LSE. För att tillse att det bränsle som används för hushållsuppvärmning inte beskattas enligt nämnda nivå införs en korrigering till nämnda lagrum i 6 a kap. 3 § LSE som omformuleras i förhållande till idag. Korrigeringen innebär att skattebefrielse enligt 6 a kap. 1 § 8 LSE inte medges för det fall icke skattepliktig värme förbrukas för, eller levereras för annan än yrkesmässig verksamhet.

För el skall näringslivsnivån fortsättningsvis uppnås framförallt genom tillämpning av 11 kap. 3 och de nya 11 kap. 13 och 14 §§ LSE. När det gäller att beskatta den el som används för hushållsuppvärmning placeras en undantagsregel i 11 kap. 3 LSE. Undantagsregelns innebörd motsvarar den som föreslås för bränslen, och ersätter genom sin placering den särreglering som nu gäller för värmeproduktion i vissa elpannor.

För såväl bränslen som el bör gälla att den energi som beskattas till hushållsnivå inte skall beaktas vid beräkning av eventuell nedsättning med stöd av begränsningsregeln. Om en sådan begränsning inte införs kommer det inte att gå att konsekvent

upprätthålla hushållsnivån vid uppvärmning av annan än yrkesmässig verksamhet.

Hur de föreslagna lösningarna förhåller sig till EG:s statsstödsregler framgår av avsnitt 11.12.

### 11.9 Vissa uppbördsfrågor

**Kommitténs förslag:** I likhet med vad som gäller för övriga punktskatter skall även energiskatten på värme huvudsakligen administreras genom skattekontosystemet och reglerna i skattebetalningslagen (1997:483).

För det fåtal som kommer att vara skattskyldiga för energiskatt på värme kommer redovisning av skatten att ske enligt systemet med punktskattedeklaration. Uppskattningsvis kommer det att röra sig om ca 130 skattskyldiga fjärrvärmeföretag (jfr tabell 11.1). För dem som inte är skattskyldiga för värme skall gälla att redovisning av betald energiskatt skall ske i den årliga självdeklarationen. Om förbrukaren köpt värme mot försäkran kommer normalt sett någon återbetalning inte att ske. För den som inte lämnat försäkran kommer återbetalning ske med mellanskillnaden mellan nollskattesatsen och den skattesats som skall gälla för annan än yrkesmässig verksamhet. Återbetalning sker därefter via utbetalning till skattekontot.

### 11.10 Fjärrvärmeproduktion i kommunal förvaltning

**Kommitténs förslag:** En särregel införs för att tillse att den som är skattskyldig och bedriver fjärrvärmeproduktion i kommunal förvaltning skall kunna komma i åtnjutande av näringslivsskattesatsen för sina skattepliktiga insatsbränslen.

Enligt uppgift driver elva av Fjärrvärmeföreningens 170 medlemmar fortfarande sina fjärrvärmesystem i kommunal verksform. Dessa svarar för tre procent av den totala mängden levererad fjärrvärme. Kommitténs definition av näringslivet, dvs. att den s.k. näringslivsnivån skall tillämpas för den som bedriver yrkesmässig verksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen, kan

innebära att kommunal verksamhet som inte bedrivs i bolagsform hamnar utanför näringslivsbeskattningen. Detta förhållande får anses mycket tveksamt i konkurrenshänseende. För att undanröja eventuella tveksamheter kring beskattningen föreslår kommittén att det i LSE klart skall framgå att kommunal fjärrvärmeproduktion beskattas i enlighet med näringslivsskattesatsen. Denna särregel införs som en komplettering till 1 kap. 4 LSE där yrkesmässig verksamhet definieras. Tekniskt utformas kompletteringen på ett sådant sätt att hela energiomvandlingssektorn jämföras i beskattningshänseende.

### 11.11 Fjärrkyla

**Kommitténs förslag:** Inga särskilda regler om beskattning av fjärrkyla införs. Fjärrkyla jämföras således inte med fjärrvärme i beskattningshänseende.

I departementspromemorian Ds 2000:73 antogs att fjärrkyla inte skulle omfattas av en värmeskatt, varvid insatsenergin skulle beläggas med normalskatt. Med kommitténs förslag om generella beskattningsnivåer för näringslivet respektive hushållen kommer produktionen av fjärrkyla emellertid framdeles att beskattas enligt den generella nivån för näringslivet. Frågan är då om detta föranleder någon annan bedömning än den som gjordes i nämnda departementspromemoria.

Den enda beskattningsbara råvara som används vid produktion av fjärrkyla är el för drift av pumpar och eventuella kylkompressorer.<sup>6</sup> Dessutom bedriver de flesta fjärrkylekunderna huvudsakligen näringsverksamhet, vilket i sig inte skulle medföra någon värmeskatt. Det som skulle kunna diskuteras är värmeskatt för fjärrkyla till offentlig verksamhet för att uppnå konkurrensneutralitet. Omfattningen av sådana leveranser är dock liten. Det är även ovanligt att fjärrkyla används för privat konsumtion. De flesta fjärrkylesystem i Sverige är också små, dvs. mindre än 10 GWh per år. Det kan enligt kommitténs uppfattning inte vara meningsfullt att bygga upp en separat beskattning för en verksamhet av så liten omfattning. Kommittén anser därför att förbrukningen av fjärrkyla

<sup>6</sup> Notera dock att fjärrkyla även kan produceras från fjärrvärme i en s.k. absorptionskylmaskin.



inte skall likställas med förbrukning av fjärrvärme. Någon energiskatt skall följaktligen inte utgå på konsumtion av fjärrkyla. Med hänsyn till den ökande användningen av fjärrkyla i Sverige får kommittén dock lämna den reservationen att möjligheten till beskattning av fjärrkyla av nödvändighet får omprövas om något eller några år.

### 11.12 Förslagets förenlighet med EG:s statsstödsregler

**Kommitténs bedömning:** Det system för uttag av energiskatt på värme som kommittén föreslår bedöms vara förenligt med EG:s statsstödsregler.

En utförlig redogörelse för EG:s statsstödsregler ges i avsnitt 12.6. Avsikten bakom detta avsnitt är att redovisa kommitténs överväganden beträffande förslagets förenlighet med EG:s statsstödsregler.

Den skatt som kommittén föreslår är en konsumtionsskatt på värme som tas ut av hushåll och offentlig förvaltning. Skattenivån är 0 öre per kWh för samtliga som bedriver yrkesmässig verksamhet, dvs. för hela näringslivet. Något statligt stöd kan då inte anses föreligga eftersom alla verksamheter i beskattningshänseende behandlas på samma sätt.

Motsvarande resonemang torde kunna föras beträffande den särregel som införs för den icke skattepliktiga värmen. Denna regel innebär ju att all värme som inte är skattepliktig beskattas med utgångspunkt i dess slutförbrukning. Det sagda innebär att insatsbränslen för all värme som produceras i och förbrukas för yrkesmässig verksamhet beskattas enligt näringslivsnivån. Omvänt gäller att de insatsbränslen som används för att producera icke skattepliktig värme för hushållsuppvärmning beskattas till den nivå som då gäller.

Kommitténs förslag rörande energiskatten på värme innebär därmed, utan undantag, en konsekvent och generell beskattning av näringslivet. Något statsstöd kan då inte anses föreligga.

# Del III

## Bakgrund

## 12 EG-regler av betydelse för den svenska energibeskattningen

Enligt direktiven skall kommittén följa utvecklingen inom EU och justera analysen efter de EG-rättsliga förutsättningarna samt särskilt beakta EG:s regler om statligt stöd. Därutöver skall kommittén beakta behandlingen inom EU av EG-kommissionens förslag till rådets direktiv om omstrukturering av gemenskapens ramverk för beskattning av energiprodukter, KOM (97) 30 slutlig av den 12 mars 1997.<sup>1</sup>

Sveriges åtaganden inom EU innebär obestridda restriktioner vid utformningen av kommitténs förslag. Det har skett en harmonisering inom EU på området för den indirekta beskattningen bland annat vad beträffar punktskatterna på mineraloljor. Gällande direktiv föreskriver såväl minimiskattesatser som vissa möjligheter till befrielse eller nedsättning av skatten. I samband med anslutningen till EU den 1 januari 1995 förhandlade sig Sverige till vissa undantag från direktivbestämmelserna. Undantagen synes emellertid ha varit av sådan karaktär att de inte längre i sig själva utgör rättsligt stöd för att avvika från de aktuella direktiven.

Ekofin-rådet har i mars 2003 nått en politisk överenskommelse om innehållet i ett nytt energibeskattningsdirektiv. Detta direktiv som väntas formellt antas av rådet senare under våren 2003, innebär en ytterligare harmonisering av energibeskattningen inom EU. Minimiskattesatser läggs fast för inte enbart mineraloljor utan även för de konkurrerande energislagen el, kol och naturgas. En gemenskrättslig ram skapas för utformningen av näringslivets energibeskattning. Kommitténs förslag har utformats så att det ligger i linje med bestämmelserna i det kommande energibeskattningsdirektivet.

Utöver att uppfylla kraven i direktiven måste de nedsättningsregler kommittén föreslår även klara en prövning gentemot EG:s regler om statligt stöd. Om förslagen innebär att någon form av

---

<sup>1</sup> EGT C 139, 6.5.1997, s. 14.

statsstöd utgår torde för godkännande av kommissionen dessutom krävas att stödet kan motiveras i kommissionens nu gällande miljöriktlinjer.

I kapitlet som följer redogörs för gällande EG-regler på energiskatteområdet. Utgångspunkten är att det av redogörelsen skall framgå vari de EG-rättsliga begränsningarna ligger för kommitténs del.

## 12.1 De gemensamma reglerna för beskattningen av mineraloljor

Den legala grunden för harmoniseringsarbetet på punktskatteområdet återfinns i EG-fördragets artikel 93. Enligt artikeln skall rådet under vissa i artikeln närmare angivna förutsättningar anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om bland annat punktskatter. Någon generell harmonisering av punktskatter finns dock inte i nuläget inom gemenskapen (notera dock att en överenskommelse träffats i mars 2003 om ett nytt energibeskattningsdirektiv).

På energiskatteområdet finns det nu tre gällande EG-direktiv som avser punktskatter på mineraloljor. Samtliga utfärdades 1992 inför genomförandet av den inre marknaden från den 1 januari 1993. Efter 1992 har direktiven endast genomgått mindre förändringar. De tre direktiven brukar vanligen benämnas cirkulationsdirektivet (92/12/EEG)<sup>2</sup>, mineraloljedirektivet (92/81/EEG)<sup>3</sup> och skattesatsdirektivet (92/82/EEG)<sup>4</sup>.

Avsaknaden av en fullständig harmonisering på energiskatteområdet innebär inte att det står medlemsstaterna fritt att efter eget gottfinnande – under åberopande av sin skattesuveränitet – ta ut punktskatter. Härför ställer nämligen EG-fördraget i artiklarna 90–92 upp vissa grundläggande krav för att kunna ta ut punktskatter. Artiklarna innehåller bland annat ett förbud mot skattemässig diskriminering i syfte att tillgodose den fria rörligheten mellan

---

<sup>2</sup> Rådets direktiv (92/12/EEG) av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, 23.3.1992, s. 1), senast ändrat genom rådets direktiv (2000/47/EG) av den 20 juli 2000 (EGT L 193, 29.7.2000, s. 73).

<sup>3</sup> Rådets direktiv (92/81/EEG) av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor (EGT L 316, 31.10.1992, s. 12), ändrat genom rådets direktiv (94/74/EG) av den 22 december 1994 (EGT L 365, 31.12.1994, s. 46).

<sup>4</sup> Rådets direktiv (92/82/EEG) av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av punktskattesatser för mineraloljor (EGT L 316, 31.10.1992, s. 19), ändrat genom rådets direktiv (94/74/EG) av den 22 december 1994 (EGT L 365, 31.12.1994, s. 46).

medlemsstaterna. Reglerna hindrar dock inte medlemsstaterna från att ha olika skattesystem eller att göra skillnad i beskattningen om skillnaderna grundas på objektiva kriterier. De får emellertid inte verka diskriminerande och får inte heller på ett indirekt sätt skydda inhemska produkter.

## 12.2 Cirkulationsdirektivet (92/12/EEG)

I cirkulationsdirektivet finns generella regler avsedda att tillämpas på de skatter som omfattas av det. Det rör sig om bestämmelser om skattskyldighetens inträde och beskattningen av såväl mineraloljor som samtliga de varugrupper där harmoniserade regler för uttag av punktskatter gäller inom EG.<sup>5</sup> Därutöver innehåller direktivet några få regler som inverkar på skatter som i övrigt inte omfattas av direktivet.

Enligt artikel 3.1 skall direktivet på gemenskapsnivå tillämpas på mineraloljor såsom de definieras i mineraloljedirektivet. Av artikel 3.2 framgår att medlemsstaterna får belasta de skattepliktiga varorna med andra indirekta skatter för särskilda ändamål, under förutsättning att dessa skatter är förenliga med de regler som är tillämpliga på punktskatt och mervärdesskatt vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning. Vad beträffar uttrycket *särskilda ändamål* har EG-domstolen uttalat att med detta avses något annat mål än budgetmålet.<sup>6</sup> Skyddet för folkhälsan torde vara ett sådant särskilt ändamål som avsås i bestämmelsen.<sup>7</sup>

Artikel 3.3 ger vidare medlemsstaterna möjlighet att ta ut skatter på andra energiprodukter än de som omfattas av den harmoniserade regleringen (t.ex. el, kol och naturgas). Som förutsättning härför anges dock att sådana skatter inte får hindra det fria handelsutbytet mellan de enskilda länderna, dvs. skatterna får inte kräva gränsformaliteter.

I artikel 4 definieras den så kallade suspensionsordningen. Med denna avses en skatteordning under vilken tillverkning, bearbetning, lagring och förflyttning av varor kan äga rum utan att skatten förfaller till betalning. I artikeln ges även definitioner av vissa

<sup>5</sup> Förutom mineraloljor är direktivet även tillämpligt på alkohol och alkoholdrycker samt tobaksvaror.

<sup>6</sup> Mål C-434/97 Kommissionen mot Frankrike, REG 2000, s. I-1129.

<sup>7</sup> Mål C-437/97 Evangelischer Krankenhausverein Wien mot Abgabenberufungskommission Wien, REG 2000, s. I-1157.

grundläggande begrepp i direktivet, vilka främst rör den praktiska tillämpningen av regelverket.

Av artikel 5 framgår att skatteplikten för mineraloljor inträder i och med att de tillverkas inom gemenskapens territorium eller när de importeras dit. Enligt artikel 6.1 inträder skattskyldigheten för mineraloljor när varan släpps för konsumtion eller när en lagerbrist konstaterats. Det ankommer enligt artikel 6.2 på medlemsstaterna att själva bestämma de närmare formerna för skatteuppbörden.

Utöver nu nämnda artiklar innehåller direktivet bland annat bestämmelser om tillverkning, bearbetning, förvaring, varuflyttningar och återbetalning. Direktivet införlivades såvitt avser mineraloljor med svensk lagstiftning genom lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE).

### 12.3 Mineraloljedirektivet (92/81/EEG)

Av artikel 1.1 och 1.2 framgår att medlemsstaterna skall ta ut en harmoniserad punktskatt på mineraloljor och att skattesatserna skall bestämmas i enlighet med skattesatsdirektivet (se 12.4 nedan). I artikel 2.1 definieras med hänvisning till EG-rättens tullnomenklatur, den Kombinerade nomenklaturen (KN)<sup>8</sup>, de produkter som enligt direktivet utgör mineraloljor. Definitionen täcker i princip samtliga flytande och gasformiga fossila bränslen, dock inte naturgas.

Den övergripande principen i mineraloljedirektivet är att samtliga bränslen som omfattas av direktivet och används för uppvärmningsändamål eller som motorbränsle skall beskattas. Dessutom gäller att alla motorbränslen som används som drivmedel skall beskattas, vilket således inkluderar biobränslen.

Om mineraloljor används för andra ändamål än som motorbränslen eller för uppvärmning är de skattefria i enlighet med artikel 8.1. Skattefrihet råder vidare för mineraloljor som används för kommersiell flygtrafik eller är avsedda att användas i fartyg till havs, förutom i privata nöjesfartyg. Slutligen finns en obligatorisk skattebefrielse för mineraloljor som sprutas in i masugnar för kemiska reduktionsändamål och som utgör en tillsats till den koks som är det huvudsakliga bränslet. Sistnämnda skattebefrielse inför-

<sup>8</sup> Rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (EGT L 256, 7.9.1987, s. 1). Hänvisningen i mineraloljedirektivet till KN-nr i förordningen avser förordningens lydelse den 1 oktober 1994.

des med motiveringen att man ville undvika snedvridning av konkurrensen på grund av skilda skatteregler i medlemsstaterna<sup>9</sup>.

Enligt artikel 8.2 a–g kan medlemsstaterna i vissa fall tillämpa hel eller delvis skattebefrielse eller skattereduktion för punktskatten på mineraloljor eller andra produkter vars användning är underkastade skattemyndighetens kontroll. Följande användningsområden anges:

- framställning av el samt i kraftvärmeverk,
- annan inlandssjöfart än med privata nöjesfartyg,
- passagerartrafik och godsbefordran på järnväg,
- pilotprojekt för teknisk utveckling av mer miljövänliga produkter, särskilt när det gäller bränslen från förnybara källor,
- tillverkning, utveckling, provning och underhåll av luftfartyg och fartyg,
- uteslutande inom jordbruks- och trädgårdsnäringarna samt inom skogsbruk och vid insjöfiske,
- i samband med muddring i farbara vattenleder och hamnar.

Enligt artikel 8.3 a–c får medlemsstaterna även beträffande samtliga eller vissa industriella och kommersiella användningsområden tillämpa en reducerad skattesats på dieselbrännolja, gasol, metan och fotogen som används under skattekontroll, under förutsättning att minimiskattesatsen för dessa användningsområden enligt skattesatsdirektivet uppnås. Dessa användningsområden omfattar stationära motorer, anläggningar och maskiner som används vid byggnadsarbeten, väg- och vattenbyggnad och offentliga arbeten samt fordon som är avsedda att användas utanför allmän väg eller som inte fått tillstånd att användas huvudsakligen på allmän väg.

Enligt artikel 8.4 får rådet genom *enhälligt* beslut på kommissionens förslag tillåta en medlemsstat att införa ytterligare regler om skattebefrielse eller nedsättning av skatten som motiveras av särskilda hänsyn. En allmän tendens inom gemenskapsrätten är dock att enhetlighet och harmonisering betonas, vilket innebär att möjligheterna till olika typer av särregleringar blir allt svårare att tillämpa. I Skattenedsättningskommitténs direktiv poängteras kommissionens alltmer återhållsamma inställning till nationella undantag med stöd av artikel 8.4.

Undantagen enligt artikel 8.4 är med stöd av artikel 8.5 föremål för löpande översyn av kommissionen. Detta innebär att kommissionen skall försäkra sig om att tillåtna undantag om skattebefrielse

---

<sup>9</sup> Rådets direktiv (94/74/EG) av den 22 december 1994 (EGT L 365, 31.12.1994 s. 46).

eller skattenedsättning kan upprätthållas, särskilt med hänsyn till sund konkurrens eller snedvridande effekter på den inre marknaden eller på gemenskapens målsättning inom miljöskyddsområdet. Om så inte är fallet skall kommissionen lägga fram lämpliga förslag till rådet.

### 12.3.1 Beslut om svenska undantag med stöd av artikel 8.4

#### **Rådets beslut 2001/224/EG av den 12 mars 2001**

I rubricerade beslut,<sup>10</sup> som fattats med stöd av artikel 8.4, har Sverige tillsammans med övriga medlemsstater tillåtits undantag från mineraloljedirektivets bestämmelser i varierande omfattning.

Tillåtelsen för undantagen enligt beslutets bilaga 1, vari bland annat de svenska undantagen återfinns, löper ut den 31 december 2006. För de undantag som återfinns i beslutets bilaga 2 löpte tillåtelsen ut redan den 31 december 2002. Genom beslutet avskaffades bland annat de automatiska förlängningar som tidigare fastställts gälla i rådets beslut 1999/880/EG av den 17 december 1999<sup>11</sup>.

I beslutet har de femton medlemsstaterna medgivits totalt 100 undantag, varav Sverige har fått sex stycken. Undantagen anges i punkt 14 i beslutets bilaga 1. Det *första* avser rätten att skattebefria biologiskt framställd metan och andra avfallsgaser. Det *andra* undantaget gäller möjligheten att ha skattenedsättning för diesel enligt olika miljökategorier. Vidare har Sverige genom det  *tredje* undantaget tillåtits differentiera skatten på blyfri bensin enligt olika miljökategorier, dock under förutsättning att de differentierade satserna överensstämmer med kraven i skattesatsdirektivet och då särskilt de minimiskattesatser som där anges. Det *fjärde* undantaget avser rätten att nedsätta punktskattesatserna för mineraloljor för industriellt bruk, under förutsättning att satserna överensstämmer med kraven i skattesatsdirektivet. Det är på detta undantag som den generella bestämmelsen i LSE om tillverkningsindustrins nedsättning vilar. Det *femte* undantaget ger Sverige rätt att, vad gäller mineraloljor som används för industriella ändamål, införa både en skattesats som är lägre än standardsatsen och en nedsatt skattesats för energiintensiva företag, allt under förutsättning att skatte-

<sup>10</sup> Rådets beslut 2001/224/EG av den 12 mars 2001 om nedsättning av punktskattesatser och befrielse från punktskatter för vissa mineraloljor som används för särskilda ändamål (EGT L 84, 23.3.2001, s. 23).

<sup>11</sup> EGT L 331, 23.12.1999, s. 73.



satserna överensstämmer med kraven i skattesatsdirektivet och inte medför snedvridning av konkurrensen. Detta undantag innefattar den så kallade 0,8-procentsregeln i LSE (se 13.4.2). Slutligen har Sverige genom det *sjätte* undantaget givits rätt att skattebefria bränsle som används för privat luftfart.

Det är viktigt att poängtera att beslutet inte inverkar på kommissionens möjligheter att inleda förfaranden med stöd av EG-fördragets artikel 87 och 88 angående den eventuella förekomsten av statligt stöd (se 12.6.5 nedan). Inte heller befriar beslutet medlemsstaterna från skyldigheten att anmäla alla planerade stödåtgärder.

### **Rådets beslut 2002/828/EG av den 8 oktober 2002**

I beslutet<sup>12</sup> tilläts Sverige att tillämpa en differentierad energiskattesats för alkylatbensin för tvåtaktsmotorer. Förutsättningen var att differentieringen står i överensstämmelse med kraven i skattesatsdirektivet och då särskilt de minimiskattesatser som där anges. Dessutom skall nedsättningen av energiskatten, på grundval av en årlig översyn, anpassas så att merkostnaderna för framställning av alkylatbensin inte överkompenseras. Tillåtelsen löper ut den 30 juni 2008.

## **12.4 Skattesatsdirektivet (92/82/EEG)**

Skattesatsdirektivet innehåller minimiskattenivåer för tre olika slag av användning: uppvärmningsändamål, drivmedel och vissa särskilda ändamål. Dessa särskilda ändamål är de som anges i artikel 8.3 i mineraloljedirektivet (se 12.3 ovan).

De mineraloljor som omfattas av skattesatsdirektivet framgår tillsammans med minimiskattesatserna av tabell 12.1 nedan. Minimiskattesatserna har inte justerats sedan direktivet antogs 1992. Vid en jämförelse med de svenska skattenivåerna för motsvarande produkter ser man att dessa i de flesta fall klart överstiger direktivets nivåer (se tabell 13.1). Det kommande energibeskattningsdirektivet innehåller emellertid såväl höjda skattesatser som nya minimiskattesatser för energiprodukter som inte omfattas av nu gällande direktiv, t.ex. el, kol och naturgas.

---

<sup>12</sup> Rådets beslut 2002/828/EG av den 8 oktober 2002 om tillåtelse, i enlighet med artikel 8.4 i direktiv 92/81/EEG, för Sverige att tillämpa en differentierad energiskattesats för alkylatbensin för tvåtaktsmotorer (EGT L 284, 22.10.2002, s. 18).

**Tabell 12.1.** Minimiskattesatser för mineraloljeproducter inom EG, euro och kr per volymenhet<sup>1</sup>

<i>Produkt</i>	<i>Enhet</i>	<i>Skatt (euro)</i>	<i>Skatt (SEK)</i>
<i>Bensin</i>			
blyad	1 000 liter	337	3 069
blyfri	1 000 liter	287	2 614
<i>Dieselolja och lätt eldningsolja</i>			
drivmedel	1 000 liter	245	2 231
särskilda ändamål	1 000 liter	18	164
uppvärmning	1 000 liter	18	164
<i>Tjock eldningsolja</i>			
	1 000 kg	13	118
<i>Gasol och metan</i>			
drivmedel	1 000 kg	100	911
särskilda ändamål	1 000 kg	36	328
uppvärmning	1 000 kg	0	0
<i>Fotogen</i>			
drivmedel	1 000 liter	245	2 231
särskilda ändamål	1 000 liter	18	164
uppvärmning	1 000 liter	0	0

<sup>1</sup> Växelkurs per den 1 oktober 2002: 1 euro=9,108 kr (EGT C 237,2.10.2002 s. 1).

## 12.5 Ett nytt energibeskattningsdirektiv

Den 12 mars 1997 presenterade kommissionen ett förslag till direktiv om en omstrukturering av gemenskapens regler för beskattning av energiprodukter, KOM (97) 30 slutlig.<sup>13</sup> Direktivet innebär en samlad energibeskattnings av samtliga energiprodukter inklusive el. All form av indirekt beskattning, fränsett mervärdes-skatt, omfattas.

Förslaget är ett ramverk som ger medlemsländerna stor möjlighet att använda sig av energibeskattningen både ur miljö- och sysselsättningssynpunkt. Skatteväxlingstanken är tydlig samtidigt som vikten av den inre marknadens funktion betonas. Nuvarande förhållanden då endast mineraloljor och vissa av punktskatterna på dem omfattas av gemenskapsrätten, medan övriga energiprodukter är varje enskilt medlemslands behörighet, ger upphov till en rad problem. Ett syfte med direktivförslaget är därför att införa

<sup>13</sup> EGT C 139, 6.5.1997, s. 14.

enhetligare villkor för energimarknaden och för förbrukarna av energi.

Samtidigt rekommenderar kommissionen starkt att det totala skattetrycket inte skall öka som en följd av direktivet, även om förslaget innehåller höjda minimiskattesatser i förhållande till vad som nu gäller. Det är ingen ny skatt som skall införas, utan direktivförslaget är enligt kommissionen ett led i strävandena att fördjupa den inre marknaden, att öka respekten för miljön och bekämpa arbetslösheten genom att skapa en gemenskapsram för beskattning av energiprodukter som gör det möjligt att omstrukturera de nationella skattesystemen.

Energibeskattningsdirektivet har under lång tid diskuterats i EU. Europeiska rådet har vid ett flertal tillfällen uppmanat Ekofin-rådet att nå fram till en överenskommelse om direktivet. Rådet nådde i mars 2003 en politisk överenskommelse om innehållet i energibeskattningsdirektivet och väntas formellt besluta om direktivet senare under våren 2003. Det bör emellertid noteras att det nu föreliggande direktivförslaget omarbetats väsentligt i förhållande till kommissionens ursprungliga förslag.

## 12.6 EG:s regler om statligt stöd

I Skattenedsättningskommitténs direktiv anges att EG:s regler om statligt stöd särskilt skall beaktas. Vid sidan av de punktskattedirektiv som ovan nämnts utgör statsstödsreglerna den internationella reglering som utan tvekan kan antas ha störst inverkan på utformningen av kommitténs förslag.

Reglerna om statsstöd återfinns i EG-fördragets avsnitt om konkurrenspolitik, artiklarna 87–89<sup>14</sup>. Reglerna gäller endast om inte annat föreskrivs i fördraget och innebär därmed inte något totalt förbud mot statligt stöd. I artikel 87.2 anges således vissa godkända former av stöd och i artikel 87.3 anges ytterligare former av stöd som efter prövning kan vara förenliga med den gemensamma marknaden. Utöver dessa undantag finns bestämmelser i fördraget beträffande jordbrukspolitiken och transportpolitiken, vilka för dessa sektorer skall tillämpas i första hand.

I det här sammanhanget bör nämnas det tidigare gällande EKSG-fördraget, eller Kol- och stålfördraget, som omfattade företag inom

<sup>14</sup> Detta är artiklarnas numrering enligt lydelsen enligt Amsterdampfördraget. Artiklarna var tidigare numrerade 92–94.

kol- och stålindustrierna. Fördraget har upphört att gälla från den 23 juli 2002. Detta innebär att de industrier som tidigare omfattades av EKSG-fördraget och de tillämpningsföreskrifter och annan sekundärlagstiftning som byggde på EKSG-fördraget från och med den 24 juli 2002 omfattas av EG-fördragets regler samt av de tillämpningsföreskrifter och annan sekundärlagstiftning som bygger på EG-fördraget.

### 12.6.1 Statligt stöd enligt artikel 87.1

Någon definition av vad som utgör statligt stöd finns inte i fördraget. Detta har givit EG-domstolen möjlighet att tolka begreppet flexibelt och i viss mån anpassa det efter samhällsutvecklingen. Klart är att begreppet statligt stöd i såväl kommissionens som domstolens praxis givits en mycket extensiv tolkning. Stödbegreppet är t.ex. mer långtgående än subventionsbegreppet, vilket domstolen hänvisat till vid flera tillfällen. Vid bedömningen av en åtgärd har domstolen klargjort att det är åtgärdens effekt och inte dess orsak eller mål som är avgörande.<sup>15</sup>

Av artikel 87.1 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 gemensamma marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna. För att en åtgärd skall betecknas som stöd i den mening som avses i artikel 87 måste den uppfylla vissa kriterier. Dessa utvecklas närmare nedan.

#### **Stödet måste ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel**

Av fast rättspraxis framgår att begreppet stöd omfattar de fördelar som beviljas av offentliga myndigheter och som på olika sätt minskar kostnader som normalt belastar ett företag.<sup>16</sup> En förlust av

<sup>15</sup> Mål 173/73 Italien mot kommissionen, REG 1974, s. 709, svensk specialutgåva, volym 2, s. 321.

<sup>16</sup> Se bl.a. mål 30/59 De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg mot Höga myndigheten, REG 1961, s. 1, 39, svensk specialutgåva volym 1, s. 69, mål C-387/92 Banco Exterior de España, REG 1994, s. I-877, mål C-241/94 Frankrike mot kommissionen, kallad Kimberly Clark, REG 1996, s. I-4551 och mål C-256/97 DM Transport, REG 1999, s. I-3913.

skatteintäkter är likvärdig med förbrukning av statliga medel i form av skatteutgifter.<sup>17</sup> Detta kriterium avser även stöd som beviljas av medlemsstaternas regionala och lokala organ samt stöd från statligt ägda företag eller statligt kontrollerade fonder. Statens intervention kan ske såväl genom skatteregler i lagar eller andra författningar som genom skatteförvaltningens praxis. Vilket sätt stödet beviljas på och vilka syften staten har med stödet är helt oväsentligt. Stöden kan bland annat utgöras av direkta subventioner, skattelättnader, räntefria lån eller lån med förmånlig ränta, garantier med förmånsvillkor, tillgång till varor eller tjänster till förmånliga villkor.

### Selektivitetskriteriet

För att kunna anses som statligt stöd krävs även att åtgärden är specifik eller selektiv såtillvida att den gynnar "vissa företag eller viss produktion". Den selektiva fördelen kan vara ett resultat antingen av ett undantag från skatteregler i lag eller annan författning eller av skatteförvaltningens skönsmässiga praxis. Kriteriet är avsett att avgränsa de statliga stöden från sådana allmänna åtgärder som verkar generellt och därigenom inte favoriserar vissa företag eller viss produktion.<sup>18</sup> Skatteåtgärder som är öppna för alla ekonomiska aktörer som är verksamma inom en medlemsstats territorium utgör i princip allmänna åtgärder. Även om en åtgärd betecknas som allmän kan den ändå medföra sådana selektiva effekter att den faller in under artikel 87.1.<sup>19</sup>

En åtgärds selektiva karaktär kan emellertid vara motiverad av systemets art eller funktion. Om så är fallet anses åtgärden inte vara statligt stöd enligt artikel 87.1 i fördraget. Åtgärder av selektiv karaktär torde t.ex. kunna anses nödvändiga eller ändamålsenliga på grund av att de är ekonomiskt rationella med hänsyn till skattesystemets effektivitet. Det ankommer emellertid på medlemsstaterna att motivera detta.<sup>20</sup>

<sup>17</sup> Jfr kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag SG(98) D11134 av den 27 november 1998. Dessa riktlinjer torde i allt väsentligt kunna anses tillämpliga även vad avser den indirekta beskattningen.

<sup>18</sup> Jfr mål C-75/97 Belgien mot kommissionen, REG 1999, s. I-3671, mål C-156/98 Tyskland mot kommissionen, REG 2000 s. I-6857 och mål C-143/99 Adria-Wien Pipeline GmbH, Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH mot Finanzlandesdirektion für Kärnten, REG 2001 s. I-8365 (det senare målet refereras kortfattat i avsnitt 12.6.6).

<sup>19</sup> Mål 173/73 Italien mot kommissionen, REG 1974, s. 709, svensk specialutgåva, volym 2, s. 321.

<sup>20</sup> Mål C-75/97 Belgien mot kommissionen, REG 1999, s. I-3671.

### Gemenskapshandelskriteriet

I praxis har det inte krävts mycket för att detta kriterium, även kallat *samhandelskriteriet*, skall anses uppfyllt. Kriteriet förutsätter dock att stödmottagaren utövar en ekonomisk verksamhet, oavsett vilken rättslig ställning denna verksamhet har och oavsett hur den finansieras. Enligt rättspraxis är villkoret om påverkan på handeln uppfyllt om det stödmottagande företaget bedriver en ekonomisk verksamhet som är föremål för handel mellan medlemsstaterna.<sup>21</sup> Redan det faktum att stödet förstärker detta företags ställning i förhållande till andra konkurrerande företag inom ramen för handeln inom gemenskapen gör att det kan antas att handeln påverkas.<sup>22</sup> Det spelar inte någon roll för bedömningen om stödet är av relativt liten betydelse (se dock 12.6.3 nedan om stöd av mindre betydelse) eller av att det stödmottagande företaget är litet eller att dess andel av den gemensamma marknaden är mycket begränsad. Inte heller det förhållandet att stödmottagaren inte är verksam med export eller att företaget exporterar nästan hela sin produktion utanför gemenskapen torde inverka på bedömningen.

#### 12.6.2 Godkända former av statligt stöd enligt artikel 87.2 och 87.3

I artikel 87.2 a–c återfinns undantag som är automatiska i den meningen att de i artikeln angivna stöden utan någon föregående prövning anses förenliga med den gemensamma marknaden. Kommissionen har inte befogenhet att göra någon lämplighets- eller annan prövning av stöden. Vid utformningen av permanenta nedsettningsregler utgör emellertid dessa undantag inte något stöd då de avser förhållandevis ovanliga situationer som mera har karaktären av punktinsatser.

I artikel 87.3 a–e finns ett antal undantag som förutsätter kommissionens prövning. Åtgärder som faller under denna artikel skall således alltid underställas kommissionens prövning. Det undantag som tillämpas och åberopas mest frekvent är undantaget i artikel 87.3 c som säger att stöd kan lämnas: ”för att underlätta utvecklingen av viss näringsverksamhet eller vissa ekonomiska områden.” Med stöd av denna bestämmelse har kommissionen givit ut ett

<sup>21</sup> Mål 102/87 Frankrike mot kommissionen, REG 1988, s. 4067.

<sup>22</sup> Mål 730/79 Philip Morris Holland BV mot kommissionen, REG 1980, s. 2671, svensk specialutgåva, volym 5, s. 303.

antal olika riktlinjer och meddelanden om hur stödåtgärder inom olika områden skall vara utformade för att kunna godkännas av kommissionen. Sådana riktlinjer eller meddelanden finns bland annat om stöd till små- och medelstora företag, regionalpolitiska stöd, stöd till forskning och utveckling samt stöd för miljöskyddande åtgärder (se 12.6.4 nedan).

I sammanhanget bör även nämnas den möjlighet rådet har att med stöd av artikel 88.2 anse ett stöd förenligt med den gemensamma marknaden. Förutsättningarna för detta utvecklas i avsnitt 12.6.5.

### 12.6.3 Stöd som bedöms vara av mindre betydelse enligt bestämmelserna i förordning (EG) nr 69/2001<sup>23</sup>

Denna förordning innebär att stödåtgärder som beviljas ett enskilt företag och som under en treårsperiod understiger 100 000 euro inte anses uppfylla samtliga kriterier i artikel 87.1. Sådana stödåtgärder utgör således inte statligt stöd och omfattas heller inte av anmälningsskyldigheten enligt artikel 88.3. Stödtaket gäller oberoende av stödets form eller ändamål.

Förordningen gäller statligt stöd till företag inom alla sektorer med undantag för jordbruks-, fiskeri- och vattenbruks- samt transportsektorerna. Förordningen gäller inte heller för exportstöd eller stöd som förutsätter att inhemska produkter används på bekostnad av importerade produkter.

### 12.6.4 Gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till skydd för miljön

Som ytterst ansvarig för tillämpningen av statsstödsreglerna har kommissionen tämligen stor frihet att avgöra om ett statligt stöd kan anses vara förenligt med EG-rätten. Kommissionen har, såsom ovan berörts, utnyttjat sin institutionella rätt att komplettera statsstödsreglerna med ett flertal rättsakter i form av bland annat riktlinjer av tillämpningskaraktär. Inom ramen för kommitténs uppdrag, dvs. energiskatteområdet, kan det främst bli aktuellt att tillämpa gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till skydd för

<sup>23</sup> Kommissionens förordning (EG) nr 69/2001 av den 12 januari 2001 om tillämpningen av artiklarna 87 och 88 i EG-fördraget på stöd av mindre betydelse (EGT L 10, 13.1.2000, s. 30).

miljön. I sitt senaste utförande (2001/C 37/03) antogs dessa av kommissionen den 21 december 2000 och gäller från och med den 3 februari 2001.<sup>24</sup> De tidigare gällande miljöriktlinjerna var från 1994 med giltighetstid till den 31 december 1999.<sup>25</sup> Genom separata beslut förlängdes giltighetstiden till och med den 31 december 2000.<sup>26</sup>

De nya riktlinjerna gäller stöd som syftar till att säkerställa miljöskydd inom alla sektorer som berörs av EG-fördraget, inbegripet sektorer som omfattas av specifika gemenskapsbestämmelser när det gäller statligt stöd (stålindustri, skeppsvarv, bilindustri, syntetfiber, transport och fiske), med undantag av det område som omfattas av gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till jordbrukssektorn<sup>27</sup>. Bestämmelserna gäller fiskeri- och vattenbrukssektorerna, utan att det påverkar tillämpningen av bestämmelserna i rådets förordning (EG) nr 2792/1999 av den 17 december 1999 om föreskrifter och villkor för gemenskapens strukturstöd inom fiskerisektorn<sup>28</sup> och i riktlinjerna för granskning av statligt stöd inom fiskeri- och vattenbrukssektorerna<sup>29</sup>.

Kommissionen säger sig i de nya riktlinjerna ha inriktat sig på att avgöra i vilken utsträckning och på vilka villkor statligt stöd kan vara nödvändigt för att säkra miljöskyddet och en hållbar utveckling utan att konkurrensen och den ekonomiska tillväxten påverkas på ett oproportionerligt sätt. Riktlinjerna skall upphöra att tillämpas den 31 december 2007.

I riktlinjerna anges allmänna villkor för beviljande av stöd till miljöskydd i tre former. Dessa är investeringsstöd, stöd till konsultverksamhet på miljöområdet som riktar sig till små och medelstora företag samt driftsstöd. Villkoren för dessa stöd utvecklas närmare nedan.

### **Investeringsstöd**

För investeringsstöd gäller likväl som för s.k. driftsstöd att det är fråga om avlyftning av kostnader som företaget normalt måste stå för som ett led i den dagliga driften av verksamheten. I allmänhet

---

<sup>24</sup> EGT C 37, 3. 2.2001, s. 3.

<sup>25</sup> EGT C 72, 10.3.1994, s. 3.

<sup>26</sup> EGT C 14, 19.1.2000, s. 14 och EGT C 184, 1.7.2000, s. 25.

<sup>27</sup> Gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till jordbrukssektorn EGT C 28, 1.2.2000, s. 2.

<sup>28</sup> EGT L 337, 30.12.1999, s. 10.

<sup>29</sup> EGT C 100, 23.7.1997, s. 12.



godkänner kommissionen därför inte sådant stöd. Enligt riktlinjerna kan investeringsstöd dock godtas under vissa förutsättningar.

Generellt gäller att de stödberättigande kostnaderna är begränsade till merkostnaderna för att uppnå det miljömässiga målet. Storleken på stödintensiteten avgörs av vad medlemsstaten vill stödja. I det följande redovisas de former av investeringsstöd som kan godtas med stöd av miljöriktlinjerna.

- För att underlätta för små och medelstora företag att anpassa sig till nya obligatoriska gemenskapsnormer kan medlemsstaten, under en treårsperiod från och med det att de nya normerna antagits, lämna ett stöd som maximalt uppgår till 15 procent av investeringskostnaderna. Detta gäller under förutsättning att ändamålet med stödet är att uppfylla de nya normerna.
- Är syftet att möjliggöra för ett företag att förbättra sin verksamhet i förhållande till tvingande gemenskapsnormer kan medlemsstaten lämna ett stöd som högst uppgår till 30 procent av investeringskostnaderna. Detta gäller även då företagen gör investeringar på områden där det inte finns några obligatoriska gemenskapsnormer samt då företagen måste göra investeringar för att anpassa sig till nationella normer som är strängare än gemenskapsnormerna. För små och medelstora företag kan stödet höjas med ytterligare 10 procentenheter.
- För investeringar i energisparande, vilket likställs med miljöskyddsinvesteringar, kan medlemsstaten lämna ett stöd som högst uppgår till 40 procent av investeringskostnaderna. I likhet med föregående bestämmelse kan stödet höjas med 10 procentenheter för små och medelstora företag.
- För kraftvärmeproduktion kan riktlinjerna vara tillämpliga om det kan påvisas att verkningsgraden är ovanligt hög, att energiåtgången kan minska, eller att tillverkningsprocessen påverkar miljön mindre. Härvid beaktas framför allt vilken typ av primärenergi som används i produktionsprocessen. I bestämmelsen poängteras att en ökad användning av energi från kraftvärmeproduktion utgör ett av gemenskapens prioriterade miljömål. Stöd som grundar sig på bestämmelsen lämnas med 40 procent av investeringskostnaderna.

- För investeringar i förnybara energikällor, vilka likställs med miljöinvesteringar inom områden som saknar tvingande gemenskapsnormer, kan medlemsstaten lämna ett stöd som uppgår till högst 40 procent av investeringskostnaderna. Även åtgärder till förmån för en ökad användning av förnybara energikällor utgör en av gemenskapens prioriteringar på miljöskyddsområdet. Installationer av förnybara energikällor som görs i syfte att på egen hand försörja hela områden kan få investeringsstöd med upp till 50 procent. Om det kan visas att stödet är absolut nödvändigt kan medlemsstaten bevilja investeringsstöd för förnybar energi med upp till 100 procent. Som förutsättning härför gäller att dessa anläggningar inte får ta emot något som helst annat stöd.
- Under vissa förutsättningar kan medlemsstaten även lämna investeringsstöd i form av förhöjt stöd till företag i stödområden.

Som gemensamma bestämmelser gäller att stöd till investeringar i miljöskydd, som är mer långtgående än gemenskapsnormerna eller vid avsaknad av sådana normer, inte får lämnas om förbättringen endast innebär att företaget anpassar sig till normer som redan antagits, men ännu inte trätt i kraft. Ett företag kan inte få stöd för anpassning till nationella normer som är strängare än gemenskapsnormer, eller då sådana normer saknas, annat än om företaget anpassat sig till de aktuella normerna före det datum som föreskrivs i dessa. Investeringar som görs därefter kan inte åberopas.

### **Stöd till konsultverksamhet på miljöområdet som riktar sig till små och medelstora företag**

Denna stödform anses av kommissionen mycket viktig för att de små och medelstora företagen<sup>30</sup> skall kunna göra framsteg på miljöskyddsområdet. Stödet som sådant beviljas i enlighet med bestämmelserna i förordning (EG) nr 70/2001<sup>31</sup>. Enligt förordningen kan stöd ges för tjänster som tillhandahålls av utomstående konsulter

<sup>30</sup> För att företag i förordningens mening skall anses som små eller medelstora gäller bl.a. att de har färre än 250 anställda och antingen en årlig omsättning som inte överstiger 40 miljoner euro, eller en årlig balansslutning som inte överstiger 27 miljoner euro.

<sup>31</sup> Kommissionens förordning (EG) nr 70/2001 av den 12 januari 2001 om tillämpningen av artiklarna 87 och 88 i EG-fördraget på statligt stöd till små och medelstora företag (EGT L 10, 13.1.2001, s. 33).

under förutsättning att stödet inte överstiger 50 procent av bruttokostnaderna för dessa tjänster. Tjänsterna får varken vara av förlöpande eller periodiskt slag eller röra företagets ordinarie driftsutgifter.

### Driftsstöd

Med driftsstöd avses operativt stöd. När skatter som drabbar vissa verksamheter införs av miljöskäl kan medlemsstaterna anse det nödvändigt med tillfälliga undantag för en del företag, särskilt då en harmonisering saknas på europeisk nivå eller då vissa företag tillfälligt riskerar att förlora sin internationella konkurrenskraft. Sådana undantag är generellt sett driftsstöd enligt artikel 87 i EG-fördraget.

Enligt punkt 51.1 i riktlinjerna kan dessa undantag under vissa villkor utgöra tillåtna former av driftsstöd. Om en medlemsstat inför *nya miljöskatter*<sup>32</sup> på ett icke harmoniserat område eller över gemenskapsnivå anser kommissionen att tioåriga undantagsbeslut kan vara motiverade i följande två fall även om de inte är degressiva, dvs. avtagande:

- Skattebefrielsen kan villkoras genom avtal mellan medlemsstaten och de stödmottagande företagen. Hel skattebefrielse är då möjlig. Som förutsättning för skattebefrielsen gäller att företagen åtar sig att uppnå uppställda miljömål under den skattefria perioden. Konstruktionen med avtal måste vidare vara kopplad till någon form av sanktion för det fall företaget inte uppfyller sina åtaganden. Förutsatt att samma effekt uppnås som vid avtalsbindning kan medlemsstaten i stället välja att under samma förutsättningar ensidigt villkora skattebefrielsen.
- Skattebefrielsen kan tillåtas även utan avtal eller villkor. Detta förutsätter, om nedsättningen avser en harmoniserad skatt, att det belopp som företagen faktiskt betalar är högre än gemenskapens minimibelopp. Om nedsättningen avser en nationell skatt i avsaknad av en gemenskapsskatt skall de företag som beviljas nedsättningen likväl betala en betydande del av den nationella skatten. Det är dock inte helt klart hur stor del av skatten som skall betalas för att den skall anses betydande.

<sup>32</sup> I miljöriktlinjernas svenska lydelse används genomgående uttrycket avgift. Korrekt uttryck borde dock vara skatt. Exempelvis betecknas uttrycken i riktlinjernas engelska och franska lydelse "tax" respektive "taxe".

Dessa bestämmelser kan enligt punkten 51.2 även tillämpas på *befintliga skatter* om dessutom följande båda villkor är uppfyllda:

- Den aktuella skatten skall ha en betydande positiv effekt när det gäller miljöskydd.
- Undantagen skall ha beslutats i samband med att skatten infördes, eller bli nödvändiga på grund av en betydande förändring av de ekonomiska förutsättningarna, som försätter företagen i en särskilt svår konkurrenssituation. Nedsättningen får i det sist nämnda fallet inte överstiga kostnadsökningen och skall upphöra om kostnadsökningen upphör.

Bestämmelserna i punkt 51.1 om nya miljöskatter skall enligt punkt 52 tillämpas analogt för det fall en befintlig skatt höjs väsentligt och medlemsstaten anser att undantagen är nödvändiga för vissa företag.

Om nedsättningarna avser en skatt som harmoniserats på EG-nivå, och om dessa nationella skatter understiger eller är lika med gemenskapnivån, anser kommissionen enligt punkt 53 att långvariga skattebefrielser inte kan motiveras. Driftsstödet får i sådana fall beviljas i högst fem år antingen i form av degressivt stöd, linjärt avtagande från 100 procent av merkostnaderna det första året till 0 procent vid utgången av det femte året, eller i form av icke degressivt stöd då begränsat till 50 procent av merkostnaderna.

Utöver dessa nu angivna former av driftsstöd finns även föreskrifter om driftsstöd till *förnybar energi*<sup>33</sup> samt till *kraftvärmeproduktion*. Driftsstöd till kraftvärmeproduktion kan medges under samma förutsättningar som gäller för investeringsstöd (se ovan under investeringsstöd). Stödberättigade företag kan i sådant fall vara företag som säkerställer samhällsomfattande distribution av kraftvärme, trots att produktionskostnaderna överstiger marknadspriset. Under liknande omständigheter kan driftsstöd även beviljas för kraftvärmeproduktion enligt villkoren för driftsstöd till förnybar energi. Motsvarande gäller för industriell kraftvärmeproduktion om det kan visas att produktionskostnaden för energi producerad på detta sätt överstiger marknadspriset för konventionell energi.

---

<sup>33</sup> En sammanfattning av de fyra alternativ som anges i riktlinjerna finns i Elcertifikatutredningens slutbetänkande (SOU 2001:77, s. 95 f.).

### 12.6.5 Den praktiska tillämpningen av statsstödsreglerna

Av artikel 88 framgår det att det ytterst är kommissionen som ansvarar för tillämpningen av statsstödsreglerna. Med stöd av artikel 88.2 kan kommissionen, om kommissionen finner att stöd som lämnas av en stat eller med statliga medel inte är förenligt med den gemensamma marknaden enligt artikel 87, eller att sådant stöd missbrukas, besluta om att staten i fråga skall upphäva eller ändra dessa stödåtgärder inom den tidsfrist som kommissionen fastställer. En förutsättning för detta är dock att berörda parter getts tillfälle att yttra sig. Berörda parter i det här sammanhanget torde vara övriga medlemsstater och berörda sektorer.<sup>34</sup> Om staten ifråga inte inom föreskriven tid rättar sig efter kommissionens beslut får kommissionen, eller andra berörda stater, hänskjuta ärendet direkt till EG-domstolen. En medlemsstat kan inom två månader överklaga ett kommissionsbeslut om statsstöd hos EG-domstolen (artikel 230 i EG-fördraget). Även andra berörda parter har möjlighet att föra talan i statsstödsärenden.

Artikel 88.2 öppnar vidare en möjlighet för rådet att på begäran från en medlemsstat besluta att ett stöd som denna stat lämnar, eller avser att lämna, är förenligt med den gemensamma marknaden. För att fatta ett sådant beslut, och alltså förbigå kommissionen, krävs dels enhällighet i rådet, dels att beslutet är motiverat på grund av exceptionella omständigheter. Om kommissionen i ett sådant fall redan inlett en statsstödsgranskning skall förfarandet skjutas upp till dess rådet har tagit ställning till statens begäran.

Enligt 88.3 framgår att varje medlemsstat är skyldig att anmäla (notifiera) alla nya åtgärder som den anser uppfylla kriterierna i artikel 87.1 samt alla ändringar av befintliga stödåtgärder. Om en anmälan kommer in för sent, t.ex. efter det att ett tidigare godkännande löpt ut, räknas stödåtgärden som icke anmäld. Det är endast kommissionen som har kompetens att avgöra om åtgärden påverkar handeln mellan medlemsstater. Enligt samma stycke måste kommissionen godkänna åtgärden innan medlemsstaten kan verkställa den. Om en medlemsstat inte anmäler en åtgärd eller anmäler åtgärden men låter bli att avvakta kommissionens beslut eller agerar i strid mot kommissionens beslut betraktas åtgärden som olagligt stöd varpå medlemsstaten kan tvingas återkräva redan utgivet stöd från stödmottagarna. Kommissionen har även möjlighet att med

<sup>34</sup> Mål 290/83 Kommissionen mot Frankrike, REG 1985, s. 439, svensk specialutgåva, volym 2, s. 39.

åberopande av artikel 88.3 fatta interimistiska beslut om att stoppa ett statsstöd. För att kommissionen skall kunna godkänna ett stöd som anmälts måste det finnas en formell grund, dvs. det måste finnas stöd i någon av kommissionens riktlinjer.

#### 12.6.6 EG-domstolens dom i mål nr C-143/99<sup>35</sup> – ett belysande mål

Den 8 november 2001 avkunnade EG-domstolen en dom i ett mål av stort intresse för tillämpningen av statsstödsreglerna, särskilt med avseende på möjligheten att ha differentierade energiskatter utifrån företagens sektortillhörighet. Domen var föranledd av en begäran om förhandsavgörande från en nationell österrikisk domstol, Verfassungsgerichtshof, rörande tillämpningen av den österrikiska lagen om återbetalning av skatter på energiförbrukning och dess förenlighet med EG-fördragets statsstödsregler.

Enligt det ifrågasatta regelverket tas energiskatt ut på naturgas och el. På begäran återbetalas skatterna när de överstiger (totalt) 0,35 procent av förädlingsvärdet av energikonsumentens produktion. Emellertid har endast företag vars huvudsakliga verksamhet bevisats bestå i tillverkning av materiella varor rätt till återbetalning av energiskatter. Regleringen har inneburit att ansökningar om återbetalning från andra kategorier företag, däribland Adria-Wien Pipeline GmbH, avslagits.

Adria-Wien Pipeline GmbH har en verksamhet som bland annat består i byggande och drift av transportledningar för olja. I den nationella tvisten väckte Adria-Wien Pipeline GmbH talan vid den nationella domstolen angående vägran om återbetalning. Den österrikiska domstolen ställde två frågor rörande de aktuella återbetalningsreglernas förenlighet med statsstödsreglerna. Den första frågan var om bestämmelserna utgör statligt stöd om endast företag, vars huvudsakliga verksamhet bevisats bestå i tillverkning av materiella varor, har rätt till återbetalning. Den andra frågan var, om den första frågan besvarades jakande, om bestämmelserna utgör statligt stöd om de tillämpas på alla företag utan hänsyn till om deras huvudsakliga verksamhet bevisats bestå i tillverkning av materiella varor.

---

<sup>35</sup> Mål C-143/99 Adria-Wien Pipeline GmbH, Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH mot Finanzlandesdirektion für Kärnten, REG 2001 s. I-8365.

Domstolen ansåg att återbetalningsreglerna såsom de kommit till uttryck i den österrikiska lagstiftningen utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 87 i fördraget. Däremot ansåg domstolen att sådana återbetalningsregler inte utgör statligt stöd om de är tillämpliga på alla företag som är etablerade i landet, oavsett företagets verksamhetsinriktning.

Domstolen anförde bland annat att det särskiljande kriteriet, trots att det är ett objektiva kriterium, varken kunde rättfärdigas av karaktären på eller den allmänna systematiken i lagstiftningen och därför inte kunde medföra att den tvistiga åtgärden förlorade sin karaktär av statligt stöd. Domstolen påpekade att även tjänsteföretag, på samma sätt som företag som producerar materiella varor, kan vara stora energikonsumenter samt därtill att båda sektorernas energiförbrukning är lika skadlig för miljön. Avslutningsvis anförde domstolen att det dessutom framgick av motiven till den österrikiska lagstiftningen, att avsikten med att ge sektorn för företag som tillverkar materiella varor fördelaktiga villkor, var att bevara dennas konkurrensförmåga, i synnerhet inom gemenskapen.

#### 12.6.7 Svenska statsstödsärenden på energiskatteområdet

##### **Tidigare beslut**

Genom beslut den 4 december 1996 (kommissionens ärende nr N 255/96)<sup>36</sup> godkände kommissionen Sveriges anmälan dels om införande av den s.k. 0,8-procentsregeln dels om en förlängning av den s.k. 1,2-procentsregeln (se mer om dessa regler i avsnitt 13.4.2). Reglerna skulle tidsbegränsas att gälla endast tre år. Kommissionen konstaterade att reglerna utgjorde driftsstöd och därmed statsstöd. Kommissionen ansåg emellertid att stödet kunde godkännas med stöd av punkt 3.4 i de gamla miljöriktlinjerna (se 12.6.4 ovan) då det rörde sig om ett tillfälligt stöd. Kravet på degressivitet ansågs vara av mindre betydelse då reglerna var tidsbegränsade till endast tre år. Beslutet gällde inte de företag som föll in under det tidigare gällande EKSG-fördraget. För dessa företag fattades ett separat beslut den 11 mars 1997 med i huvudsak motsvarande innehåll (kommissionens ärende nr N 742/96). Beslutets giltighet begränsades till och med den 31 december 1999.

---

<sup>36</sup> EGT C 71, 7.3.1997, s. 10.

Genom beslut den 12 januari 2001 (kommissionens ärende nr NN 72/A/2000)<sup>37</sup> godkände kommissionen en ettårig förlängning av 0,8- och 1,2-procentsreglerna, dvs. till och med den 31 december 2000. För de företag som omfattades av EKSCG-fördraget fattades motsvarande beslut den 7 februari 2001 (kommissionens ärende nr NN 71/A/2000). Kommissionens godkännande över ett år motiverades i huvudsak med att de nya miljöriktlinjerna avsågs träda i kraft från den 1 januari 2001 (de trädde sedan i kraft från och med den 3 februari 2001) och att de skulle komma att innehålla nya bestämmelser om nedsättning av miljöskatter för energiintensiva företag.

### **De senaste statsstödsbesluten avseende den svenska energiskatteordningen – kommissionens ärenden nr NN 3/2001 och NN 4/2001**

Sverige har anmält 0,8- och 1,2-procentsreglerna till kommissionen för godkännande för tid efter den 1 januari 2001. Under skriftväxlingen i ärendena har kommissionen även tagit upp den generella nedsättningen för tillverkningsindustrin, avdraget för förbrukning för annat ändamål än uppvärmning (inklusive huvudsaklighetsprincipen) och metallurgiavdraget. I anmälan begärs att 0,8-procentsregeln godkänns för en tioårsperiod från och med den dag då det tidigare godkännandet löpte ut. Godkännande för 1,2-procentsregeln begärdes till och med utgången av 2003. Anmälningarna inkom till kommissionen efter det att de tidigare godkännandena hade löpt ut och registrerades därför som icke anmälda stöd (se 12.6.5 ovan).

Den 11 december 2002 fattade kommissionen ett delbeslut i ärendena. I beslutet konstaterades att den generella nedsättningen för tillverkningsindustrin, 0,8-procentsregeln och 1,2-procentsregeln, utgjorde statsstöd. Dessa undantag prövades därför mot miljöriktlinjerna. Kommissionen valde att dela upp den svenska energiskatteordningen i en energiskattedel och en koldioxidskattedel. Beslutet den 11 december 2002 omfattade endast koldioxidskatten.

*Den generella nedsättningen för tillverkningsindustrin* godkändes för en tioårsperiod med början den 3 februari 2001 då de nuvarande miljöriktlinjerna trädde i kraft. Nedsättningen godkändes enligt

---

<sup>37</sup> EGT C 117, 21.4.2001, s. 19.



punkterna 51.1 och 52 i miljöriktlinjerna (se avsnitt 12.6.4). Därvid konstaterade kommissionen beträffande punkt 51.1 b första strecksatsen att de minimisatser som betalas av företag i tillverkningssektorn alltid kommer att iakttas (harmoniserade bränslen, dvs. olja och gasol). Vad beträffar den andra strecksatsen konstaterade kommissionen att de stödmottagande företagen alltid betalat minst 25 procent av den normala skattesatsen, vilket fick anses betydande i enlighet med bestämmelsen (icke harmoniserade bränslen, dvs. kol och naturgas).

*0,8-procentsregeln* godkändes till och med utgången av 2010 och *1,2-procentsregeln* godkändes till och med utgången av år 2003. Vid sin bedömning beaktade kommissionen vad Sverige anfört om att den nationella miljöpolitiken genomförs med hjälp av både bindande lagstiftning och skatter samt att den kombinerade effekten av dessa två inslag måste beaktas. Detta innebar i korthet att företagen vid kommissionens bedömning av huruvida en betydande del av den nationella skatten betalas kunde tillgodoräkna sig sina kostnader för miljöskydd. För några företag var detta helt nödvändigt för att uppnå en betydande del. För de företag som endast använder sig av harmoniserade bränslen var det tillräckligt att konstatera att minimiskattesatserna iakttas.

Vad beträffar *avdraget för förbrukning för annat ändamål än uppvärmning (inklusive huvudsaklighetsprincipen)* ansågs detta avdrag inte utgöra statsstöd med motiveringen att det ligger inom miljöskattesystemets logik och allmänna natur, åtminstone då en uppdelning inte är ett praktiskt genomförbart alternativ, att skattebefria energiprodukter som enbart, eller huvudsakligen används för andra ändamål än uppvärmning.<sup>38</sup>

Slutligen, avseende *metallurgiavdraget*, anförde kommissionen att någon slutsats inte behövde dras om huruvida nämnda avdrag utgjorde statsstöd. Motiveringen härför var att ingen av de processer som Sverige tagit upp i ärendena var befriade från skatt enbart pga. metallurgiavdraget. I stället är de skattebefriade antingen pga. att de används för annat ändamål än uppvärmning eller i enlighet med huvudsaklighetsprincipen.

Kommissionens beslut omfattar inte tillämpningen av nedsättningarna inom jordbruks-, skogsbruks- och vattenbrukssektorerna.

<sup>38</sup> Jfr kommissionens beslut av den 3 april 2002 om undantaget för bränsle för blandad användning som Storbritannien planerar att genomföra genom klimatförändringsskatten och en utvidgning av undantaget till att omfatta vissa konkurrerande bearbetningsprocesser (EGT L 229, 27.8.2002, s. 15).

Dessa skatteregler är alltså föremål för kommissionens prövning. Än viktigare är att hålla i minnet att beslutet inte till någon del omfattar energiskatten vare sig på bränslen eller el. När ett sådant beslut kan väntas är för närvarande oklart.

## 12.7 Sveriges anslutningsfördrag

Sverige är sedan den 1 januari 1995 medlem i EU. Från den dagen är bestämmelserna i de grundläggande fördragen och i de rättsakter som har antagits av institutionerna dessförinnan bindande.

Bestämmelserna skall tillämpas på de villkor som anges i fördragen och anslutningsakten (artikel 2 i anslutningsakten). Inför inträdet skedde förhandlingar bland annat på energiskatteområdet där Sverige förhandlade fram vissa undantag från mineraloljedirektivets bestämmelser.

### 12.7.1 Undantagen enligt anslutningsfördraget

I anslutningsfördragets bilaga IX, (Beskattning) punkterna 5 g och 5 h, anges de undantag från mineraloljedirektivet som Sverige förhandlat sig till i samband med anslutningen till EU.

Enligt punkt 5 g fick Sverige tillåtelse att behålla dels en punktskattereduktion för industriellt bruk, dels skattereduktioner för dieselolja och tunn (lätt) eldningsolja i enlighet med indelningen i miljöklasser. Dessa undantag medgavs på grundval av artikel 8.4 i mineraloljedirektivet (se 12.3 ovan) på villkor enligt rådets beslut 92/510/EEG av den 19 oktober 1992<sup>39</sup> och framför allt, på villkor att minimiskattesatserna i skattesatsdirektivet (se 12.4 ovan) följdes.

Enligt punkt 5 h fick Sverige vidare behålla en punktskattebefrielse för biologiskt framställd metangas och annan avfallsgas. Även detta undantag medgavs på grundval av artikel 8.4 i mineraloljedirektivet och på villkor enligt rådets beslut 92/510/EEG. Eftersom det var fråga om punktskattebefrielse fanns det inte något krav på att följa minimiskattesatsen.

Av de med undantagen förenade villkoren framgår att undantagen är beviljade i den ordning som följer av artikel 8.4 i mineraloljedirektivet. Dessa s.k. 8.4 undantag är med stöd av artikel 8.5

---

<sup>39</sup> EGT L 316, 31.10.1992, s. 18.

föremål för löpande översyn av kommissionen. Nu gällande 8.4-undantag återfinns i rådets beslut 2001/224/EG av den 12 mars 2001<sup>40</sup> (se 12.3.1).

Såvitt kommittén kan bedöma, medför det nu sagda att de undantag Sverige förhandlat sig till i samband med anslutningen inte längre har någon självständig betydelse. Rättsligt stöd för att avvika från mineraloljedirektivet får i stället sökas i nu gällande 8.4-beslut.

---

<sup>40</sup> EGT L 84, 23.3.2001, s. 23.

## 13 Den svenska energibeskattningen

Energiskatterna är ett samlande begrepp för punktskatterna på bränslen och el. Liksom mervärdesskatten är de s.k. indirekta skatter eftersom avsikten normalt är att de skall bäras av konsumenterna trots att de tas ut och betalas av producenterna eller säljarna. Till skillnad mot vad som gäller för mervärdesskatten, som i allmänhet betecknas som en generell konsumtionskatt, tas energiskatterna ut på särskilt utvalda varor. De kallas därför punktskatter.

*Materiella regler* för den svenska energibeskattningen finns i lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE). Lagen innehåller bestämmelser om energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt på bränslen samt energiskatt på el. Ett av syftena bakom lagen, som infördes från och med den 1 januari 1995, var att harmonisera den svenska energibeskattningen med gällande EG-regler. Ett annat syfte var att förenkla lagstiftningen som tidigare var uppdelad på flera olika författningar beroende på bränsleslag. Utanför LSE kan nämnas den s.k. NO<sub>x</sub>-avgiften som är en avgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion i fasta förbränningsanläggningar. NO<sub>x</sub>-avgiften är emellertid inte någon skatt och omfattas inte heller av Skattenedsättningskommitténs uppdrag.

*Förfaranderegler* finns i LSE. Tidigare fanns även sådana regler i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, LPP. LPP är emellertid upphävd fr.o.m. den 1 januari 2003 eftersom punktskatterna, inbegripet energiskatterna, inordnats i skattebetalningens (1997:483) skattekontosystem.

I kapitlet som följer ges en redogörelse för gällande bestämmelser på energiskatteområdet inklusive de nedsättningsregler som är det huvudsakliga föremålet för kommitténs uppdrag.

### 13.1 Mervärdesskatt på energi

Även om det finns vissa undantag räknas mervärdesskatten som en generell skatt. Således är hela energiområdet, med undantag för flygfotogen och flygbensin, sedan den 1 mars 1990 belagt med mervärdesskatt (fjärrvärmens belades dock med mervärdesskatt först fr.o.m. den 1 januari 1991). Mervärdesskatten beräknas på energipriset (inköpsvärde eller tillverkningskostnad) inklusive eventuella energiskatter.

Konstruktionen med mervärdesskatt på energi innebär att mervärdesskatteskyldiga kan lyfta av mervärdesskatten i likhet med vad som gäller för andra produkter som används i den yrkesmässiga verksamheten. Omvänt kan samma sak uttryckas så att det är de som inte är skattskyldiga, och då främst hushållen, som bär skatten fullt ut. Mervärdesskattesatsen på energi är densamma som den generella skattesatsen, dvs. 25 procent.

### 13.2 Allmänt om energi- och koldioxidskatt på bränslen

Energi har beskattats i Sverige sedan lång tid tillbaka. Redan år 1929 infördes den första energiskatten på bensin och motoralkoholer. År 1957 infördes en allmän energiskatt. I samband med 1990–1991 års skattereform infördes sedan koldioxidskatten och svavelskatten från och med den 1 januari 1991. Bakom införandet av energiskatterna låg inledningsvis främst fiskala skäl. Under de senaste decennierna har de energi- och miljömässiga aspekterna gjort sig alltmer gällande.

Energi- och koldioxidskatt tas ut på bensin, eldningsolja, dieselolja, fotogen, gasol, naturgas, kol och petroleumkoks. Biobränslen och torv för uppvärmningsändamål undantas normalt från energi- och koldioxidskatt. Sedan den 1 januari 1999 tas emellertid energiskatt ut på råttallolja. Råttalloljan belades med energiskatt av näringspolitiska skäl. Avsikten var att försöka minimera de negativa effekter som energibeskattningen indirekt haft för den kemiska förädlingsindustrins råvaruinköp av råttallolja.

Skattesatser anges i 2 kap. 1 och 1 a §§ LSE (se tabell 13.1). De bränslen som anges där är s.k. direkt skattepliktiga. Skattesatserna räknas årligen upp med hänsyn till prisutvecklingen (2 kap. 10 § LSE). När det gäller skatternas inbördes förhållande har statsmakterna under de senaste åren ökat koldioxidskattens

tyngd i förhållande till energiskatten. Detta har gjorts i syfte att öka den samlade miljöstyrningen (se prop. 2000/2001:1 s. 226 f. och prop. 2001/02:1 s. 198).

Huvudprincipen enligt LSE är att skatt skall belasta de angivna bränslena när de används till uppvärmning eller motordrift. Dessutom skall alla bränslen (även biobränslen) som används för motordrift beskattas (2 kap. 3 och 4 §§ LSE). Dessa bränslen beskattas efter den skattesats som gäller för motsvarande direkt skattepliktiga bränsle. Principen överensstämmer med vad som föreskrivs i mineraloljedirektivet (se avsnitt 12.3).

Vissa undantag från skatteplikten finns i 2 kap 11 § LSE. Det gäller bland annat metan som framställs genom biologiska processer, trädbränslen som säljs eller förbrukas för samtidig produktion av värme och el i en kraftvärmeanläggning<sup>1</sup> samt bränslen som tillhandahålls i småförpackningar på upp till en liter.

Med stöd av 2 kap. 12 § LSE har regeringen fått möjlighet att i särskilda fall medge nedsättning av eller befrielse från energi- och koldioxidskatt på bränslen som används i försöksverksamhet inom ramen för pilotprojekt som syftar till att utveckla mer miljövänliga bränslen. Bestämmelsen motsvaras av artikel 8.2 d i mineraloljedirektivet. Regeringen har under åren 1995–2002 fattat beslut om skattelättnader för ett antal företag med stöd av denna bestämmelse. I sammanhanget kan nämnas att regeringen i budgetpropositionen för år 2002 lade fast huvudkomponenterna för en ny skattestrategi för alternativa drivmedel. Enligt strategin kan nedsättning ske antingen via pilotprojekt, för vilka medges befrielse från både energi- och koldioxidskatt, eller genom generell koldioxidskattebefrielse för koldioxidneutrala drivmedel. Regeringen anser att det är angeläget att skattestrategin kan börja tillämpas så snart erforderliga godkännanden erhållits från rådet och EG-kommissionen (se prop. 2002/03:1 s. 187).

### 13.2.1 Särskilt om energiskatt

Energiskatten på bränslen utgår med ett bestämt belopp per vikt eller volymenhet. För närvarande är skattesatserna inte proportionella mot energivärdet. Däremot är skattesatserna på oljebränslen

<sup>1</sup> Alla bränslen som används för motordrift beskattas (2 kap. 4 § LSE). Genom undantaget uppnås skattebefrielse för trädbränslen som används i gasturbinen, eftersom sådan användning definitionsmässigt är motordrift.

och bensin differentierade utifrån miljöklasser. Genomgående gäller att det bränsle som har bäst miljöegenskaper också har lägst skattesats. Vidare är skattesatserna för gasol, metan och naturgas differentierade beroende på om bränslet används som drivmedel eller för annat ändamål (uppvärmning).

När det gäller den framtida utformningen av energiskatten har Skatteväxlingskommittén i sitt slutbetänkande *Skatter, miljö och sysselsättning* (SOU 1997:11) föreslagit en omstrukturerad energiskatt proportionell mot energiinnehållet (se avsnitt 2.5.2). Några sådana förändringar har emellertid ännu inte vidtagits.

### 13.2.2 Särskilt om koldioxidskatt

Koldioxidskatt tas ut på alla fossila bränslen. I likhet med energiskatten tas koldioxidskatten ut med ett bestämt belopp per vikt- eller volymenhet. Koldioxidskattebeloppen är dock beräknade utifrån en enhetlig grund, kolinnehållet i respektive bränsle. Sedan den 1 januari 2003 motsvarar koldioxidskatten 76 öre per kilo utsläpp koldioxid. Liksom vad som gäller för energiskatten är skattesatsen på gasol, metan och naturgas beroende på om bränslet används som drivmedel eller för annat ändamål.

**Tabell 13.1. Energiskatt och koldioxidskatt på bränslen den 1 januari 2003 (icke-industriell förbrukning)**

KN-nr	Slag av bränsle enhet	Skattebelopp (kr per enhet)			
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt	
<i>Mineraloljor</i>					
1.	2710 00 26, 2710 00 27, 2710 00 29 eller 2710 00 32	Bensin som uppfyller krav för a) miljöklass 1 -motorbensin -alkylatbensin <sup>1</sup> b) miljöklass 2	2,94 1,41 2,97	1,77 1,77 1,77	4,71 3,18 4,65
		<i>per liter</i>			
2.	2710 00 26, 2710 00 34 eller 2710 00 36	Annan bensin än som avses under 1 <i>per liter</i>	3,63	1,77	5,40
3.	2710 00 51, 2710 00 55, 2710 00 69 eller 2710 00 74–78	Eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m. a) märkt olja <sup>2</sup> b) omärkt olja <sup>3</sup> miljöklass 1 miljöklass 2 miljöklass 3 eller inte tillhör någon miljöklass <i>per m<sup>3</sup></i>	720 1 004 1 243 1 556	2 174 2 174 2 174 2 174	2 894 3 178 3 417 3 730
4.	ur 2711 12 11- 2711 19 00	Gasol som används för a) drift av motordrivnet fordon, fartyg eller luftfartyg b) annat ändamål än som avses under a <i>per 1 000 kg</i>	0 141	1 322 2 286	1 322 2 427
5.	Ur 2711 29 00	Metan som används för a) drift av motordrivnet fordon, fartyg eller luftfartyg b) annat ändamål än som avses under a <i>per 1 000 m<sup>3</sup></i>	0 233	1 087 1 628	1 087 1 861



<i>Övriga bränslen</i>					
6.	2711 11 00, 2711 21 00	Naturgas som används för a) drift av motordrivnet fordon, fartyg eller luffartyg b) annat ändamål än som avses under a <i>per 1 000 m<sup>3</sup></i>	0  233	1 087  1 628	1 087  1 861
§	2701, 2702 eller 2704	Kolbränslen <i>per 1 000 kg</i>	307	1 892	2 199
8.	2713 11 00- 2713 12 00	Petroleumkoks <i>per 1 000 kg</i>	307	1 892	2 199
	3803 00 10	Råtalolja <i>per m<sup>3</sup></i>	2 894	-	2 894

<sup>1</sup> Den särskilda skattesatsen för alkylatbensin gäller från den 15 november 2002.

<sup>2</sup> Märkt olja får användas i stationära motorer samt för uppvärmningsändamål. Sådant olja får även användas i båtar för vilka fartygstillsstånd meddelats. Vidare får Forsvarsmakten m.fl. statliga myndigheter använda märkt olja i båt. Om det finns särskilda skäl kan även medgivande lämnas för annan båt.

<sup>3</sup> Omärkt olja används för drift av motordrivna fordon samt i båtar som inte uppfyller kriterierna för att få använda märkt olja.

### 13.3 Svavelskatt på bränslen

Svavelskatt tas enligt 3 kap. 2 § LSE ut för torvbränsle<sup>2</sup>, kolbränsle, petroleumkoks och andra fasta eller gasformiga produkter med 30 kronor per kilo svavel i bränslet. Flytande bränslen beskattas med 27 kronor per kubikmeter för varje tiondels viktprocent svavel i bränslet. Om svavelinnehållet är högst 0,05 viktprocent tas skatten inte ut för flytande eller gasformiga bränslen. Vid bestämning av skatten skall avrundning göras uppåt till närmaste tiondels viktprocent. Om svavelinnehållet överstiger 0,05 viktprocent, men inte 0,2 viktprocent skall dock avrundning göras till 0,2 viktprocent. Om svavelutsläppen begränsas genom rening eller genom att en del av svavlet binds i aska eller i någon produkt återbetalas skatten för den mängd svavel som därmed inte släpps ut till luften. Bränslen som används för att framställa produkter av andra mineraliska produkter än metaller, dvs. kalk, sten och

<sup>2</sup> Svavelskatt tas inte ut för torv som används för annat ändamål än förbränning, t.ex. jordförbättring.

cement, samt de som används i sodapannor inom skogsindustrin belastas inte med svavelskatt.

### 13.4 Allmänt om nedsättningsreglerna

Sedan LSE trädde i kraft den 1 januari 1995 har lagen genomgått ett flertal förändringar. Detta har efterhand lett till att lagen blivit alltmer svåröverskådlig, kanske framför allt vad gäller de olika möjligheterna till skattenedsättning. Förhållandet har emellertid uppmärksamrats av lagstiftaren som från den 1 oktober 2001 beslutat om ändringar i LSE med motivet att förenkla tillämpningen av reglerna om skattebefrielse. Några materiella ändringar avsågs inte. Genomgående används termen skattebefrielse när skattelättnader kan komma i fråga.

Med den nya utformningen av lagen har man försökt samla de flesta situationer som kan medföra skattebefrielse i ett nytt kapitel (6 a). I kapitlet anges med hjälp av en tabell vilka ändamål som medför skattebefrielse, vilket bränsle som kan komma ifråga för skattebefrielse och hur stor skattebefrielsen är.

Förutom reglerna om skattebefrielse i 6 a kap. 1 § LSE finns även de särskilda reglerna för energiintensiv verksamhet (0,8- och 1,2-procentsreglerna) samt därutöver vissa särskilda regler som rör diplomater m.m.

I bestämmelserna anges inte hur skattebefrielsen åstadkoms. Detta regleras i stället särskilt i LSE:s kapitel 7–9. I det sammanhanget får den som är skattskyldig del av sin skattebefrielse genom avdrag och den som är skattebefriad förbrukare kan köpa bränslet helt eller delvis skattebefriat. Den som inte är skattskyldig eller skattebefriad förbrukare får del av skattebefrielsen genom återbetalning.

#### 13.4.1 Möjligheter till befrielse enligt 6 a kap. 1 § 1–13 LSE

Avsnittet följer den uppställning som framgår av tabellen i 6 a kap. 1 § LSE. Varje punkt inleds med en återgivning av den aktuella lagtexten. Punkterna 10 och 11 har dock skrivits ihop eftersom de materiellt sett är identiska, men avser olika sektorer av näringslivet. För följande ändamål medges skattebefrielse:

**Punkten 1 – Förbrukning för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning eller i en process där bränslet i allt väsentligt används för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning**

Enligt denna bestämmelse medges befrielse för skatt på bränsle som används som råvara, vid kemiska reduktioner inom den kemiska processindustrin samt vid reduktionsprocesser, t.ex. masugnprocessen. Med råvara bör avses bränsle som direkt – kemiskt oförändrat – ingår i tillverkade produkter, som t.ex. kol i kolstybb och elektrodmassa eller som beståndsdel i olika slag av reningsfilter.

I vissa fall kan det ifrågasättas om bränslet i en enskild process används enbart för ”annat ändamål än motordrift eller uppvärmning” eller om en viss del kan anses gå åt till uppvärmning. Typexempel är när en del av bränslet tjänar till att skapa och upprätthålla temperatur och andra processförhållanden, som behövs för att en reduktionsprocess skall kunna genomföras. Det är av process-tekniska skäl inte möjligt att göra någon direkt uppmätning av hur stor mängd bränsle som i dessa fall går åt till respektive ändamål. För att i sådana fall kunna medge skattebefrielse har lagstiftaren infört bestämmelsen om skattefrihet för bränslen som förbrukats i en process där bränslet ”i allt väsentligt” används för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning (huvudsaklighetsprincipen).

Bestämmelsens utformning innebär att en huvudsaklighetsbedömning måste göras för att rätten till skattebefrielse skall kunna avgöras. Ett riktmärke för huvudsaklighetsprincipen uttalades i förarbetena till bestämmelsens införande. Det var att om 70–75 procent av den totala bränsletillförseln i en process förbrukats för ”annat ändamål än motordrift eller uppvärmning”, medges även avdrag för skatten på resterande 25–30 procent.

Punkten omfattar samtliga bränslen och medger, om förutsättningarna är uppfyllda, hel befrielse från energi-, koldioxid- och svavelskatt.

Skattebefrielse för mineraloljor som används för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning följer av mineraloljedirektivet. Motsvarande princip för kol och naturgas gäller allmänt i de medlemsstater som idag beskattar dessa bränslen och ligger till grund för det nya, i mars 2003 överenskomna energibeskattningsdirektivet.

**Punkten 2 – Förbrukning i tåg eller annat spårbundet färdmedel**

Beteckningen spårbundet transportmedel är avsett att omfatta samtliga fordon som är inrättade för färd på skenor. Frånsett bensin och omärkt olja omfattar bestämmelsen samtliga bränslen och medger i förekommande fall hel befrielse från energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt. Gemenskapsrättsligt stöd för bestämmelsen finns i artikel 8.2 c i mineraloljedirektivet.

**Punkten 3 – Förbrukning i skepp, när skeppet inte används för privata ändamål**

Med skepp avses fartyg som har ett skrov vars största längd är minst tolv meter och vars största bredd är minst fyra meter. Övriga fartyg kallas båtar (1 kap. 6 § LSE).

Frånsett bensin och omärkt olja omfattar bestämmelsen samtliga bränslen och medger hel befrielse från energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt. Stöd för bestämmelsen finns i artikel 8.1 i mineraloljedirektivet.

**Punkten 4 – Förbrukning i båt för vilken medgivande enligt 2 kap. 9 § LSE eller fartygstillstånd enligt fiskelagen (1993:787) meddelats när båten inte används för privat ändamål**

Dispensbestämmelsen i 2 kap. 9 § LSE infördes bland annat med motiveringen att problem befarades uppkomma i de fall myndigheter disponerar över såväl skepp som båtar och skulle behöva hantera såväl märkt som omärkt olja.

Vad beträffar de båtar för vilka fartygstillstånd meddelats likställer bestämmelsen dessas beskattning med de yrkesmässigt framförda skepp som regleras i punkten 3. Bestämmelsen omfattar samtliga bränslen med undantag för bensin och omärkt olja och medger hel skattebefrielse.

**Punkten 5 a) – Förbrukning i luftfartyg, när luftfartyget inte används för privat ändamål**

Bestämmelsen grundar sig på artikel 8.1 i mineraloljedirektivet där det föreskrivs att medlemsstaterna inte får beskatta mineraloljor som är avsedda att användas för annan flygning än privat nöjesflygning. Hel skattebefrielse medges således. Annan bensin än flygbensin medför inte rätt till skattebefrielse.

**Punkten 5 b) – Förbrukning i luftfartyg, när luftfartyget används för privat ändamål eller i luftfartygsmotorer i provbädd eller i liknande anordning**

Denna bestämmelse stöder sig i den del den avser privat nöjesflygning på ett s.k. 8.4-beslut (se avsnitt 12.3.1) enligt vilket Sverige givits rätt att undanta även annan luftfart än yrkesmässig luftfart från beskattning. Syftet bakom införandet av bestämmelsen var huvudsakligen att undvika de tillämpningsproblem som skulle kunna uppstå med skilda regler för privat respektive yrkesmässig luftfart.

Vad beträffar skattefriheten för bränsle som används vid testning av flygmotorer finns stöd för detta i artikel 8.2 i mineraloljedirektivet, vilket tillsammans med den generella skattefriheten för flygbränslen av lagstiftaren ansetts utgöra skäl för skattebefrielse. Befrielsen gäller endast för flygbensin och flygfotogen.

**Punkten 6 – Förbrukning vid framställning av mineraloljeprodukter, kolbränslen, petroleumkoks och andra produkter för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren**

Enligt bestämmelsen medges hel skattebefrielse för bränslen som används vid framställning av dels mineraloljeprodukter, dels sådana skattepliktiga produkter som definitionsmässigt inte är mineraloljor. Bestämmelsen grundar sig på artikel 4.3 i mineraloljedirektivet.

### **Punkten 7 – Förbrukning vid framställning av skattepliktig elektrisk kraft, med de begränsningar som följer av 3 §**

Bestämmelsen innebär att det bränsle som används till framställning av skattepliktig el befrias från såväl energi- som koldioxidskatt. Skatt på el tas i stället ut i förbrukarledet med stöd av 11 kap. LSE (se avsnitt 13.5 nedan). Skattebefrielse enligt punkten 7 får därmed till följd att dubbelbeskattning undviks.

Om värme produceras samtidigt som el i en kraftvärmeanläggning gäller befrielse från hälften av energiskatten på det bränsle som förbrukas för framställning av nyttiggjord värme. Bestämmelsen innebär alltså att full koldioxidskatt och 50 procent av den generella nivån på energiskatten betalas för bränslen som används för värmeproduktion (se 6 a kap. 3 § LSE).<sup>3</sup> Regeringen har emellertid föreslagit förändringar av kraftvärmebeskattningen, vilka berörs i avsnittet 13.6.3 nedan.

### **Punkten 8 – Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning i metallurgiska processer**

I begreppet metallurgiska processer anses ingå den del av processen som börjar med sintertillverkning och slutar med göt, ämnen eller gjutgods. Bestämmelsen omfattar kolbränslen och petroleumkoks och medger hel befrielse från energi- och koldioxidskatt.

Bestämmelsen infördes ursprungligen 1984. Den bibehölls vid LSE:s tillkomst med motiveringen att den var avsedd att gälla tills vidare och i avvaktan på en gemensam kolbeskattning inom EU.

Skattebefrielse för bränslen i metallurgiska processer kan dock medges redan genom tillämpning av bestämmelsen i 6 a kap. 1 § 1 LSE, dvs. enbart med stöd av skattefriheten för "annat ändamål än motordrift eller uppvärmning" eller i förening med huvudsaklighetsprincipen.

---

<sup>3</sup> Vissa särbestämmelser gäller för råttalolja eftersom detta bränsle endast beskattas med energiskatt och inte koldioxidskatt (jfr 2 kap. 1 § första stycket 3 a LSE och 6 a kap. 3 § LSE).

### **Punkten 9 – Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet**

Denna punkt utgör tillverkningsindustrins generella möjlighet till skattebefrielse. Bestämmelsen omfattar inte bensin eller märkt olja enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 a LSE och är inte heller direkt tillämplig för råtallolja. Övriga bränslen omfattas dock och medges befrielse med 100 procent av energiskatten och 75 procent av koldioxidskatten. Genom en hänvisning i 6 a kap. 2 § LSE ges skattebefrielse för råtallolja i samma omfattning som för övriga bränslen.<sup>4</sup> Den skattenivå som uppnås genom tillämpning av bestämmelsen brukar normalt kallas industriskattesatsen (aktuella skattesatser återges i tabell 13.2). De två begreppen "industriell verksamhet" och "tillverkningsprocessen" behandlas närmare nedan.

#### *Industriell verksamhet*

När det gäller begreppet industriell verksamhet har lagstiftaren uttryckt att den officiella statistik som används för näringsgrensindelning (Standard för svensk näringsgrensindelning, SNI 92) kan ge vägledning om vilka verksamheter som omfattas av begreppet. I det här sammanhanget betraktas avdelningarna C (utvinning av mineral, koder 10–12) och D (tillverkning, koder 15–37) som industriell verksamhet. Detta har bland annat inneburit att tvätteriverksamhet, som återfinns i gruppen servicenäringar Industri- och institutionstvätt (SNI 9301), betalar full skatt för sin ofta höga energiförbrukning (se avsnitt 15.1.1). Detta utesluter inte att delar av verksamheten kan anses som industriell verksamhet, innebärande att energiförbrukningen för dessa delar får nedsatt skatt. I tidigare förarbeten till bestämmelsen har det uttalats att begreppet industriell verksamhet bör tolkas generöst och att riktpunkten därvid främst bör vara att undvika konkurrensnedvridningar (SkU 1976/77:22 s. 13). Enligt uppgift har beskattningsmyndigheten emellertid endast i ett fåtal fall låtit andra företag än sådana som omfattas av SNI-avdelningarna C och D komma ifråga för skattenedsättning. I departementspromemorian *En*

<sup>4</sup> Eftersom råtallolja endast beskattas med energiskatt (som motsvarar övriga bränslens sammanlagda energi- och koldioxidskatt) skulle en direkt tillämpning av punkten 9 medföra en totalt sett lägre skattebefrielse för råtallolja än för övriga bränslen. Detta undviks genom särregleringen i 6 a kap. 2 § LSE.

*utvärdering av Skatteväxlingskommitténs energiskattemodell* (Ds 2000:73) anförs som exempel på områden där gränsdragningsproblem förekommer bland annat konstnärlig kontra industriell verksamhet (glasbläsning, skulptörer etc.) samt mellan tryckerier och övrig databehandling. Det sistnämnda fallet utgör ett exempel på ett område där den tekniska utvecklingen medfört tolkningsproblem.

### *Tillverkningsprocessen*

För nedsättning krävs inte endast att förbrukningen skall ha ägt rum i industriell verksamhet utan även att den skall ha ägt rum i tillverkningsprocessen.

Till ledning för tolkning av begreppet har RSV givit ut *RSV:s allmänna råd om beskattning av bränslen enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi* (RSV 2002:18). I de allmänna råden uttalar RSV följande:

Bedömningen av tillverkningsprocessens omfattning, dvs. när den skall anses påbörjad respektive avslutad, bör utgå från de företags-ekonomiska huvudfunktionerna tillverkning, försäljning, administration samt forskning och utveckling (FOU). Man bör inte göra en geografisk koppling till arbetsställe när det gäller en tillverkningsprocess utan funktionen som sådan bör vara avgörande. T.ex. bör varmhållning av råvaror, som sker i ett lager som är avskilt från det område där tillverkningen äger rum, anses vara en del av tillverkningsprocessen. Energiförbrukning som sker i och kring byggnad och mark som är knuten till pågående förädling – antingen sammansättningsproduktion, detaljtillverkning eller sönderdelande produktion – bör anses förbrukad i tillverkningsprocessen. Således får bränsleförbrukning i lokaler där verksamhet bedrivs som har samband med tillverkningen, t.ex. kontorslokaler avsedda för inköp till, planering och styrning av produktionen (driftskontor), driftslaboratorier och andra lagerutrymmen än färdigvarulager anses vara hänförlig till sådan verksamhet som hör till tillverkningen. Till försäljningsverksamhet bör hänföras lagerhållning av produkter som är färdiga för försäljning. Energi som förbrukats i och kring byggnad och mark där sådan lagerhållning bedrivs, t.ex. för varmhållning eller kylning av färdigproducerade varor, eller i övrigt för försäljningsverksamheten, bör således inte anses ha förbrukats i tillverkningsprocessen. Verksamheten i och kring huvud- och försäljningskontor bör inte betraktas som sådan verksamhet som har samband med tillverkningsprocessen. När det gäller laboratorier bör innebörden av begreppet FoU enligt bokföringsnämndens rekommendation BFN R 1, Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader vara vägledande.



Verksamhet som är knuten till grundforskning bör inte anses hänförlig till tillverkningsprocessen, medan däremot tillämpad forskning och utvecklingsarbete bör räknas dit.

Beträffande bedömningen av tillverkningsprocessens omfattning vid förbrukning av el har RSV där gjort motsvarande uttalanden som på bränslesidan i *RSV:s rekommendationer m.m. om energiskatt på elektrisk kraft* (RSV Sp 1999:1).

I praxis finns det flera avgöranden som berör de gränsdragningsproblem som bestämmelsen ger upphov till. Som exempel refereras ett par av de senare rättsfallen på området.

I Kammarrätten i Sundsvalls dom i mål nr 3462-1999 av den 26 mars 2001 handlade det om bränsle som förbrukats vid turbin-tillverkning i samband med leverans- och typprov, som utfördes på en av ett bolag tillverkad gasturbin, vilken ingår i en anläggning för kraftgenerering och som driver en generator. Proven skedde på tillverkarens provplats i samband med att anläggningen såldes till utlandet. Fråga var om bränslet förbrukats inom tillverkningsprocessen. Kammarrätten konstaterade att bränslet förbrukades innan produkten var klar för leverans från arbetsstället och således i tillverkningsprocessen. Bolagets bränsleförbrukning skulle därför beskattas i nivå med industriskattesatsen.

I Regeringsrättens dom i målet RÅ 2002 ref. 16 var det fråga om hur förbrukning av el i lagerlokaler skulle bedömas. Skatterättsnämnden anförde i sin bedömning, vilken Regeringsrätten instämde i, att lagerhållning av produkter som är färdiga för försäljning bör hänföras till försäljningsverksamhet och inte till tillverkningsprocessen. Nollskattesatsen för el ansågs därför inte tillämplig på aktuell elförbrukning.

### **Punkterna 10 och 11 – Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid växthusuppvärmning i yrkesmässig växthusodling samt i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet**

Genom punkterna 10 och 11 är de i bestämmelsen angivna näringarna i energiskattesammanhang jämställda med tillverkningsindustrin. Skattebefrielse medges med 100 procent av energiskatten och 75 procent av koldioxidskatten. Liksom vad som gäller för tillverkningsindustrin omfattas inte bensin eller märkt olja enligt

2 kap. 1 § första stycket 3 a LSE. Inte heller är punkterna direkt tillämpliga för råttalolja. På samma sätt som enligt punkten 9 ges råttalolja skattebefrielse först genom en hänvisning i 6 a kap. 2 § LSE.

Eftersom det i det här sammanhanget endast är växthusodlarna som kan få sina skattelättnader genom godkännande som skattebefriade förbrukare har näringarna lagtekniskt delats upp på två punkter. Skattelättnaderna för annan yrkesmässig jordbruksverksamhet än växthusodling och yrkesmässig skogs- och vattenbruksverksamhet uppnås genom återbetalning.

**Punkten 12 – Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning i sodapannor, lutpannor, metallurgiska processer eller i processer för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller**

Bestämmelsen innebär att avdrag får göras för svavelskatten på bränsle som förbrukats i processer för framställning av t.ex. tegel, cement, kalk och mineralull. Den innebär också avdragsrätt för svavelskatt på bränsle som förbrukats i sodapannor eller lutpannor. Med sodapannor avses de särskilda pannor inom skogsindustrin i vilka främst restprodukter från massaproduktionen förbränns för kemikalieättervinning och energiändamål. Motsvarande pannor finns i sulfittmassaindustrin och kallas allmänt lutpannor.

**Punkten 13 – Förbrukning vid tillverkningsprocessen i gruvindustriell verksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar**

Befrielse enligt denna bestämmelse medges med 100 procent av energiskatten och 75 procent av koldioxidskatten på bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b (dvs. högbeskattad eldningsolja, dieselbrännolja och fotogen) och som förbrukats vid tillverkningsprocessen i gruvindustriell verksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar.

Beträffande bestämmelsen påtalar Riksskatteverket i *Handledning för punktskatter 1997* (s. 225) att bestämmelsens utformning även medger avdrag för annat fordon än sådana som är special-

byggda för ändamålet, under förutsättning att fordonet inte är att anse som personbil, lastbil eller buss.

Bestämmelsen infördes på initiativ av skatteutskottet (1994/95:SkU 28) i samband med att trafikbeskattningen av arbetsfordon breddades till att gälla även fordon som används i industriell tillverkning. Utskottet hade erfarit att det i vissa gruvor förekom att malmen uppfordrades med motordrivna fordon specialbyggda för ändamålet. Enligt utskottets mening borde dessa specialfordon även fortsättningsvis omfattas av industriskattesatsen.

*Tabell 13.2. Energiskatt och koldioxidskatt på bränslen den 1 januari 2003 (vid förbrukning för uppvärmning och drift av stationära motorer inom vissa sektorer<sup>1</sup>), 6 a kap. 1 § 9–11 LSE*

KN-nr	Slag av bränsle enhet	Skattebelopp (kr per enhet)			
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt	
<i>Mineraloljor</i>					
3.	2710 00 51, 2710 00 55, 2710 00 69 eller 2710 00 74–78	Eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m. a) märkt olja <i>per m<sup>3</sup></i>	0	543,50	543,50
4.	ur 2711 12 11- 2711 19 00	Gasol <i>per 1 000 kg</i>	0	571,50	571,50
5.	ur 2711 29 00	Metan <i>per 1 000 m<sup>3</sup></i>	0	407	407
<i>Övriga bränslen</i>					
6.	2711 11 00, 2711 21 00	Naturgas <i>per 1 000 m<sup>3</sup></i>	0	407	407
7.	2701, 2702 eller 2704	Kolbränslen <i>per 1 000 kg</i>	0	473	473
8.	2713 11 00- 2713 12 00	Petroleumkoks <i>per 1 000 kg</i>	0	473	473
	3803 00 10	Råtallolja <i>per m<sup>3</sup></i>	543,50	-	543,50

<sup>1</sup> Skattesatserna avser förbrukning vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet, förbrukning vid växthusuppvärmning i yrkesmässig växthusodling samt förbrukning i yrkesmässig jordbruks, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet.

### 13.4.2 De särskilda reglerna för energiintensiv verksamhet

#### **0,8-procentsregeln**

Regeln återfinns i 9 kap. 9 § LSE och kan tillämpas av företag som förbrukar bränsle i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet, vid växthusuppvärmning i yrkesmässig växthusodling och i yrkesmässig jordbruks, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet. Dessa näringar är de som anges i 6 a kap. 1 § 9–11 LSE. Samtliga skattepliktiga bränslen omfattas av bestämmelsen. Den omfattar dock inte skatt på bränsle som förbrukats för drift av motordrivna fordon. Regeln innebär att den del av skatten som överstiger 0,8 procent av ett företags försäljningsvärde sätts ned till 24 procent av koldioxidskattenivån. För råtallolja sker nedsättningen utifrån energiskattenivån eftersom koldioxidskatt inte utgår på råtallolja. Nedsättningen får dock inte medföra att gemenskapens minimiskattesatser (se tabell 12.1) underskrids. Sverige har igenom beslut den 12 mars 2001 (se avsnitt 12.3.1) medgivits undantag enligt artikel 8.4 i mineraloljedirektivet att tillämpa 0,8-procentsregeln. Tillåtelsen löper ut den 31 december 2006.

#### **1,2-procentsregeln**

Den här regeln är inte intagen i LSE utan återfinns i en övergångsbestämmelse, vars giltighetstid, efter att ha förlängts vid flera tillfällen, löper ut den 31 december 2003. Regeln avser nedsättning av koldioxidskatt på andra bränslen än mineraloljor, dvs. kol och naturgas och kan endast tillämpas av företag som framställer produkter av andra mineraliska ämnen än metaller, dvs. cement-, kalk-, sten- och glasindustrin. Bestämmelsen är en takregel där skattebelastningen på de aktuella bränslena begränsas till 1,2 procent av försäljningsvärdet. Överstigande skatt sätts alltså ned till noll. Regeln infördes i syfte att för vissa företag lindra övergången till en högre skattenivå samt att ge dessa företag en möjlighet att anpassa sig efter de nya reglerna. I samband med att regeln senast förlängdes uttalade regeringen att skattelättnader kan komma att behövas så länge inte samtliga fossilbränslen beskattas i konkurrentländerna (se prop. 2002/03:1 s. 186).

### 13.4.3 Övriga undantagsregler i LSE

Förutom de nu nämnda reglerna finns även vissa regler om skattelättnader i 9 kap. 1 och 3 §§ LSE. I dessa paragrafer regleras skattebefrielse för bränsle som förvärvats av diplomater samt för bensin för annat än privat ändamål som förbrukats i skepp eller båtar och för märkt olja som för sådant ändamål förbrukats i båt utan fartygstillstånd.

## 13.5 Skatt på el

### 13.5.1 Energiskatt på el

Energiskatt tas enligt 11 kap. LSE ut på el vid leverans till slutanvändare. I normalfallet är det elleverantören som är skyldig att betala skatten. För att undvika dubbelbeskattning tas varken energi- eller koldioxidskatt ut på bränslen som använts för att framställa el (6 a kap. 1 § 7 LSE). Skatten är differentierad beroende på vem som konsumerar elen och var i landet den förbrukas (se tabell 13.3).

Den som yrkesmässigt levererar el som framställts i ett vindkraftverk i Sverige får göra avdrag med 18,1 öre per kWh. Detta är den s.k. miljöbonusen för vindkraftverk. Tidigare var avdraget knutet till den högsta skattesatsen på el. Anknytningen togs emellertid bort fr.o.m. den 1 januari 2002 med motiveringen att stödet till vindkraften borde övervägas samlat (se prop. 2001/02:1 s. 199). I energipropositionen anför regeringen att miljöbonusen skall behållas under en övergångsperiod på sju år samtidigt som en nedtrappning med början 2002 sker (se prop. 2001/02:43 s. 100 ff.).

*Tabell 13.3. Energiskatt på el den 1 januari 2003, öre per kWh*

<i>Typ av konsumtion</i>	<i>Energiskatt</i>
1. Vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller vid yrkesmässig växthusodling	0
2. Annan förbrukning än under 1 som äger rum i vissa kommuner i norra och mellersta Sverige <sup>1</sup>	16,8
3. El-, gas, värme-, eller vattenförsörjning i andra kommuner än de som avses under 2 <sup>1</sup>	20,2
4. Övrig förbrukning	22,7

<sup>1</sup> För el som under tiden den 1 november–den 31 mars förbrukas i elektriska pannor som ingår i en elpanneanläggning vars installerade effekt överstiger 2 MW utgör energiskatten de under 2 och 3 angivna beloppen med ett tillägg av 2,4 respektive 2,5 öre per kWh.

### 13.5.2 Återbetalning av energiskatt på el

Om el har förbrukats i annan yrkesmässig jordbruksverksamhet än vid växthusodling eller i yrkesmässig skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet gäller enligt 11 kap. 12 § första stycket att energiskatten efter ansökan återbetalas av beskattningsmyndigheten. Detta innebär i praktiken att en nollskattesats, i likhet med vad som gäller för tillverkningsindustrin och växthusnäringen, även gäller för dessa sektorer.

### 13.5.3 Produktionsskatter på el

Några renodlade produktionsskatter på el finns inte numera. Den tidigare produktionsskatten på el producerad i vissa vattenkraftverk gjordes från den 1 januari 1997 om till en förhöjd fastighetsskatt. Sedan den 1 januari 1999 motsvarar dock skattesatsen den normala skattesatsen för industrifastigheter, dvs. 0,5 procent av markvärdet, vilket innebär att den del av skatten som svarade mot den tidigare produktionsskatten inte längre finns.

Även den särskilda skatten för elektrisk kraft från kärnkraftverk har avskaffats. Skatten har i stället fr.o.m. den 1 juli 2000 gjorts om till en effektskatt och regleras i lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer. Skatten utgör för varje kalendermånad 5 514 kronor per megawatt av den högsta tillåtna termiska effekten i kärnkraftsreaktorn. Produktionsanläggningen beskattas således med en fast skatt. Om en kärnkraftsreaktor har varit ur drift under en sammanhängande period av mer än 90 kalenderdygn, får avdrag med 181 kronor per MWh göras för det antal kalenderdygn som överstiger 90. Skattskyldig är den som har tillstånd att inneha och driva en kärnkraftsreaktor.

## 13.6 Allmänt om kraft- och värmeframställning

Med kraftvärmeverk avses vanligen en anläggning avsedd för samtidig produktion av el och värme där båda produkterna nyttiggörs. I ett kondenskraftverk, som kan använda liknande teknik som ett kraftvärmeverk, tas däremot endast elen och inte spillvärmens tillvara.

I kraftvärmeproduktionen används såväl fossila bränslen som biobränslen. Genom sin högre verkningsgrad har kraftvärmeverken stora miljöfördelar jämfört med konventionell kondenskraft.

Ett kraftvärmeverk som baseras på ångkraftsprocessen brukar ibland kallas mottrycksanläggning eller, om den är en del av en industrianläggning, industriellt mottryck.

I ett (fjärr-) värmeverk produceras endast värme och alltså inte någon el.

### 13.6.1 Beskattning vid värmeframställning utanför industrin

Till skillnad mot vad som gäller för el beskattas inte den färdiga värmeprodukten. I Skatteväxlingskommitténs slutbetänkande (SOU 1997:11) föreslås emellertid att en skatt på värme införs enligt samma principer som dagens energiskatt på el. Någon sådan skatt har emellertid ännu inte införts. För närvarande beskattas således bränslen som används för värmeproduktion enligt följande.

Vid samtidig produktion av värme och el i en kraftvärmeanläggning gäller befrielse från såväl energi- som koldioxidskatt på det bränsle som använts för elproduktionen. Riksskatteverket anser dock att fem procent av tillfört bränsle vid kondenskraftproduktion och 1,5 procent av det bränsle, som hänförs till elproduktion vid kraftvärmeproduktion i ett kraftvärmeverk skall beskattas som intern förbrukning och är därmed beskattningsbart med energi- och koldioxidskatt (se Riksskatteverkets allmänna råd, RSV 2002:18). Den el som korresponderar med den beskattade bränsleinsatsen anses inte skattepliktig. Vidare får avdrag göras för hälften av energiskatten på den del av bränslet som förbrukats för framställning av nyttiggjord värme. För användning av skattepliktigt bränsle i värmeproduktion betalas alltså full koldioxidskatt och 50 procent av den generella nivån på energiskatten. Utöver den generella skattelättnaden som tillkommer tillverkningsindustrin m.fl. finns inte någon skattelättnad för bränsle som används för ren värmeproduktion. Detta innebär att det vid enbart värmeproduktion såsom i t.ex. fjärrvärmeverk utgår full energiskatt och koldioxidskatt på användningen av skattepliktiga bränslen. Däremot tillämpas en 2,4 öre per kWh lägre skattesats när el används för värmeframställning (11 kap. 3 § LSE).

Vid samtidig användning av skattepliktigt och icke skattepliktigt bränsle får, om inte annat visas, först de skattepliktiga bränslena

anses förbrukade för framställning av skattepliktig el, därefter för icke skattepliktig el, och sist för värme. Den skattskyldige får fritt välja turordning mellan de skattepliktiga bränslena. I en del bio-bränsleeldade anläggningar är det av tekniska skäl nödvändigt med en viss inblandning av fossila bränslen. Dock föreligger nu ett förslag om att införa en regel om proportionering av insatsbränslena (se avsnitt 13.6.3 nedan).

### 13.6.2 Beskattning vid värmeframställning inom industrin

Vid kraftvärmeproduktion inom tillverkningsindustrin<sup>5</sup> (s.k. industriellt mottryck) tillämpas de nedsättningsregler som gäller för dessa näringar, dvs. ingen energiskatt och 25 procent koldioxidskatt på insatt skattepliktigt bränsle. Om förutsättningarna för detta är uppfyllda kan ytterligare nedsättning av koldioxidskatten ske med stöd av 0,8-procentsregeln. Cirka 85 procent av det industriella mottrycket finns inom massa- och pappersindustrin.

Dessa regler tillämpas enligt 9 kap. 5 § LSE även vid värmeleveranser från ett externt kraftvärmeverk till företag inom de berörda sektorerna. För den del av det industriella mottrycket som hänför sig till elproduktionen gäller dock samma regler som för övrig elproduktion, dvs. varken energi- eller koldioxidskatt betalas för den delen av bränsleinsatsen.

Om mottagaren av värmen är berättigad till ytterligare nedsättning av koldioxidskatten med tillämpning av 0,8-procentsregeln gäller dessa skattelättnader även vid externa värmeleveranser till mottagaren. En översikt över kraft- och värmebeskattningen ges i figur 13.1 nedan.

### 13.6.3 Planerade förändringar av kraftvärmebeskattningen

Finansdepartementet har i en promemoria (ärende nr Fi2002/2635) av den 5 juli 2002 föreslagit förändringar för kraftvärmebeskattningen tänkta att träda i kraft den 1 januari 2003 (se avsnitt 2.1.3). Regeringen lämnade i budgetpropositionen för år 2003

<sup>5</sup> Bestämmelsen är i och för sig generellt tillämplig för samtliga nedsättningsberättigade sektorer, dvs. inom tillverkningsindustrin, vid växthusuppvärmning i yrkesmässig växthusodling och i yrkesmässig jordbruks, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet (se 6 a kap. 1 § 9–11 LSE), men har av naturliga skäl sin praktiska betydelse inom tillverkningsindustrin.



förslag, som i princip överensstämde med promemorian. Riksdagen avlog dock regeringens förslag, eftersom något statsstödsgodkännande från EG-kommissionen inte förelåg (se bet. 2002/03:FiU1 s. 231, rskr. 2002/03:24). Regeringen poängterade i propositionen att förändringarna är temporära i förhållande till föreliggande arbete. Förslaget gick ut på att skattereglerna för kraftvärmeproduktion i fjärrvärmen likställs med dem som gäller för industrins mottrycksproduktion. Vidare föreslogs bland annat att regler om proportionering skall införas för att fördela insatta bränslen på elproduktion respektive värmeproduktion. Detta till skillnad mot vad som nu gäller där den skattskyldige själv får välja ordningen mellan bränslena vid beräkning av skatteavdragen. Det bakomliggande syftet till denna förändring är att inte försämra biobränslenas konkurrenskraft.

*Figur 13.1.* Schema över beskattning av bränslen som används för el- och värmeproduktion<sup>1</sup>

<i>Produktion av:</i>	<i>Ordinär kraftvärme</i>	<i>Kraftvärme inom industrin (industriellt mottryck)<sup>2</sup></i>	<i>Annan värmeproduktion inom industrin<sup>2</sup></i>	<i>Värmeverk</i>	<i>Kondenskraftverk</i>
<i>Värme</i>	50 % energiskatt 100 % koldioxidskatt	0 % energiskatt 25 % koldioxidskatt	0 % energiskatt 25 % koldioxidskatt	100 % energiskatt 100 % koldioxidskatt	---
<i>El</i>	0 % energiskatt 0 % koldioxidskatt	0 % energiskatt 0 % koldioxidskatt	---	---	0 % energiskatt 0 % koldioxidskatt

<sup>1</sup> Observera dock att viss del av produktionen av el (enligt schablon) skall anses använd för egenförbrukning. Schablonvärdena utgör för vattenkraft 1 procent, *mottryckskraft* 1,5 procent och *kondenskraft* 5 procent. Bränsleåtgången som svarar mot dessa andelar av produktionen skall alltså beskattas (se avsnitt 7.1).

<sup>2</sup> Gäller även vid externa värmeleveranser till tillverkningsindustrin.

### 13.7 Energiskatternas ekonomiska betydelse under den senaste femårsperioden

I tabellen nedan kan utläsas energiskatternas ekonomiska betydelse för statsfinanserna. Som synes har dessa intäkter ökat med cirka 5,5 miljarder kronor under den senaste femårsperioden. Även regeringens strategi att öka miljörelateringen genom att lägga ökad tyngd på koldioxidskatten kan utläsas genom att intäkterna från energiskatten minskat mellan åren 2000 och 2001 medan intäkterna från koldioxidskatten ökat under samma period.

*Tabell 13.4.* Intäkter från energiskatterna under åren 1997–2001, miljoner kronor i löpande priser

Skatter	1997	1998	1999	2000	2001
Energiskatt på bensin	19 417	19 513	19 752	19 411	17 628
Koldioxidskatt på bensin	4 780	4 648	4 690	4 623	6 487
Energiskatt på oljeprodukter <sup>1</sup>	6 049	6 868	6 918	7 633	6 417
Koldioxidskatt på oljeprodukter <sup>1</sup>	6 938	7 258	7 292	6 832	9 070
Energiskatt på övriga bränslen <sup>2</sup>	55	175	170	155	119
Koldioxidskatt på övriga bränslen <sup>2</sup>	873	889	829	790	900
Energiskatt på el	8 674	10 341	10 711	11 190	12 349
Rätallolja	-	-	20	30	29
Svavelskatt på bränslen	134	115	104	75	81
Produktionsskatt på el från vattenkraftverk	194	0	-	-	-
Produktionsskatt på el från kärnkraftverk <sup>3</sup>	1 478	1 537	1 553	1 726	1 841
<b>Totalt:</b>	<b>48 398</b>	<b>51 344</b>	<b>50 488</b>	<b>51 114</b>	<b>54 921</b>
Procent av statens skatteintäkter	8,41%	8,03%	7,51%	7,60%	8,02%
Procent av BNP	2,65%	2,69%	2,52%	2,44%	2,53%

<sup>1</sup> Diesel- och eldningsolja.

<sup>2</sup> Kol, koks, naturgas m.m.

<sup>3</sup> Sedan den 1 juli 2000 utgörs beloppen av skatt på termisk effekt.

Källa: Riksskatteverket och Ekonomistyrningsverket.

## 14 Energibeskattningen i omvärlden

I kapitlet ges en redogörelse för hur energi beskattas i omvärlden. Med tanke på vårt uppdrag tar framställningen framförallt sikte på hur näringslivets energianvändning beskattas samt förekomsten av eventuella undantag och nedsättningsregler.

Redogörelsen omfattar inte drivmedelsbeskattningen som är föremål för en separat utredning (Vägtrafikskatteutredningen, Fi 2001:08). Beskattningen av drivmedel berörs därför inte vidare.

För några nationer, Danmark, Finland, Norge, Nederländerna, Storbritannien och Tyskland ges en mer ingående redogörelse. För att få en bredare bild av energibeskattningen redovisas ytterligare ett antal nationer, men mera översiktligt. Kapitlet avslutas med ett kort sammanfattande avsnitt vari bland annat använda källor anges.

För att underlätta jämförelser mellan de olika nationerna anges förekommande skattesatser genomgående i nationell valuta, euro och svenska kronor. De officiella växelkurserna per den 1 oktober 2002 har använts, vilket ger 1 euro=9,108 svenska kronor (EGT C 237, 2.10.2002 s. 1).

### 14.1 Norden

I avsnittet behandlas energibeskattningen i Danmark, Finland och Norge. För dessa länder bör nämnas att Danmark och Finland, till skillnad mot Norge är medlemmar i EU. Norge är i stället med i EFTA (the European Free Trade Association) och har anslutit till EES-avtalet (Europeiska ekonomiska samarbetsområdet). Målet med EES-avtalet är att stärka samarbetet mellan EG och EFTA så att EG:s inre marknad skall gälla även för EFTA-länderna. För energibeskattningsens vidkommande innebär detta samarbete att det inte har någon nämnvärd betydelse att Norge står utanför EU.

För Danmark, Finland och Norge gäller i princip att samtliga fossila bränslen och el beskattas. Biobränsleanvändning är normalt

skattefri. När det gäller energibeskattningsens uppbyggnad utgår den, i likhet med vad som gäller i Sverige, normalt från tre komponenter. Dessa utgörs av någon form av grundskatt (energiskatt), koldioxidskatt och någon tilläggsskatt (svavelskatt). Gemensamt för länderna är också att det förekommer särregleringar för industrins energianvändning. Utformningen av dessa skiljer sig dock åt mellan länderna.

#### 14.1.1 Danmark

##### *Mervärdesskatt på energi*

Den danska mervärdesskatten är en generell konsumtionsskatt som utgår med 25 procent på de flesta varor, inklusive energi. Mervärdesskatten beräknas på energipriset inklusive eventuella energiskatter.

##### **Allmänt om beskattningen av energi**

År 1996 infördes det s.k. gröna skattepaketet efter kommissionens statsstödsgodkännande 1995 (stöd nr N459/95). Skattepaketet bygger på Danmarks miljömål och syftar bland annat till att minska utsläppen av miljöfarliga ämnen. Ett annat syfte är att minska beroendet av fossila bränslen. Den centrala delen i skattepaketet är skatt på energiprodukter och el. För energibeskattningen gäller i huvudsak följande fem lagar:

- Lov om afgift af mineralolieprodukter mv., jf. lovbekendtgørelse nr. 701 af 28. september 1998.
- Lov om afgift af stenkul, brunkul og koks mv., jf. lovbekendtgørelse nr. 702 af 28. september 1998.
- Lov om afgift af elektricitet, jf. lovbekendtgørelse nr. 689 af 17. september 1998.
- Lov om afgift af naturgas og bygas, jf. lovbekendtgørelse nr. 887 af 3. oktober 1996.
- Lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, jf. lovbekendtgørelse nr. 643 af 27. august 1998.

### *Skatt på bränslen*

Danmark beskattar mineraloljor, naturgas och kolbränslen. Råtallolja beskattas inte. Skatterna är energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt. Energiskatten är differentierad utifrån energiinnehållet i de olika bränslena. Koldioxidskatten å sin sida skall relatera till nettoutsläppet av koldioxid. Liknande gäller för svavelskatten vars skattesats beror antingen av ett bränsles svavelinnehåll eller också av nettoutsläppet vid förbränning. För energiskatten och koldioxidskatten gäller vidare att det för vissa av de harmoniserade bränslena finns två nivåer av skattesatser. För att EG-anpassa lagstiftningen har Danmark nämligen infört vad som benämns referensskattesatser som motsvarar de normala skattesatserna men är omräknade enligt en oljetemperatur av 15°. Denna skattesats skall användas vid jämförelser med andra medlemsstater. Den normala skattesatsen som används vid betalning av skatterna utgår från en dansk genomsnittstemperatur på oljeprodukter av 8°. För skattesatser se tabell 14.1 på omstående sida. Förekommande referensskattesatser anges i not till tabellen.

**Tabell 14.1. Skatter på bränslen och värme i Danmark den 1 januari 2002<sup>1</sup>**

Slag av bränsle (enhet)	Skattebelopp (per enhet)								
	Energiskatt			Koldioxidskatt			Summa skatt <sup>2</sup>		
	DKK	euro	SEK	DKK	euro	SEK	DKK	euro	SEK
Lätt dieselolja <sup>3</sup> (per liter)									
- normal	2,6600	0,3581	3,2619	0,2700	0,0364	0,3311	2,9300	0,3945	3,5930
- lågsvavlig	2,4800	0,3339	3,0412	0,2700	0,0364	0,3311	2,7500	0,3703	3,3722
Dieselolja, fotogen och lätt eldningsolja <sup>3</sup> (per 1 000 liter)	1 830	246	2244	270	36	331	2 100	283	2 575
Tjock eldningsolja (per 1 000 kg)	2 060	277	2526	320	43	392	2 380	320	2 919
Fyringstjärre <sup>4</sup> (per 1 000 kg)	1 860	250	2 281	280	38	343	2 140	288	2 624
LPG <sup>3</sup> (per 1 000 kg)	2 350	316	2 882	300	40	368	2 650	357	3 250
Raffinaderigas (per 1 000 kg)	2 350	316	2 882	290	39	356	2 640	355	3 237
Stenkol, koks, kolslag och koksgrus (per 1 000 kg)	1 425	192	1 747	242	33	297	1 667	224	2 044
Petroleumkoks (per 1 000 kg)	1 675	226	2 054	323	43	396	1 998	269	2 450
Brunkol (per 1 000 kg)	1 030	139	1 263	178	24	218	1 208	163	1 481
Avfallsbaserad värme (per GJ)	12,90	1,74	15,82	-	-	-	12,90	1,74	15,82
Naturgas (per Nm <sup>3</sup> )	2,0200	0,2720	2,4771	0,2200	0,0296	0,2698	2,2400	0,3016	2,7468
Stadsgas (per Nm <sup>3</sup> )	0,9900	0,1333	1,2140	0,2200	0,0296	0,2698	1,2100	0,1629	1,4838

<sup>1</sup> Växelkurs per den 1 oktober 2002: 1 euro=7,4274 DKK=9,108 SEK (EGT C 237,2.10.2002 s.1). Skattesatserna vid en temperatur av 15° är följande: Lätt dieselolja (normal) energiskatt 2,6450 DKK/l, koldioxidskatt 0,2680 DKK/l (lågsvavlig) energiskatt 2,4660 DKK/l, koldioxidskatt 0,2680 DKK/l Dieselolja, fotogen och lätt eldningsolja energiskatt 1 819 DKK/1 000 l, koldioxidskatt 268 DKK/1 000 l.

<sup>2</sup> Härutöver utgår svavelskatt med 20 DKK (2,6927 euro, 24,53 SEK) per kilo svavel om svavelinnehållet i bränslet överstiger 0,05 procent. Företag som begränsar svavelutsläppen genom reningsåtgärder kan ansöka om återbetalning.

<sup>3</sup> Skattesatserna avser förbrukning för annat ändamål än fordonsdrift.

<sup>4</sup> Produkten är en slags mineralolja som är tyngre än de tjocka oljor som används i Sverige. Varken den danska branschorganisationen "Oljebranchens Fællesrepræsentation" eller den danska Tull- och skattemyndigheten kan närmare definiera produkten. Tänkbara KN-nummer uppges vara 2707 50 10 eller 2710 19 61-69.

*Skatt på el*

Energiskatten på el är en konsumtionskatt som utgår för el som förbrukas inom landet. Vissa undantag från skattplikt finns, vilka framgår nedan:

- El som produceras i mindre produktionsanläggningar (med en kapacitet mindre än 150 kW),
- el som används i transportmedel (tåg, fartyg m.m.),
- förnybar el som förbrukas direkt av producenten,
- el som produceras i reservgenerator vid driftsavbrott i den ordinarie tillförseln och
- el som produceras i solcellanläggning med en effekt understigande 6 kW per hushåll och som är ansluten till bostad eller annan icke kommersiell verksamhet.

Energiskattesatserna på el är differentierade beroende på om förbrukningen avser uppvärmning av permanentbostäder eller andra ändamål. Energiskatten består dels av den egentliga energiskatten, dels två små delbelopp, benämnda "elsparebidrag" respektive "eldistributionsbidrag".

Utöver energiskatt utgår även koldioxidskatt på el. Koldioxidskattesatsens storlek var ursprungligen avsedd att motsvara vad som gäller för kol med motiveringen att de flesta kraftverk i Danmark är koleldade. Skattesatserna för energi- och koldioxidskatt på el framgår av tabellen nedan.

*Tabell 14.2. Skatt på el i Danmark den 1 januari 2002<sup>1</sup>*

	<i>Skattebelopp (per kWh)</i>								
	<i>Energiskatt</i>			<i>Koldioxidskatt</i>			<i>Summa skatt</i>		
	DKK	euro	SEK	DKK	euro	SEK	DKK	euro	SEK
Uppvärmning <sup>2</sup>	0,5010	0,0675	0,6144	0,1000	0,0135	0,1226	0,6010	0,0809	0,7370
Övrig förbrukning	0,5660	0,0762	0,6941	0,1000	0,0135	0,1226	0,6660	0,0897	0,8167

<sup>1</sup> Växelkurs per den 1 oktober 2002: 1 euro=7,4274 DKK=9,108 SEK (EGT C 237,2.10.2002 s. 1).

<sup>2</sup> Avser elförbrukning för uppvärmning av permanentbostäder, vid förbrukning överstigande 4 000 kWh per år.

*Skattelättnader för energiintensiva företag*

För förbrukning av bränslen och el som sker i mervärdesskatte-registrerade verksamheter gäller generella bestämmelser om skattnedsättning. Som förutsättning härför gäller dels att energin skall ha förbrukats i näringsverksamheten, dels såsom s.k. processenergi. Med begreppet processenergi avses i princip all energianvändning fransett lokaluppvärmning och uppvärmning av varmvatten.

Skattnedsättning medges med hela energiskatten och delar av koldioxidskatten. För koldioxidskatten gäller att nedsättningens storlek är beroende av om energin förbrukats i s.k. lätta eller tunga processer. I lagen finns en uttömmande lista över de processer som i sammanhanget anses vara tunga. De uppgår för närvarande till 35 stycken. Processlistan är utarbetad på grundval av en statistisk värdering av energiintensiteten i olika tillverkningsprocesser. Av de processer som finns upptagna på listan märks bland annat yrkesmässig växthusodling (punkten 1), framställning av papper från returmaterial (punkten 21) och framställning av cement (punkten 29). Alla processer som inte återfinns i processlistan anses vara lätta processer. Vidare anses energi som endast förbrukats indirekt i den tunga processen, såsom t.ex. i lagerlokaler och administrationsbyggnader ha förbrukats i en lätt process. Skattnedsättningens storlek uppgår till 75 procent av koldioxidskatten på den energi som förbrukats i en tung process mot 10 procent för den energi som förbrukats i en lätt process.

Ovanstående bestämmelser om skattnedsättning gäller såväl bränslen som el.<sup>1</sup> Vissa, i en bilaga till "Lov om afgift af elektricitet", särskilt angivna verksamheter såsom advokatbyråer, revisionsbyråer, teatrar och liknande är dock undantagna från dessa skattelättnader såvitt avser deras elförbrukning.

---

<sup>1</sup> Danmark har genom två beslut fått tillåtelse att tillämpa differentierade punktskattesatser. Se Rådets beslut 2001/224/EG av den 12 mars 2001 om nedsättning av punktskattesatser och befrielse från punktskatter för vissa mineraloljor som används för särskilda ändamål (EGT L 84, 23.3.2001, s. 23) samt Rådets beslut 2002/264/EG av den 25 mars 2002 om tillåtelse, i enlighet med artikel 8.4 i direktiv 92/81/EEG, för Danmark att tillämpa en differentierad punktskattesats för tjock eldningsolja och eldningsolja som används av vissa företag (EGT L 92, 9.4.2002, s. 17).



### *Bidrag med stöd av frivilliga avtal om energieffektivisering*

De danska företagen kan genom att sluta avtal med staten komma i åtnjutande av ytterligare skattelättnader. Dessa avtal kan slutas antingen individuellt eller på branschnivå. För det senare krävs en större eller mindre grupp av företag med likartade energiförbrukningsmönster. Vid utgången av år 2000 fanns 90 individuella och 239 branschspecifika avtal. Skattelättnaderna hanteras genom ett bidragssystem som ligger utanför det egentliga beskattningssystemet. Reglerna för detta återfinns i "Lov om statstilskud till dækning af udgifter til kuldioxidafgift i visse virksomheder med et stort energiforbrug, jf. lovbekendtgørelse nr. 846 af 17. november 1997".

Bidragssystemet administreras i samarbete mellan Energistyrelsen och Tull- och skattemyndigheten. Det består egentligen av två ordningar, dels en ordning med *processavtal*, dels en ordning med s.k. *promsavtal*<sup>2</sup>. Som ett tillägg till dessa avtal finns även en möjlighet att sluta s.k. *rumvarmeavtal*. I normalfallet omfattas ett enskilt företag endast av den ena ordningen, men om förutsättningarna är uppfyllda kan tillämpning av båda ordningarna komma i fråga. Ett grundläggande krav för att kunna sluta avtal är att företaget är registrerat för mervärdesskatt.

*Processavtal* ingås med företag som utför en, eller flera, av de tunga processerna (se ovan). Avtalsbindningen inleds med att företaget på en särskild blankett intygar att följande tre förutsättningar föreligger:

1. att företaget bedriver en eller flera tunga processer,
2. att företaget har för avsikt att ingå avtal om energieffektivisering med Energistyrelsen och
3. att företaget skall konstruera och implementera ett energiledningssystem i enlighet med särskilda riktlinjer samt därtill utarbeta ett förslag till avtal inom en av Energistyrelsen fastslagen tidsplan.

För att även ingå tilläggsavtal, rumvarmeavtal, måste verksamheten uppfylla det s.k. *rumvarmekriteriet*. För detta krävs att den energi- och koldioxidskatt som åtgår för lokaluppvärmning och uppvärmning av varmvatten beräknas uppgå till minst två procent av de framställda produkternas försäljningsvärde. På grundval av

<sup>2</sup> "Proms" är ett konstruerat ord. Det har således inte någon innebörd utöver att användas såsom term i nu aktuellt sammanhang.

ovan angivna uppgifter meddelar Energistyrelsen ett beslut om villkorade bidrag avsedda att delvis täcka företagets koldioxid-skatteutgifter (för processenergi) eller energi- och koldioxidskatter (för lokaluppvärmning och uppvärmning av varmvatten) för en period om högst tio månader. Före tidsperiodens slut skall företaget uppfylla sina förpliktelser på ett sådant sätt att avtal kan slutas. Avtal sluts därefter för en tidsperiod om högst tre år, inbegripet den inledande villkorade perioden. Under avtalsperiodens gång måste företaget uppfylla sina förpliktelser i form av energieffektiviseringsåtgärder m.m. såsom de framgår av avtalet. Energistyrelsen underrättar Tull- och skattemyndigheten om att ett avtal föreligger varefter Tull- och skattemyndigheten efter ansökan betalar ut bidrag.

*Promsavtal* kan ingås av företag som har hög energiförbrukning inom andra områden än de som utgör tunga processer. För dessa avtal gäller samma kriterier 2. och 3. som för processavtal ovan. Därutöver gäller att företaget skall uppfylla det s.k. *promskriteriet*<sup>3</sup>. För detta krävs att koldioxidskatten som belastar processenergi, tillsammans med den energi- och koldioxidskatt som belastar energianvändning för lokaluppvärmning och uppvärmning av varmvatten beräknas uppgå till minst fyra procent av de framställda produkternas försäljningsvärde. Promsavtal kan, liksom processavtal, förenas med rumvarmeavtal. Utbetalning av bidrag med stöd av promsavtal sker på samma sätt som för processavtal.

Bidragets storlek uppgår för närvarande till 22 procent av koldioxidskatten. Detta innebär att de företag som tillgodogör sig skattelättnader för tunga processer efter bidrag betalar en koldioxidskatt om tre procent. För de företag som får skattelättnader för lätta processer innebär det en koldioxidskatt om 68 procent.

De bidrag som utgår med stöd av rumvarmeavtal uppgår för närvarande till 22 procent av den energi- och koldioxidskatt som är hänförlig till lokaluppvärmning och uppvärmning av varmvatten.

Vid utbetalning av bidraget sker ett avdrag med 20 000 DKK (ca 2 693 euro, 24 525 SEK). För växthusodlarna gällde tidigare 10 000 DKK (ca 1 346 euro, 12 263 SEK). Numera är avdraget dock lika stort för samtliga kategorier företag. Om avtalet träffats på branschnivå sker inget avdrag. Oavsett avtalen gäller emellertid att EG:s minimiskattesatser för mineraloljor måste iakttas. De företag som har processavtal får i och med detta inte några bidrag

---

<sup>3</sup> Se not 2.

för sin användning av tjock eldningsolja. För den lätta eldningsoljan är bidraget begränsat till 1,75 danska öre per liter (0,24 eurocent, 2,15 svenska öre).

Energistyrelsen har två sanktionsmöjligheter för att tillse efterlevnaden av de ingångna avtalen. För det första kan Energistyrelsen annullera avtalen, vilket innebär stopp för ytterligare bidrag. För det andra kan tidigare utbetalda bidrag återkrävas.

#### *Statsstödsaspekter:*

Danmark har löpande fått godkännande av kommissionen för det gröna skattepaketet. Den senaste gången Danmarks energiskattesystem var uppe till en mer genomgripande prövning var den 6 juni 2001 (stöd nr N840/A/2000). Danmark hade då framförallt anmält vissa förändringar av det ovan redovisade bidragssystemet. Av dessa kan nämnas ändringar av promskriteriet samt slopande av det avdrag som gäller vid utbetalning av bidrag för de fall frivilliga avtal sluts på branschnivå. Avdraget skulle dock finnas kvar vid ingående av individuella avtal med företag. Bidragssystemet skulle dessutom utökas med en möjlighet för företag som använder mycket energi för uppvärmningsändamål att sluta avtal om energieffektivisering, genom att uppfylla det ovan redovisade rumvarmekriteriet. Orsaken till den senare ändringen var att en del företag (tillverkningsföretag med en betydande energiförbrukning för arbetsmiljöbetingad ventilation, hotell, äventyrsbad m.fl.) drabbats mycket hårdare av energi- och koldioxidskatterna på energi som används för uppvärmning, än vad man utgick ifrån då det gröna skattepaketet antogs. De ändringar som var uppe till prövning godkändes av kommissionen. Kommissionen ansåg vid sin bedömning att de anmälda ändringarna kunde godtas vid en prövning mot de nya miljöriktlinjerna (se 10.5.4). Danmarks tolkning av beslutet är att hela den danska energiskatteordningen därmed prövats mot de nya miljöriktlinjerna. De godkända ändringarna trädde i kraft den 1 juli 2002. Danmark har därefter, genom beslut av kommissionen den 20 december 2002 (stöd nr N 540/2002), fått ett 10-årigt godkännande av vissa tillägg till den s.k. processlistan. Även dessa justeringar av stödsystemet tillämpas från den 1 juli 2002.

### 14.1.2 Finland

#### *Mervärdesskatt på energi*

I Finland tas mervärdesskatt ut på varor och tjänster. Olika skattesatser förekommer. Standardskattesatsen uppgår till 22 procent. Såväl bränslen som el beskattas enligt denna skattesats.

#### *Skatt på bränslen*

Den finländska energibeskattningen regleras huvudsakligen i två lagar. I "lagen om accis på flytande bränslen" (Nr 1472/1994) finns bestämmelser om beskattning av mineraloljor och i "lagen om accis på elström och vissa bränslen" (Nr 1260/1996) finns bestämmelser om beskattning av el, kolbränslen, torv, naturgas och råttolja. Enligt båda lagarna gäller att skatten tas ut i form av dels grundaccis, dels tilläggsaccis. Därutöver tas även en mindre s.k. försörjningsberedskapsavgift ut. För mineraloljor samt kol och naturgas tillämpas samma skattesatser för alla förbrukarkategorier. Torv beskattas endast vid värmeframställning och under förutsättning att förbrukningen uppgår till mer än 25 000 MWh under ett kalenderår. Råttolja beskattas endast till den del den används för uppvärmning hos någon som bedriver industriell produktionsverksamhet.

För viss bränsleanvändning gäller skattefrihet. Så är fallet bland annat om bränslet används såsom råvara eller hjälpprodukt vid industriell produktion eller direkt vid första användningen då en vara tillverkas. Bestämmelsens utformning och dess tillämpning har bland annat inneburit att Finland inte beskattar det bränsle som används vid cement- och kalktillverkning. Även bränsle som används vid elproduktion är skattefritt (med undantag framförallt för vissa mindre produktionsställen och förbrukning i transportmedel för dess eget bruk). Skattesatserna för bränslen redovisas i tabell 14.3 nedan.

#### *Skatt på el*

El beskattas enligt två olika skattesatser beroende på förbrukarkategori. En lägre skattesats 0,433 eurocent per kWh (ca 39,4 svenska öre) skall betalas för el som används inom industrin och som kan mätas skilt för sig vid leveransen. För övriga, dvs. hushåll

m.fl., tillämpas en högre skattesats 0,703 eurocent per kWh (ca 64 svenska öre). Med industrin avses i det här sammanhanget brytning av mineraler samt industriell tillverkning och förädling av varor. Med industri jämställs även yrkesmässig växthusodling.

För elproducenter som använder förnybara bränslen (vindkraft, vattenkraft, ved eller träbaserade bränslen) och elproducenter som använder avgaser från metallurgiska processer finns en stödordning som medger återbetalning med en stor del av elskatten (mellan 0,69 c/kWh och 0,25 c/kWh, beroende på bränsle). Detta bidrag medför att t.ex. massa- och pappersindustrin har mycket små, om ens några, kostnader för elskatt.

Elproducenter som producerar el i vissa mindre kraftverk (vindkraft m.fl.) kan efter ansökan tillgodogöra sig ett mindre stöd beroende på den mängd el som tillförs nätet.

### *Skattelättnader för energiintensiva företag*

Det finländska energibeskattningsystemet innefattar skattelättnader för energiintensiva företag. Ett företag betraktas som energiintensivt om de punktskatter som företaget betalar på vissa energiprodukter (el, kol, naturgas, brännstovv, tallolja, lätt- och tjock eldningsolja) uppgår till minst 3,7 procent av förädlingsvärdet under räkenskapsperioden. Återbetalningar av energiskatt (inklusive beslutade skattelättnader för energiintensiva företag) beaktas inte när förädlingsvärdet och punktskatten på energiprodukter fastställs. Däremot måste alla ovannämnda skatteåterbetalningar dras av när energiskatten fastställs. Företagens återbetalningar uppgår till 85 procent av de energiskatter som överstiger det ovannämnda förädlingsvärdet. Återbetalning medges endast för den del som överstiger 50 000 euro (455 400 SEK). Beroende på denna gräns kommer ett mycket litet antal företag i åtnjutande av denna nedsättningsregel. Vid tidpunkten för regelns införande 1998 beräknades att ca 30 företag skulle kunna utnyttja regeln.

En särskild undantagsregel finns för den som bedriver yrkesmässig växthusodling. Denna kategori förbrukare har rätt att efter ansökan få 0,034 euro (ca 31 svenska öre) i återbäring för den skatt som betalats per liter lätt eldningsolja vilken använts vid yrkesmässig växthusodling. För tjock eldningsolja återbetalas på motsvarande vis 0,014 euro (ca 13 svenska öre) per kilo. Ansökan skall avse användningen under ett kalenderår, alternativt någon av

sexmånadersperioderna januari–juni eller juli–december. Återbetalning medges inte om den skatt som skall återbetalas understiger 580 euro (ca 5 283 SEK) för den aktuella perioden.

### *Statsstödsaspekter*

Både det finländska systemet med nedsättning för energiintensiva företag och systemet med skatteåterbetalning till elproducenter som använder förnybara bränslen har prövats och godkänts av kommissionen (stöd nr N 515/98 och nr N 292/99). Kommissionen tog vid sin bedömning av nedsättningssystemet hänsyn till flera olika faktorer, av vilka inte någon i sig ansågs avgörande. Vad beträffar tröskelvärdet (50 000 euro, 455 400 SEK) anförde kommissionen att detta utan tvekan får till följd att små och medelstora företag får betala ett högre energipris än vissa energiintensiva företag. Att det är elförbrukningen och inte företagsstorleken som var avgörande för priset medförde emellertid att kommissionen ansåg att tröskelvärdet kunde betraktas som en åtgärd motiverad av systemets art och funktion. När det gäller driftsstödet som sådant anförde kommissionen att det i vissa fall, vid fall av höjda miljö- och energiskatter, kan vara nödvändigt att ge de energiintensiva företagen vissa skattelättnader under en övergångsperiod för att kunna ställa om till, och utveckla, nya mer energieffektiva produktionsprocesser. Slutligen påpekade kommissionen att driftsstöd kan vara nödvändigt för att uppväga förlorad konkurrenskraft, framförallt internationellt. Kommissionen konstaterade därvid att många av de medlemsstater och tredje länder med vilka de finska energiintensiva företagen konkurrerar ännu inte har några jämförbara energiskatter.

I fråga om stödordningen med återbetalning av biobränsleproducerad el m.m. anförde kommissionen att de effekter stödet har på konkurrensen elimineras genom miljöeffekter, varför stödet godkändes.

Kommissionens godkännanden för stödordningarna ovan löpte ut den 31 december 2001. Finland har ansökt om förlängning. När det gäller de differentierade skattesatserna på el har kommissionen den 1 augusti 2002 prövat dessa såsom ett icke anmält stöd (nr NN 75/2002) utifrån de uppgifter Finland lämnat i förlängningsärendet ovan. Kommissionen fann därvid att de differentierade skattesatserna utgjorde statsstöd. Eftersom stödet varit i kraft under flera

är fick kommissionen företa en prövning mot såväl de gamla som de nya miljöriktlinjerna. Kommissionen beslutade därvid godta stödet för en period om tio år med den huvudsakliga motiveringen att de berörda sektorerna, trots den lägre skattesatsen ändå betalar en betydande del av den nationella skatten.

Kommissionen har därefter, genom ett beslut den 11 december 2002 (ärende nr N 74/A/2002), godkänt stödordningen till förmån för energiintensiva industriföretag och yrkesmässiga växthusodlare. Godkännandet är tidsbegränsat till en tioårsperiod. Kommissionen konstaterade att de skattelättnader som kommer energiintensiva företag till del utgjorde statligt stöd, men att eftersom företagen betalar mer än 25 procent av hela skatten är kravet på en betydande del i den mening som avses i punkten 51.1 b i miljöriktlinjerna uppfyllt.

Tabell 14.3. Skatter på bränslen i Finland den 1 januari 2002<sup>1</sup>

Slag av bränsle (enhet)	Skattebelopp (per enhet)						Summa skatt och avgifter	
	Grundskatt		Tilläggsskatt		Avgift <sup>2</sup>			
	euro	SEK	euro	SEK	euro	SEK	euro	SEK
Dieselolja (per liter)								
-grundkvalitet	0,2802	2,5521	0,0452	0,4117	0,0035	0,0319	0,3289	2,9957
-svavelfri kvalitet	0,2550	2,3225	0,0452	0,4117	0,0035	0,0319	0,3037	2,7661
Lätt eldningsolja (per 1 000 liter)								
	18,30	166,68	45,40	413,50	3,50	31,88	67,20	612,06
Tjock eldningsolja (per 1 000 kg)								
	-	-	54,00	491,83	2,80	25,50	56,80	517,33
Kolbränslen (per 1 000 kg)								
	-	-	41,37	376,80	1,18	10,75	42,55	387,55
Torv (per MWh)								
	-	-	1,51	13,75	-	-	1,51	13,75
Naturgas (per Nm <sup>3</sup> )								
	-	-	1,73	15,76	0,084	0,77	1,814	16,52
Rätallolja (per kg)								
	5,40	49,18	-	-	-	-	5,40	49,18

<sup>1</sup> Växelkurs per den 1 oktober 2002: 1 euro=9,108 SEK (EGT C 237,2.10.2002 s. 1).

<sup>2</sup> Försörjningsberedskapsavgift.

### 14.1.3 Norge

#### *Mervärdesskatt*

Norge har en generell mervärdesskatt om 24 procent som läggs på alla inköp av energi. Ett undantag finns emellertid som innebär att försäljning av el till hushåll i vissa nordligare delar av landet (Finnmarken och vissa kommuner i Nord-Troms) inte är belagd med mervärdesskatt.

#### *Skatt på bränslen*

I Norge genomfördes 1999 den s.k. gröna skattereformen. Reformen bygger på tanken om en grön skatteväxling där skatterna höjs på miljöstörande verksamhet och sänks på arbete. Koldioxidskatt tas ut på mineraloljor, bensen, kol, koks samt naturgas. Skatten på naturgas tas dock endast ut när gasen förbränns eller släpps ut till luft i verksamhet på kontinentalsockeln. Reducerade skattesatser gäller för massa-, pappers- och fiskmjölsindustrins mineraloljeanvändning. Skattesatsen för dessa förbrukare är reducerad med 50 procent. För kol och koks som används som råvara eller reduktionsämne i en industriell process gäller att dessa bränslen är undantagna från beskattning. Samma gäller för kol och koks som används i cement- eller lecaframställning. Regeringen har dock föreslagit att koldioxidskatten på kol och koks tas bort från den 1 januari 2003<sup>4</sup>. En generell skattefrihet från koldioxidskatt skulle då gälla för dessa bränslen. Aktuella skattesatser framgår av tabell 14.4 nedan.

Från år 2000 infördes en särskild (uppvärmnings-) skatt på eldningsolja som utgår när oljan används för uppvärmningsändamål. Syftet med att införa skatten var att motverka ökad oljeanvändning i samband med att skatten på el höjdes. Skattesatsen är 389 NOK per 1 000 liter (ca 53 euro, 484 SEK). Massa- och pappersindustrin är undantagen från denna skatt.

---

<sup>4</sup> Toll- og avgifsdirektoratet: Rundskriv 2002/3502 (arkiv); Budgetforslag for 2003-St.prp.nr 1, (2002-2003).



*Skatt på el*

För el tillämpas en generell konsumtionsskatt som utgår med 0,093 NOK per kWh (ca 1,27 eurocent, 11,6 svenska öre). Konsumenter i Finnmarken och vissa kommuner i Nord-Troms är emellertid undantagna från skatten, i likhet med vad som gäller på mervärdesskatteområdet (se ovan). Detta undantag gäller såväl hushållens som näringslivets förbrukning. Vidare undantas tillverkningsindustrin från beskattning för den el som används i tillverkningsprocessen. Annan användning, såsom belysning och uppvärmning av kontor, skall dock beskattas. För växthusnäringen gäller däremot att den är helt undantagen från beskattning av el.

Tabell 14.4. Skatter på bränslen och el i Norge den 1 januari 2002<sup>1</sup>

Slag av produkt (enhet)	Skattebelopp (per enhet)								
	Grundskatt <sup>2</sup>			Koldioxidskatt			Summa skatt		
	NOK	euro	SEK	NOK	euro	SEK	NOK	euro	SEK
Dieselolja (per liter)									
-normal	3,1000	0,4238	3,8598	0,4900	0,0670	0,6101	3,5900	0,4908	4,4700
-lägsvavlig	2,7700	0,3787	3,4490	0,4900	0,0670	0,6101	3,2600	0,4457	4,0591
Lätt/tung eldningsolja <sup>3</sup> (per 1 000 liter)									
- uppvärmning	389	53	484	490	67	610	879	120	1 094
- övr. förbrukning	-	-	-	490	67	610	490	67	610
Kol och koks <sup>4</sup> (per 1 000 kg)									
	-	-	-	490	67	610	490	67	610
Olja, kondensat och naturgas <sup>5</sup> (per Sm <sup>3</sup> )									
	-	-	-	0,7300	0,0998	0,9089	0,7300	0,0998	0,9089
El (per kWh)									
- industri m.m. <sup>6</sup>	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- övr. förbrukning	0,0930	0,0127	0,1158	-	-	-	0,0930	0,0127	0,1158

<sup>1</sup> Växelkurs per den 1 oktober 2002: 1 euro=7,315 NOK=9,108 SEK (EGT C 237,2.10.2002 s. 1). Utöver de redovisade skatterna tas även svavelskatt ut för mineraloljorna. Svavelskatten uppgår till 0,07 NOK per liter (0,0096 euro, 0,0872 SEK) för varje påbörjad andel av 0,25 viktprocent svavel i oljan. Skatten tas inte ut för oljor, vars svavelhalt understiger 0,05 viktprocent.

<sup>2</sup> Skattesatserna i kolumnen avser i tur och ordning auto dieselskatt för dieselolja; skatt på olja som används för uppvärmningsändamål samt konsumtionsskatt på el.

<sup>3</sup> Koldioxidskatten för pappers-, massa- och fiskmjölsindustrin uppgår till 50 % av de angivna skattesatserna.

<sup>4</sup> Kol och koks som används som råvara eller reduktionsämne i en industriell process undantas från beskattning. Samma gäller för kol och koks som används i cement- eller lecatillverkning.

<sup>5</sup> Koldioxidskatt för olja, kondensat och naturgas som förbränns eller släpps ut till luft i verksamheten på kontinentalsockeln. Naturgasanvändning på fastlandet är skattebefriad.

<sup>6</sup> I den kategori som är befriad från elskatt ingår bland annat vissa nordligare delar av landet (Finnmarken och vissa kommuner i Nord-Troms), all industriell verksamhet samt växthusnäringen.

### EFTA och EES-avtalet – Statsstödsaspekter

EES-avtalet reglerar förhållandena mellan EU och de EFTA-stater som anslutit till avtalet, medan medlemsstaternas förhållanden sinsemellan regleras av gemenskapsrätten. För att åstadkomma konformitet mellan dessa ordningar har två parallella juridiska system, med en likformig tillämpning, fått utvecklas. Norges medlemskap i EFTA och landets anslutning till EES-avtalet innebär därför restriktioner vid utformningen av energibeskattningen på

nationell nivå. För att uppnå en likformig tillämpning av EES-reglerna skall EFTA:s övervakningsmyndighet samarbeta med kommissionen.

Som tidigare redovisats (avsnitt 12.6.4) har kommissionen utfärdat olika riktlinjer till ledning för bedömningen av om ett statligt stöd är förenligt med den gemensamma marknaden. Sådana riktlinjer finns bland annat på miljöområdet genom de s.k. miljöriktlinjerna (EGT C 37, 3. 2.2001, s. 3). Dessa miljöriktlinjer gäller inom gemenskapen och är inte omedelbart tillämpliga för EFTA-staterna. I linje med tanken på parallella system finns därför på EFTA-området miljöriktlinjer med motsvarande innebörd som de inom gemenskapen gällande. De senast utfärdade riktlinjerna beslutades den 23 maj 2001 (beslut nr 152/01/COL) i syfte att korrespondera med de vid tillfället nyligen beslutade gemenskapsriktlinjerna.

I samband med att de nya riktlinjerna beslutades anmodade EFTA:s övervakningsmyndighet Norge att komma in med en översikt över gällande undantag och nedsättningsregler på energibeskattningsområdet för att kunna göra en prövning mot de nya riktlinjerna. Övervakningsmyndigheten lät sig inte nöja med Norges svar utan har inlett en formell prövning av de norska undantagen. Skriftväxling pågår och ärendet är ännu inte avslutat. Till de undantag som ifrågasatts hårdast hör de sektorsvisa och regionala skattnedsättningarna på el.

Övervakningsmyndigheten anmärkte bland annat på att nedsättningarna inte är vare sig tillfälliga eller tidsbegränsade. Vidare ifrågasattes skattebefrielseerna dels för kolbränslen som används som råvara eller i reduktionsprocessen dels för kolbränslen som används vid cementtillverkning. Mot dessa skattebefrielser invände övervakningsmyndigheten bland annat att de inte är tidsbegränsade och inte heller villkorade genom långsiktiga avtal (LTA). Inte heller betalar företagen en betydande del av den nationella skatten (eftersom de är helt befriade), vilket skulle kunna medföra att stödet är godtagbart.

## 14.2 Övriga Europa

### 14.2.1 Belgien

Belgien beskattar flertalet mineraloljor. Det rör sig dels om en särskild punktskatt som tas ut för vissa energislag, dels om en energiskatt som räknas ut på grundval av bränslets energiinnehåll. Ingenting skatten är således kopplad till bränslets koldioxidinnehåll. Punktskatten på tjock eldningsolja är 6,50 euro per ton<sup>5</sup> (ca 59 SEK) för lågsvavlig (svavelhalt under en procent) och för högsvavlig (svavelhalt över en procent) sådan är den 18,5920 euro per ton (ca 169 SEK). Några särskilda regler finns inte för energiintensiva företag. Vissa användningsområden är dock undantagna från beskattning. Bland annat undantas bränsle som används för annat ändamål än drivmedel och uppvärmning från beskattning i enlighet med vad som gäller enligt mineraloljedirektivet. Även bränsle som används i masugnprocessen undantas från beskattning.

Naturgas beskattas i enlighet med följande differentiering. För hushåll gäller en skattesats om 0,3389 euro per GJ (ca 3,1 SEK). Denna skattesats gäller även för småförbrukare (upp till 3 517 GJ per år). För storförbrukare (över 3 517 GJ per år) är förbrukningen skattefri.

Kol undantas helt från beskattning. För hushållen gäller dessutom en nedsatt mervärdesskattesats på det kol som används (12 procent i stället för standardskattesatsen som är 21 procent). Cement- och kalktillverkningsprocesserna betraktas som uppvärmning och kan därför inte undantas från beskattning på den grunden. Detta torde innebära att främst skattefritt kol användas.

En generell konsumtionsskatt tas ut på el med 0,0014 euro per kWh (ca 1,3 svenska öre). Skatten tas endast ut på el som har låga voltal. I praktiken medför detta att industrin som normalt använder el med höga voltal inte betalar någon elskatt.

---

<sup>5</sup> Skattesatsen understiger EG:s minimiskattesats om 13 euro per ton. Belgien har dock genom s.k. 8.4-beslut tillåtit att underskrida minimiskattesatsen. Skattesatsen får dock under inga omständigheter vara lägre än 6,50 euro per ton. Se Rådets beslut 2001/224/EG av den 12 mars 2001 om nedsättning av punktskattesatser och befrielse från punktskatter för vissa mineraloljor som används för särskilda ändamål (EGT L 84, 23.3.2001, s. 23).

### 14.2.2 Frankrike

Punktskatt tas ut på mineraloljor. Skattesatserna för tjock eldningsolja är differentierade utifrån energiprodukternas respektive svavelinnehåll. Som lågsvavlig olja anses olja med mindre än 2 procent svavelinnehåll. Olja med högre svavelinnehåll räknas som högsvavlig. Skattesatserna är för högsvavlig olja 23,20 euro per ton (ca 211 SEK) respektive för lågsvavlig olja 16,80 euro per ton (ca 153 SEK). Det finns inte några särskilda nedsättningsregler för vare sig industri eller andra sektorer av näringslivet. Kol beskattas inte. Naturgas beskattas för det fall den förbrukas inom industrin och under förutsättning att förbrukningen uppgår till minst 18 000 GJ per år. Skatten tas i sådana fall ut på skillnaden mellan faktisk förbrukning och ett gränsvärde av 17 820 GJ. Skatten uppgår till 13,8424 euro per 10<sup>7</sup> kcal (ca 126 SEK).

El är undantagen från statlig beskattning. Däremot tas lokala skatter ut för förbrukning under 250 kilovoltampere (kVa). Därvid tas de särskilda kommunala skatterna ut med mellan 0 och 8 procent och de departementala skatterna med mellan 0 och 4 procent. För mindre förbrukare, upp till 36 kVa, tas skatten ut på 80 procent av elpriset och för förbrukare mellan 36 och 250 kVa tas den ut på 30 procent av elpriset. För båda skatterna gäller att de beräknas på elpriset före skatt. I genomsnitt uppgår skatten till ca 0,5 procent för förbrukning inom industrisektorn och till ca 8,5 procent för övriga.

### 14.2.3 Grekland

Punktskatt tas ut på mineraloljor. Skattesatsen på tjock eldningsolja är 19,00 euro per ton (ca 173 SEK). Hela näringslivet beskattas enligt samma principer. Några nedsättningsregler för energiintensiv industri finns alltså inte. Kol, naturgas och el beskattas inte.

### 14.2.4 Irland

Punktskatt tas ut på mineraloljor. Tjock eldningsolja beskattas med 13,46 euro per ton (ca 123 SEK). För trädgårdsodlarna, inklusive svampodlarna gäller reducerade skattesatser. Kol, naturgas och el beskattas inte.

### 14.2.5 Italien

I Italien tas punktskatt ut på mineraloljor. Tjock eldningsolja beskattas med 63,75 euro per ton (ca 581 SEK) vid industriell användning. När oljan används för övriga uppvärmningsändamål uppgår skattesatsen till 128,26 euro per ton (ca 1 168 SEK). Det finns inte några särskilda nedsättningsregler för näringslivet. Beskattning av kol introducerades 1999 i Italien, dock till den mycket låga skattesatsen av 2,62 euro per ton (ca 24 SEK). Naturgasanvändning inom industrin beskattas med 20,60 euro per 10<sup>7</sup>kcal (ca 188 SEK). För förbrukning överstigande 1 200 000 m<sup>3</sup> per år utgör skattesatsen 13,92 euro per 10<sup>7</sup>kcal (ca 127 SEK). När naturgas används som råvara i den petrokemiska industrin är den undantagen från skatt. Vidare gäller nedsatta skattesatser vid elproduktion, 0,49 euro per 10<sup>7</sup>kcal (ca 4,46 SEK) (vid egenförbrukning 0,15 euro, eller 1,3662 SEK, per 10<sup>7</sup>kcal). För hushållen gäller olika skattesatser beroende på region och användningsområde. Även el beskattas enligt ett förhållandevis komplicerat system. Såväl statliga som regionala och kommunala skatter tas ut på elförbrukning. Generellt gäller att industrin omfattas av lägre skattesatser än hushållen. Vanligtvis är skattesatserna differentierade utifrån storleken på förbrukningen.

### 14.2.6 Luxemburg

Mineraloljor beskattas. Skattesatserna på tjock eldningsolja är differentierade utifrån svavelinnehåll (som högsvavlig olja räknas olja med en svavelhalt överstigande en procent; annan olja är lågsvavlig). Skattesatserna uppgår till 18,5920 euro per ton för högsvavlig olja och till 6,1973 euro per ton för lågsvavlig olja<sup>6</sup> (169,3359 SEK respektive 56,4450 SEK). Skattesatserna för kommersiell, inklusive industriell, användning ligger högre än vad som gäller för användning för uppvärmningsändamål. För fotogen finns en särregel vilken medger skattefrihet för fotogen som används inom jordbruks- och växthussektorerna. I övrigt saknas särregleringar för näringslivet.

---

<sup>6</sup> Luxemburg har genom s.k. 8.4-beslut tillåtits att underskrida EG:s minimiskattesatser på samma sätt som gäller för Belgien; se vidare not 1.

Kol och naturgas beskattas inte. El beskattas enligt en fallande skala och skattesatsen beror på förbrukningens storlek (se tabell 14.5 nedan).

*Tabell 14.5. Skatt på el i Luxemburg den 1 januari 2003*

Årlig förbrukning, kWh	Skattebelopp per kWh	
	euro	SEK
0–1 M	0,00236	0,0215
1 000 M–100 M	0,00166	0,0151
>100 M	0,00025	0,0023

### 14.2.7 Nederländerna

#### *Mervärdesskatt*

Den nederländska mervärdesskatten uppgår till 19 procent och tas ut på både varor och tjänster.

#### *Skatt på bränslen*

Det nederländska energibeskattningsystemet är uppbyggt av tre komponenter. Dessa är följande:

- En punktskatt som utgår på de harmoniserade bränslena,
- en allmän bränsleskatt som utgår på de harmoniserade bränslena samt kol och naturgas, och
- en s.k. reglerande energiskatt.

#### *Beskattning av el*

Skattesatserna är avtagande beroende på förbrukningens storlek. För de största förbrukarna innebär detta en nollskattesats på marginalen.

El beskattas med flera olika skattesatser enligt en avtagande skatteskala, se tabell 14.6 nedan. Från och med en förbrukning överstigande 10 000 MWh sker inte någon beskattning. För varje konsument avräknas en rabatt om 142 euro (1 382,1002 SEK) per varje tolv månadersperiod.

Tabell 14.6. Skatt på el i Nederländerna den 1 januari 2003

Årlig förbrukning, kWh	Skattebelopp per kWh	
	euro	SEK
0–10 000	0,0639	0,5820
10 001–50 000	0,0207	0,1885
50 001–10 M	0,0063	0,0556
>10 M	0	0

#### 14.2.8 Portugal

Mineraloljor är belagda med punktskatt. Skattesatsen på tjock eldningsolja (lägsavlig) är 12,47 euro per ton (127,3718 SEK) och för högsavlig 27,43 euro per ton (266,9789 SEK). Hela näringslivet beskattas enligt samma principer, dock med undantaget att mineraloljor som används för elproduktion är undantagna från skatten. Nedsättningsregler för energiintensiv industri förekommer inte. Kol och naturgas beskattas inte. Såvitt bekant förekommer dock inte naturgasanvändning i någon större utsträckning i Portugal. För förbrukning av el tas en avgift ut med 0,005 euro per kWh (0,0487 SEK). Avgiften avser att täcka kostnader för nyttjande av elnätet och utgör därför inte någon skatt i egentlig mening.

#### 14.2.9 Spanien

Mineraloljor beskattas med punktskatter. Beträffande skattesatserna kan som exempel nämnas att skattesatsen för tjock eldningsolja ligger obetydligt över EU:s minimiskattesats (14,43 euro per ton jämfört med 13,00 euro per ton; 140,4486 SEK jämfört med 126,5303 SEK). Hela näringslivet beskattas utan några sektorsvisa differentieringar. Kol beskattas inte. Naturgas beskattas vid icke industriell förbrukning med en kommunal skatt om högst 1,5 procent av energipriset. Industrins förbrukning är således befriad från skatt på naturgas. Samma gäller för elproduktion. För producerad el gäller att den beskattas med en skattesats om 4,864 procent av elpriset multiplicerat med en faktor om 1,05113 dvs. faktisk skatt = 0,04864 x (elpriset x 1,05113).



## 14.2.10 Storbritannien

### *Mervärdesskatt*

Mervärdesskatten i Storbritannien uppgår till 17,5 procent och tas ut på samtliga energislag. För hushållssektorn gäller emellertid en skattesats om 5 procent.

### *Beskattningen av mineraloljor*

Storbritannien tar ut punktskatt på mineraloljeprodukter med stöd av Hydrocarbon Oil Duties Act 1979 samt olika s.k. Statutory Instruments. Regelverket överensstämmer i stort med den EG-rättsliga harmoniseringen på området. Vissa särbestämmelser kvarstår ännu med stöd av s.k. 8.4-beslut<sup>7</sup>. Storbritannien har bland annat rätt att låta bli att ta ut skatt för gasol, naturgas och metan som används som drivmedel i motorfordon samt att sätta ned punktskattesatserna för diesel för att främja användningen av mer miljövänliga bränslen. Här kan nämnas bland annat skattefrihet eller nedsättning för mineraloljeprodukter som används i fordon i lokal kollektivtrafik och i privata fritidsbåtar.

### *Klimatförändringsskatten (Climate change levy)*

Klimatförändringsskattens rättsliga grund är finanslagen från år 2000 (Finance Act 2000, Section 30 och Schedules 6 och 7). Denna skatt infördes från och med den 1 april 2001 och är utformad för att täcka användningen av energiprodukter *utanför hushållen* som används som bränsle. Användningen som bränsle inkluderar belysning, uppvärmningsbränsle, samt bränsle för att driva motorer och apparater. Energiprodukter som används som bränsle omfattas av klimatförändringsskatten när den används av konsumenter inom industrin (inklusive bränsleindustrin), handel, jordbruk, offentliga sektorn och andra tjänster. Skatten debiteras slutkonsumenten på försäljningsstället. Varor som beskattas är el, gas, kol och andra fasta bränslen samt gasol (LPG). Mineraloljor omfattas inte av

---

<sup>7</sup> Rådets beslut 2001/224/EG av den 12 mars 2001 om nedsättning av punktskattesatser och befrielse från punktskatter för vissa mineraloljor som används för särskilda ändamål (EGT L 84, 23.3.2001, s. 23).

skatten eftersom de redan är belagda med skatt med stöd av Hydrocarbon Oil Duties Act 1979 (se ovan).

Enligt klimatförändringsskatten kommer de energiprodukter som omfattas av skatten att undantas från den när de används för andra ändamål än som bränsle. Klimatförändringsskatten tillämpas därmed inte på energiprodukter som enbart används som råmaterial, dvs. annan användning än som bränsle undantas från beskattning. Dessutom, om en energiprodukt huvudsakligen används för andra ändamål än som bränsle undantas användningen av produkten från klimatförändringsskatten (undantag för bränsle för blandad användning, s.k. dual use). En fullständig förteckning över de bearbetningsprocesser som inkluderar bränsle för blandad användning finns i 2001 års klimatförändringsbestämmelser (bränsleanvändning) (Climate Change (Use as Fuel) Regulations 2001). Utöver dessa undantag undantar klimatförändringsskatten energiprodukter från beskattning i följande fall:

- El, gas och kol som används för allmänna kommunikationer och järnvägstransporter,
- insatsvarorna bränsle och el som framställs i "kvalitetsmärkta" kraftvärmelanläggningar, samt
- el som framställs från miljövänliga energikällor.

Dessutom finns möjlighet att medge skattereduktioner för företag som ingår klimatförändringsavtal, eller s.k. långsiktiga avtal. Förutsättningarna härför anges nedan.

#### *Skattelättnader för energiintensiva företag*

Inom det regelverk som styr klimatförändringsskatten finns möjligheter för energiintensiva sektorer av näringslivet att få skatten reducerad med 80 procent. För detta krävs att det aktuella företaget ingår långsiktiga avtal om energieffektivisering eller utsläppsreduktioner (CO<sub>2</sub>). De sektorer som betraktas som energiintensiva av lagstiftaren anges i Statutory Instrument 2000 No. 1973 och Statutory Instrument 2001 No. 503. Här återfinns ett tiotal större energiintensiva sektorer såsom t.ex. aluminium, cement, kemi, livsmedel, papper och stål. Utöver dessa större sektorer finns ett trettiotal mindre sektorer som också betraktas som energiintensiva. Gemensamt för valet av sektorer är att det inom samtliga förekommer energiintensiva processer. Långsiktiga

avtal har förhandlats fram med respektive branschorganisation som i sammanhanget agerar såsom företrädare för företag inom berörda sektorer. I ett första skede är företagen berättigade till skattereduktion för tid till och med den 31 mars 2003. Som förutsättning för skattereduktion efter den 1 april 2003 gäller att företagen nått de mål som ställts upp i de ingångna avtalen.

Inom ovan beskrivna sektorer återfinns inte jordbrukssektorn. Lagstiftaren har emellertid uppmärksammat att även denna sektor är relativt energiintensiv och i likhet med ovan nämnda sektorer utsatt för internationell konkurrens. Till följd härav har det skapats ett särskilt åtgärds paket för denna sektor i vilket bland annat ingår rådgivning avseende energieffektivisering m.m. Dessutom ges sektorn en tillfällig (femårig) skattereduktion med 50 procent av klimatförändringsskatten. Jordbrukssektorn betalar således hälften av de ordinarie klimatförändringsskattesatserna.

### *Statsstödsaspekter*

I samband med införandet av klimatförändringsskatten anmälde Storbritannien denna till kommissionen för prövning. Kommissionen ansåg de flesta undantagen förenliga med fördraget och godtog dessa för den sökta perioden, tio år. Dock ifrågasatte kommissionen det föreslagna undantaget för s.k. dual use, eller blandad användning bland annat av det skälet att man ansåg att Storbritannien borde kunna utforma en mekanism för att uppskatta förhållandet mellan användningen som bränsle och annan användning än som bränsle för vissa processer, och sedan tillämpa den för skatteuttaget. Vidare anförde kommissionen att man genom undantaget inte behandlar jämförbara situationer på ett likvärdigt sätt i den utsträckning vissa processer för blandad användning undantas från skatten, medan andra processer som också kan betraktas som blandad användning inte undantas. Storbritannien argumenterade framgångsrikt i frågan om det var vetenskapligt möjligt eller praktiskt att genomföra en fördelning på det sätt kommissionen anvisat. Kommissionen godtog därefter att det inte är praktiskt möjligt att göra den uppskattning av bränslets fördelning som man tidigare krävt. Vad beträffar frågan om likabehandling av jämförbara situationer åtog sig Storbritannien att ändra undantaget för blandad användning till att även omfatta vissa återvinningsprocesser som i utgångsläget inte avsågs omfattas av

undantaget och sålunda inledningsvis ålagts högre klimatförändringsskatt än motsvarande mer energiintensiva processer. Utifrån denna förändring av undantaget för blandad användning kunde kommissionen godkänna detta såsom tillåtet statligt stöd. Godkännandet beviljades för en inledande period om tio år.

*Tabell 14.7. Skatter på bränslen och el i Storbritannien 2002<sup>1</sup>*

<i>Energislag (enhet)</i>	<i>Skattebelopp (per enhet)</i>					
	<i>Hydrocarbon Oil Duties Act</i>			<i>Climate Change levy</i>		
	<i>GBP</i>	<i>euro</i>	<i>SEK</i>	<i>GBP</i>	<i>euro</i>	<i>SEK</i>
<i>Diesellojja (per liter)</i>						
-grundkvalitet	0,5182	0,8393	8,1692	-	-	-
-ultra lågsvavlig	0,4582	0,7421	7,2234	-	-	-
<i>Lätt eldningsolja (per 1 000 l)</i>	31,30	50,70	493,4338	-	-	-
<i>Tjock eldningsolja (per 1 000 l)</i>	27,40	44,38	431,9516	-	-	-
<i>Kolbränslen (per 1 000 kg)</i>	-	-	-	11,70	18,95	184,4465
<i>Naturgas (per MWh)</i>	-	-	-	1,50	2,4295	23,6470
<i>LPG (per 1 000 kg)</i>	-	-	-	9,60	15,5491	151,3407
<i>El (per kWh)</i>	-	-	-	0,0043	0,0070	0,0678

<sup>1</sup> Växelkurs per den 1 oktober 2002: 1 euro=0,6174 GBP=9,108 SEK (EGT C 237,2.10.2002 s.1).

### 14.2.11 Tyskland

#### *Mervärdesskatt*

Mervärdesskatten i Tyskland uppgår till 16 procent och tas ut på samtliga energislag.

#### **Allmänt om beskattningen av energi**

Den 1 april 1999 introducerades den tyska ekologiska skattereformen. Den innebar bland annat att en konsumtionsskatt på el infördes och att skatterna på mineraloljor höjdes. Syftet med skattereformen var att höja kostnaderna för energikonsumtion för att skydda miljön och spara de icke förnybara energikällorna. Ett mål med skattereformen var att den skulle vara inkomstneutral genom att staten minskade socialförsäkringsavgifterna samtidigt som energiskatterna höjdes. Reformen har införts genom fyra årliga stegvisa höjningar av energiskatterna.

#### *Beskattningen av mineraloljor*

Punktskatter tas ut på mineraloljor samt naturgas. Kol och kärnbränslen beskattas inte i Tyskland. Tysk industri kan dock välja att betala en eco-skatt på kol mot att få en sänkning av arbetsgivaravgifterna.

#### *Beskattningen av el*

Som redovisats ovan infördes en konsumtionsskatt på el den 1 januari 1999. Skatten tas ut med 1,79 eurocent per kWh (16,3 svenska öre).

#### *Skattelättnader för energiintensiva företag*

För att skydda framförallt den energiintensiva industrins konkurrenskraft finns flera olika skattenedsättningar. Dessa utgår i huvudsak från företagens sektortillhörighet och utgör därmed statsstöd (se mer om detta nedan). Tillverkningsindustri, jordbruk, skogsbruk och fiskerier betalar bara 20 procent av skatten på

mineraloljor. Motsvarande nedsättning gäller för elskatten. Därutöver finns en takregel för tillverkningsindustrin, den s.k. Spitzenausgleich, som innebär att tillverkningsindustrin kan få ytterligare sänkt skatt om skattebördan (exklusive skatten på bränsle och tung eldningsolja) uppgår till mer än 1,2 gånger minskningen av pensionsavgiften. Efter ansökan kan företagen få hela det överstigande beloppet tillbaka.

För år 2003 har flera förändringar föreslagits. Av de föreslagna ändringarna bör följande nämnas. Tillverkningsindustrin, jordbruk, skogsbruk och fiskenäringen föreslås få betala 60 procent av den generella skattenivån på mineraloljor, naturgas och el, dvs. en nedsättning med 40 procent mot tidigare 80. Beräkningsgrunden för takregeln föreslås ändras på ett sådant sätt att även en hög energikonsumtion beskattas på marginalen till en måttlig, men ekologiskt meningsfull, skattenivå.

#### 14.2.12 Österrike

I Österrike beskattas energi dels genom en punktskatt på mineraloljor och dels genom en energiskatt på el och naturgas. Den senare skatten benämns energiskatt även om den inte i sig är relaterad till energiinnehållet i produkten. Näringslivet betalar full skatt på mineraloljor, vilken betydligt överstiger EG:s minimiskattesatser. För mineraloljebeskattningen finns inte några särregler för energiintensiva företag. Kol är emellertid skattefritt. Företag inom tillverkningsindustrin har vidare haft rätt till återbetalning av all energiskatt på el och naturgas som använts i tillverkningsprocessen och överstigit 0,35 procent av förädlingsvärdet. Denna återbetalning har kommit företagen till del retroaktivt, genom årsvis skatteåterbetalning. EG-domstolen har dock i den s.k. Adria-Wien domen fastslagit att en regel med denna utformning utgör statsstöd (se 12.6.6). Med anledning av utgången i Adria-Wien domen ändrade Österrike återbetalningsregelns tillämpningsområde till att avse hela näringslivet, med undantag för energiomvandlingssektorn. Denna ändring var dock tidsbegränsad och löpte ut i och med utgången av år 2002. Överväganden pågår för närvarande inom det österrikiska regeringskansliet om en framtida utformning av energibeskattningen, bland annat med beaktande av det nya energibeskattningsdirektivet.

## 14.3 Övriga länder

### 14.3.1 Australien

Australien har historiskt sett haft låga skatter på bränslen. Framförallt har skatten tagits ut på petroleumprodukter som används som drivmedel. Oreducerade skattesatser tillämpas när bränslet används för motordrift. För annan bränsleanvändning såsom till exempel när bränslet används för uppvärmningsändamål inom industrin tillämpas en reducerad skattesats. Bränsle som används för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning är skattefritt, liksom vissa alternativa bränslen som gasol (LPG) och etanol. Först år 2000 infördes en mervärdesskatt (General sales tax, GST) om tio procent på energi. I samband med att denna skatt infördes sänktes samtidigt bränsleskatterna överlag för att inte införandet av mervärdesskatten skulle påverka bränslepriset. I förhållande till tidigare har detta medfört lägre bränslekostnader för näringslivet eftersom mervärdesskatten restitueras. Noterbart är att kolbränslen i varierande omfattning har beskattats ända sedan 1949.

### 14.3.2 Brasilien

Situationen i Brasilien avviker från den i de flesta övriga länder eftersom hela oljemarknaden, inklusive produktion, försäljning m.m. är hänförliga till ett statskontrollerat monopol. Detta innebär bland annat att bränslepriserna är offentligt reglerade, varav vilka vissa till och med är fastställda av regeringen. Nyligen har emellertid det brasilianska parlamentet öppnat en möjlighet för privata företag att komma in på oljemarknaden. Det är nu för tidigt att säga hur detta kommer att påverka den statsreglerade marknaden. För närvarande finns ungefär 50 slags federala, statliga och kommunala skatter. Stat och kommun är helt oberoende vad gäller att bestämma skattenivåer. I korthet dock kan sägas att den huvudsakliga statliga och kommunala skatten på energiområdet är den skatt som benämns ICMS, vilken skulle kunna sägas motsvara den svenska mervärdesskatten. För denna skatt, ICMS, gäller att den restitueras för kommersiella användare, inklusive således användare inom den industriella sektorn. De huvudsakliga federala skatterna benämns PIS/Pasep, CPMF och Cofins. Till skillnad mot

ICMS restitueras inte denna skatt. Slutsumman av de federala skatterna ligger kring åtta procent av energipriset.

### 14.3.3 Kanada

I Kanada beskattas bränslen i huvudsak då de används som drivmedel. Såväl statliga som federala punktskatter förkommer. De federala skattesatserna varierar i nivå och är i allmänhet högre än de statliga skattesatserna. Samtliga delstater tillämpar hel eller delvis återbetalning av skatten för yrkesmässig jordbruks- och fiskeriverksamhet. Flera delstater tillämpar vidare skattebefrielse för de fall bränslet används direkt i tillverkningsprocessen.



**Källor**

Material till kapitlet har hämtats från ett flertal olika källor. Förutom visst material som inkommit via Finansdepartementets försorg har framförallt följande källor använts:

*Litteratur:*

- Energy Prices & Taxes, fourth quarter 2001 (OECD),
- Kommissionens Excise Duty Tables (ref 1.015, augusti 2002)
- Kommissionens sammanställning Inventory of taxes (2000)

*Internet:*

- The OECD/EU database on environmentally related taxes<sup>8</sup>
- Nationella hemsidor för såväl departement som skattemyndigheter m.m.

*Övrigt:*

- Kommissionens beslut, EG-domstolens domar och övrigt officiellt material från EU.
- Insamlad information har i förekommande fall kompletterats genom kontakter med tjänstemän vid några länders departement och skattemyndigheter.

---

<sup>8</sup> <http://www.oecd.org/env/policies/taxes/>

## Appendix

### Skatt på bränslen och el

I tabell A 14.1 nedan återfinns en sammanställning av de skattesatser som tillämpas i de länder som ingår i detta kapitel. Ambitionen har varit att så långt möjligt ange de skattesatser som gäller för näringslivets och industrins energianvändning. Detta innebär att angivna skattesatser i flera fall skiljer sig åt från tillämpliga hushållsskattesatser. Tabellen ger emellertid endast en översikt över industrins och näringslivets energibeskattnings i de olika länderna, varför kompletterande information i förekommande fall får sökas under de relevanta avsnitten av detta kapitel. Exempelvis kan skattesatserna under vissa förutsättningar i några fall reduceras, med helt andra skattesatser som följd. För jämförelsens skull kan noteras att skattesatserna för blyfri bensin medtagits, även om detta innebär att vi då är inne på drivmedelsbeskattningen.

### Mervärdesskatt

För fullständighetens skull redovisas även aktuella mervärdesskatter på energi i de olika länderna i tabell 14.12 nedan. Skattesatserna skiljer sig åt, såväl mellan som inom länderna. I möjligaste mån har standardskattesatsen angivits i tabellen och eventuella avvikelser inom landet anges i fotnot till tabellen. I sammanhanget bör noteras att näringsidkande verksamheter i de olika länderna har möjlighet att lyfta av mervärdesskatten i rörelsen.

**Tabell A 14.1.** Energiskattesatser i Sverige och i omvärlden (skattesatser i euro, beloppen avser lätt industri, för tung industri finns normalt skattenedsättningar som gör att det är svårt att jämföra.)

Land	Skattesats (per enhet)					
	Tjock eo <sup>1</sup> 1 000 kg	Lätt eo 1 000 l	Bensin <sup>2</sup> 1 000 l	Kol 1 000 kg	Naturgas 1 000 m <sup>3</sup>	El MWh
EG:s minimiskattesats	13,00	18,00	287,00	x	x	x
Ny minimiskattesats <sup>3</sup>	15,00	21,00	359,00	0,15 <sup>4</sup>	0,15 <sup>4</sup>	0,5
Sverige	55,38 <sup>5</sup>	55,38	474,67	48,19	41,5078	0
Australien	205,78 <sup>5</sup>	40,79	205,78	x	x	x
Belgien	6,20	18,59	493,56	x	0	0
Brasilien	..	..	..	..	..	..
Danmark	320,06	281,33	538,72	224,00	0,3012 <sup>6</sup>	8,95
Finland	56,80	63,70	558,90	42,55	1,814 <sup>6</sup>	43,3 <sup>7</sup>
Frankrike	16,80	22,50	571,00	x	*	*
Grekland	19,00	245,00	296,00	x	x	x
Irland	13,46	47,36	401,36	x	x	x
Italien	63,75	114,51	520,32	2,62	**	**
Kanada	..	..	177,41	..	..	..
Luxemburg	6,20	18,59	372,09	x	x	***
Nederländerna	15,54	46,56	608,97	11,57	****	****
Norge	61,00 <sup>5</sup>	61,00	551,60	61,00	0	0
Portugal	12,47	272,08	479,45	x	x	x
Spanien	14,43	79,71	395,69	x	x	*****
Storbritannien	44,38 <sup>5</sup>	50,70	742,14	18,95	2,4295 <sup>7</sup>	7,0
Tyskland	17,89	61,35	623,80	*****	2,17 <sup>8</sup>	20,0
Österrike	36,00	282,00	407,00	x	4,0697 <sup>8</sup>	5,0

<sup>1</sup> För det fall de nationella skattesatserna är differentierade utifrån oljans svavelinnehåll anges skattesatserna för lågsvavlig olja.

<sup>2</sup> Skattesatserna avser blyfri bensin. Om det finns olika skattesatser för blyfri bensin anges skattesatsen för den bensin som har bäst miljöegenskaper.

<sup>3</sup> Skattesats enligt det kommande energibeskattningsdirektivvet.

<sup>4</sup> Skattesats per GJ.

<sup>5</sup> Skattesats per 1 000 l.

<sup>6</sup> Skattesats per Nm<sup>3</sup>.

<sup>7</sup> Obs, reglerna om återbetalning, se avsnitt 14.1.2.

<sup>8</sup> Skattesats per MWh.

..=Aktuella uppgifter saknas.

x=Energislaget är inte belagt med skatt.

\* Skatten tas ut vid förbrukning överstigande 18 000 GJ per år, se avsnitt 14.2.2.

\*\* Differentierade skattesatser för naturgas, se avsnitt 14.2.5; angående el mkt varierande skattesatser, se samma avsnitt.

\*\*\* Differentierade skattesatser, se tabell 14.5.

\*\*\*\* Differentierade skattesatser, se tabell 14.6

\*\*\*\*\* För elskattens beräkning, se avsnitt 14.2.9.

\*\*\*\*\* Kol är skattefritt. Tysk industri kan dock välja att betala en eco-skatt på kol mot att få en sänkning av arbetsgivaravgifterna.

*Tabell A 14.2. Mervärdesskattesatser på energi i Sverige och i omvärlden*

<i>Land</i>	<i>Skattesats</i>
Sverige	25 %
Australien	10 %
Belgien <sup>1</sup>	21 %
Brasilien <sup>2</sup>	1-43 %
Danmark	25 %
Finland	22 %
Frankrike	19,6 %
Grekland <sup>3</sup>	18 %
Irland <sup>4</sup>	12,5 %
Italien <sup>5</sup>	20 %
Kanada	7 %
Luxemburg	15 %
Nederländerna	19 %
Norge <sup>6</sup>	24 %
Portugal <sup>7</sup>	17 %
Spanien	16 %
Storbritannien <sup>8</sup>	17,5 %
Tyskland	16 %
Österrike	20 %

<sup>1</sup> Mervärdesskattesatsen för hushållens kolanvändning är 12 %.

<sup>2</sup> Mervärdesskattesatserna (ICMS tax) är starkt differentierade beroende på energislag; som exempel är skattesatsen för naturgas 1 % och för bensin 42-43 %.

<sup>3</sup> Mervärdesskattesatsen på naturgas och el är 8 %.

<sup>4</sup> Mervärdesskattesatsen på dieselolja och bensin som används som drivmedel är 20 %.

<sup>5</sup> Mervärdesskattesatserna på el respektive kol är för hushållen 10 % respektive 9 %.

<sup>6</sup> Mervärdesskatt tas inte ut vid försäljning av el till hushåll i vissa nordligare delar av landet (Finnmarken och vissa kommuner i Nord-Troms).

<sup>7</sup> Mervärdesskattesatsen på el och naturgas är 5 %. För tung eldningsolja och fotogen som används för uppvärmning är skattesatsen 12 %.

<sup>8</sup> Mervärdesskattesatsen för hushåll är 5 %.

## 15 Energikostnadsstrukturen inom olika sektorer

I kapitlet redovisas energikostnadsstrukturen inom olika sektorer av samhället. I enlighet med kommitténs direktiv presenteras också motsvarande arbetskraftskostnader och relativa faktorkostnader. För fullständighetens skull avslutas kapitlet med definitioner av ingående SNI-koder<sup>1</sup> samt tabeller som belyser energi- och lönekostnadernas utveckling mellan åren 1995 och 1999. Beräkningsunderlag har erhållits från Statistiska centralbyrån (SCB). Eftersläpningen i dataproduktionen är sådan att uppgifter för senare perioder än år 1999 inte hinner färdigställas i tid för att kunna inkluderas inom den tidsram som gäller för kommitténs arbete.

### 15.1 Energianvändning och energikostnader

Energiskatternas betydelse för individuella sektorer beror naturligtvis på hur stor andel av sektorns produktionskostnader som är relaterade till inköp av energi. Tabell 15.1 redovisar sektorernas energiförbrukning i kostnadstermer, medan sektorernas energikostnadsandelar uttryckta i procent, per produktslag, redovisas i tabell 15.2. Uppgifter för tvätteribranschen (SNI 90–95) saknas i Statistiska centralbyråns underlag och särredovisas därför i avsnitt 15.1.1.

Som framgår av tabellerna står de fem största förbrukarna för mer än hälften (52,9 procent) av den totala energiförbrukningen. Dessa fem är el-, gas-, värme-, vatten- och reningsverk, SNI 40–41, landtransportföretag, SNI 60, parti- och detaljhandel, SNI 50–52, massa-, pappers- och pappersvaruindustri, SNI 21, övrig fastighetsförvaltning (inte småhus och fritidshus), SNI 70 övr. Det kan också noteras att 26,9 procent av den totala kol- och koksförbrukningen sker inom stål- och metallverk, SNI 27, och att livsmedels-

<sup>1</sup> Svensk Näringsgrensindelning SNI92 bygger på EU:s näringsgrensstandard, NACE rev.1. Från den 1 januari 2003 gäller en ny standard för näringsgrensindelning (SNI 2002).

dryckesvaru- och tobaksindustri, SNI 15–16, står för den näst största gasförbrukningen, (12,5 procent). De största elförbrukarna återfinns inom massa-, pappers- och pappersvaruindustri, SNI 21 (16,5 procent) samt inom el-, gas-, värme-, vatten- och reningsverk, SNI 40–41 (15,8 procent). Med undantag för petroleumprodukter, el och värme står sektorn el-, gas-, värme-, vatten- och reningsverk för den största förbrukningen av övriga energislag: kol och koks (40,9 procent) torv (100 procent), trädbränslen (83,1 procent), biomassa, restprodukter (80 procent), sopor (100 procent) och gas (54 procent).

De enskilda energiprodukternas andel av total förbrukning är följande: petroleumprodukter 47,3 procent, el 36,4 procent, värme 7,3 procent, trädbränslen 3,3 procent, gas 2,5 procent, kol och koks 1,7 procent, biomassa, restprodukter 0,9 procent, torv 0,5 procent samt sopor 0,07 procent.

Det bör observeras att energikostnaderna för bostäder inte ingår som insatsförbrukning i branschgrupperna 702 del och 70 övr (hyror för små- och fritidshus samt övrig fastighetsförvaltning). Dessa kostnader ingår i stället i hushållens konsumtionsutgifter. I dessa branscher avser produktionsvärdet för bostäder kallhyra.

*Tabell 15.1. Energiförbrukning till mottagarpris år 1999<sup>1</sup>*

SNI	Kol och koks		Petroleum- produkter		Biomassa, restprodukter		El	Gas	Värme	Totalt:
		Torv		Trädbränslen		Sopor				
01-05	3	0	2876	6	0	0	646	58	32	3621
10-14	53	0	249	0	0	0	535	1	2	840
15-16	30	0	520	5	0	0	578	204	80	1417
17-19	0	0	79	0	0	0	124	4	15	222
20	0	0	291	46	15	0	646	0	88	1086
21	43	0	1088	236	90	0	3933	99	92	5608
22	0	0	132	0	0	0	185	6	37	360
23	0	0	13	0	0	0	168	0	5	186
24	6	0	228	0	5	0	1121	887	153	1600
25	2	0	93	28	0	0	299	4	24	450
26	147	0	431	0	0	0	313	35	7	933
27	303	0	828	0	0	0	1369	61	93	2654
28	6	0	294	0	0	0	541	18	52	911

Tabell 15.1. Fortsättning från föregående sida

SNV	Kol och koks		Petroleum-	Biomassa,			El	Gas	Värme	Totalt:
		Torv	produkter	träbränslen	restprodukter	Sopor				
29	0	0	301	0	0	0	586	14	140	1041
30	0	0	12	1	0	0	16	0	2	31
31	0	0	61	0	0	0	150	0	27	238
32	0	0	43	0	0	0	198	0	52	293
33	0	0	58	0	0	0	84	0	19	161
34	32	0	375	0	0	0	561	32	136	1136
35	2	0	53	0	0	0	127	4	37	223
36-37	37	0	124	5	0	0	222	1	16	405
40-41	459	355	1683	1777	452	44	3768	878	9	9425
45	0	0	2816	0	0	0	266	2	31	3115
50-52	0	0	3585	0	0	0	2208	31	78	5902
55	0	0	185	0	3	0	491	18	44	741
60	0	0	7275	0	0	0	1033	5	34	8347
61	0	0	1916	0	0	0	7	0	0	1923
62	0	0	941	0	0	0	27	0	0	968
63	0	0	329	0	0	0	188	3	33	553
64	0	0	455	0	0	0	272	0	0	727
65-67	0	0	239	0	0	0	276	1	193	709
70övr	0	0	1297	8	0	0	987	66	2926	5284
702del	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
71	0	0	50	0	0	0	108	0	13	171
72	0	0	188	0	0	0	51	2	12	253
73-74	0	0	956	0	0	0	438	1	111	1506
80-85	0	0	252	0	0	0	559	2	114	927
90-95	0	0	627	0	0	0	731	1	60	1419
<b>Totalt:</b>	<b>1123</b>	<b>355</b>	<b>30943</b>	<b>2139</b>	<b>565</b>	<b>44</b>	<b>23812</b>	<b>1638</b>	<b>4767</b>	<b>65386</b>

<sup>1</sup> Löpande priser (miljoner kr).

Källa: SCB.

**Tabell 15.2. Energikostnadsandelar per produktslag år 1999 (procent)**

SN	Kol och koks		Petroleum- produkter		Biomassa, restprodukter		El	Gas	Värme	Totalt:
		Torv		Trädbränslen		Sopor				
01-05	0,3	0	9,3	0,3	0	0	2,7	3,5	0,7	5,5
10-14	4,7	0	0,8	0	0	0	2,3	0,06	0,04	1,3
15-16	2,7	0	1,7	0,2	0	0	2,4	12,5	1,7	2,2
17-19	0	0	0,3	0	0	0	0,5	0,2	0,3	0,3
20	0	0	0,9	2,2	2,7	0	2,7	0	1,9	1,7
21	3,8	0	3,5	12,3	15,9	0	16,5	6	1,9	8,6
22	0	0	0,4	0	0	0	0,8	0,4	0,8	0,6
23	0	0	0,04	0	0	0	0,7	0	0,1	0,3
24	0,5	0	0,7	0	0,9	0	4,7	5,3	3,2	2,5
25	0,2	0	0,3	1,3	0	0	1,3	0,2	0,5	0,7
26	13,1	0	1,4	0	0	0	1,3	2,1	0,2	1,4
27	26,9	0	2,7	0	0	0	5,8	3,7	2	4,1
28	0,5	0	1	0	0	0	2,3	1,1	1,1	1,4
29	0	0	1	0	0	0	2,5	0,9	3	1,6
30	0	0	0,04	0,05	0	0	0,1	0	0,04	0,05
31	0	0	0,2	0	0	0	0,6	0	0,6	0,4
32	0	0	0,1	0	0	0	0,8	0	1,1	0,5
33	0	0	0,2	0	0	0	0,4	0	0,4	0,3
34	2,9	0	1,2	0	0	0	2,4	2	2,9	1,7
35	0,2	0	0,2	0	0	0	0,5	0,2	0,8	0,3
36-37	3,3	0	0,4	0,2	0	0	0,9	0,06	0,3	0,6
40-41	40,9	100	5,4	83,1	80	100	15,8	54	0,2	14,4
45	0	0	9,1	0	0	0	1,1	0,1	0,7	4,8
50-52	0	0	11,6	0	0	0	9,3	1,9	1,6	9
55	0	0	0,6	0	0,5	0	2,1	1,1	0,9	1,1
60	0	0	23,5	0	0	0	4,3	0,3	0,7	12,8
61	0	0	6,2	0	0	0	0,03	0	0	2,9
62	0	0	3	0	0	0	0,1	0	0	1,5
63	0	0	1,1	0	0	0	0,8	0,2	0,7	0,9
64	0	0	1,5	0	0	0	1,1	0	0	1,1
65-67	0	0	0,8	0	0	0	1,2	0,1	4,1	1,1
70övr	0	0	4,2	0,4	0	0	4,1	4	61,4	8,1
702del	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0



Tabell 15.2. Fortsättning från föregående sida

SNI	Kol och koks		Petroleum- produkter		Biomassa, restprodukter		El	Gas	Värme	Totalt:
	Torv		Trädbränslen		Sopor					
71	0	0	0,2	0	0	0	0,5	0	0,3	0,3
72	0	0	0,6	0	0	0	0,2	0,1	0,3	0,4
73-74	0	0	3,1	0	0	0	1,8	0,1	2,3	2,3
80-85	0	0	0,8	0	0	0	2,4	0,1	2,4	1,4
90-95	0	0	2	0	0	0	3,1	0,1	1,3	2,2
<i>Totalt:</i>	1,7	0,5	47,3	3,3	0,9	0,07	36,4	2,5	7,3	100

Källa: SCB.

I appendix till kapitlet redovisas energikostnader för perioden 1995–1999.

### 15.1.1 Särskilt om tvätteribranschen

Som tidigare nämnts saknas uppgifter för tvätteribranschen i Statistiska centralbyråns underlag. Sveriges Tvätteriförbund har därför inhämtat en konsultrapport (juni 2002) över bland annat tvätteribranschens energiförbrukning. Faktauppgifter i detta avsnitt härrör huvudsakligen från nämnda rapport.

Tvätterinäringen i Sverige är placerad under SNI-kod 93.01–01. Grupp 93 betecknar "Annan Serviceverksamhet". Att tvätterinäringen inte klassificerats som industri innebär att man betalar full energi- och koldioxidskatt (med undantag för viss industriell blekning m.m.).

Marknaden karakteriseras av stor överkapacitet, låga etableringshinder samt goda möjligheter att konkurrenskraftigt transportera tvätt långa sträckor. Branschens två huvudkonkurrenter är inhemska substitut och utländska kollegor. Tvätteribranschen konkurrerar med tillverkare av engångsmaterial som används för att ersätta textilier. Denna typ av produktion betraktas som industriell och är befriad från energiskatt samt betalar reducerad koldioxidskatt (industriskattesatsen). Låga transportkostnader innebär att tvätt kan transporteras långa sträckor med bibehållen lönsamhet. I södra Sverige är det fullt möjligt för danska och tyska tvätte-

rier att konkurrera i upphandlingar, på samma sätt som norska tvätterier kan konkurrera i Västsverige och finska och baltiska tvätterier i Mälardalen.

Den upparbetade industriella marknaden för tvätt- och textilservice uppgick år 1999 till cirka 2,5 miljarder kr. De flesta industritvätterierna är organiserade i Industritvättsektionen inom Sveriges Tvätteriförbund och dessa svarade för 1,6 miljarder kr av den totala omsättningen.

Tvätteribranschen är helt uppdelad i industriella tvätterier respektive kem- och vitttvätterier. De senare vänder sig främst till konsumenter som är privatpersoner, medan en mycket liten andel av konsumenterna utgörs av (mindre) företag.

En dryg tredjedel av marknaden handhas av offentliga företag inom stat, kommun och landsting. Av återstoden är många familjeföretag, medan andra ingår som delar av större börsnoterade företag. Under de senaste fem decennierna har en omfattande strukturförändring skett bland industriella tvätterier. Familjerörelser med ett fåtal anställda har utvecklats till större enheter med betydande kapital bundet i rationell produktionsutrustning. Två företag är kedjor med många produktionsenheter och det finns också en rikstäckande sammanslutning av enskilda tvätterier för bland annat inköpssamverkan.

De tvätterier som är organiserade i Konsumenttvättsektionen i Sveriges Tvätteriförbund har en produktion som är mer hantverksorienterad än den höggradigt mekaniserade produktionen i de tvätterier som tillhör Industritvättsektionen.

Tabell 15.3. Fakta om industriella tvätterier år 1999

<i>Industriella tvätterier inom Sveriges Tvätteriförbund</i>	
Årsomsättning	1 575 116 800 kr
Produktion	79 243 930 kg tvätt
Kollektivanställda (helårsanställda)	2 130 personer
Tjänstemän (helårsanställda)	411 personer
Tvättkemikalier	1 300 502 kg
Energi för ångproduktion	186 261 598 kWh
Elektricitet för drift m.m.	36 943 971 kWh
Vattenförbrukning	1 496 801 m <sup>3</sup>
<i>Samtliga industriella tvätterier i Sverige (uppskattade data)</i>	
Årsomsättning	2 500 000 000 kr
Produktion	120 000 000 kg tvätt
Kollektivanställda (helårsanställda)	3 000 personer
Tjänstemän (helårsanställda)	600 personer
Tvättkemikalier	2 000 000 kg
Energi för ångproduktion	280 000 000 kWh
Elektricitet för drift m.m.	55 000 000 kWh
Vattenförbrukning	2 200 000 m <sup>3</sup>

Källa: Sveriges Tvätteriförbund (konsultrapport juni 2002).

För ångproduktion används i huvudsak eldningsolja, men i södra Sverige använder ett antal tvätterier naturgas och några använder el i perioder då det finns överskott på elenergi. För varje kilo tvätt som Sveriges Tvätteriförbunds medlemsföretag producerar används 2,82 kWh energi. Härav används 2,35 kWh för ångproduktion och 0,47 kWh el för belysning och drift av maskiner. Energianvändningen är cirka 105 000 kWh per kollektiv helårsanställd. Enligt Sveriges Tvätteriförbunds konsultrapport kan man anta att energianvändningen för icke medlemsföretag ligger på ungefär samma nivå som för Sveriges Tvätteriförbunds medlemsföretag.

## 15.2 Relativa kostnader för produktionsfaktorer

Avsnittet inleds med en presentation av de olika branschernas arbetskraftskostnader. Arbetskraftskostnaderna utgörs av lönekostnader, dvs. löner, kollektiva avgifter och löneskatter. Därefter redovisas branschernas energi- respektive arbetskraftskostnader i

relation till respektive produktionsvärde. Produktionsvärdet motsvarar total nettoomsättning (bruttoomsättning minus fakturerade skatter) i traditionell affärsbokföring.<sup>2</sup>

Tabell 15.4. Arbetskraftskostnader år 1999

<i>SNI</i>	<i>Löne- kostnader<sup>1</sup></i>	<i>Andel av totala lönekostnader</i>	<i>SNI</i>	<i>Löne- kostnader<sup>1</sup></i>	<i>Andel av totala lönekostnader</i>
01-05	7616	1,31 %	35	5265	0,91 %
10-14	2030	0,35 %	36-37	9442	1,63 %
15-16	14167	2,44 %	40-41	8710	1,50 %
17-19	2488	0,43 %	45	46056	7,93 %
20	7838	1,35 %	50-52	101250	17,43 %
21	11336	1,95 %	55	13655	2,35 %
22	12983	2,24 %	60	23398	4,03 %
23	868	0,15 %	61	3712	0,64 %
24	11844	2,04 %	62	4595	0,79 %
25	5910	1,02 %	63	11504	1,98 %
26	4152	0,71 %	64	19991	3,44 %
27	8445	1,45 %	65-67	26290	4,53 %
28	17256	2,97 %	702del	0	0
29	25302	4,36 %	70 övr	11946	2,06 %
30	1053	0,18 %	71	2022	0,35 %
31	5743	0,99 %	72	24322	4,19 %
32	13006	2,24 %	73-74	58696	10,11 %
33	7455	1,28 %	80-85	16917	2,91 %
34	19886	3,42 %	90-95	13674	2,35 %
			<i>Totalt:</i>	580823	100 %

<sup>1</sup> Lönekostnader i löpande priser (miljoner kr) år 1999.

*Källa:* Beräkningar baserade på underlag från SCB.

I relation till de arbetskraftsintensiva sektorerna parti- och detaljhandel (50–52), samt forsknings- och andra företagsserviceföretag (73–74), understiger lönekostnadsandelen 10 procent i samtliga branscher. Parti- och detaljhandeln svarar för 17,43 procent av de totala lönekostnaderna medan 10,11 procent återfinns inom forsknings- och företagsserviceföretag. Lönekostnaderna för perioden 1995 till 1999 redovisas i tabell A15.3 nedan.

<sup>2</sup> Definition enligt ENS 95 (Europeiska Nationalräkenskapssystemet).

För att få en jämförande bild av de enskilda produktionsfaktorernas vikt i de totala produktionskostnaderna, beräknas energiförbrukningskostnaderna och lönekostnaderna i relation till respektive sektors produktionsvärden. Eftersom SCB:s definition av produktionskostnader inte inkluderar kostnader för produktionsfaktorn arbetskraft (inte heller kapitalkostnader omfattas av denna definition) redovisas kostnaderna för användningen av faktorerna energi och arbetskraft i relation till produktionsvärdet.

Som framgår av tabell 15.5 är lönekostnadernas andel oftast den större. Det enda undantaget utgörs av el-, gas-, värme-, vatten- och reningsverken (SNI 40–41) vars energikostnader uppgår till 13,78 procent av sektorns produktionsvärde, medan lönekostnaderna utgör 12,74 procent av produktionsvärdet.

De största lönekostnadsandelarna återfinns inom parti- och detaljhandeln (SNI 50–52) med 35,18 procent, utbildnings-, hälso-, och sjukvårdsföretag (SNI 80–85) med 33,17 procent, byggindustrin (SNI 45) med 29,87 procent, datakonsulter och data-servicebyråer (SNI 72) med 28,13 procent samt inom övrig tillverkningsindustri (SNI 36–37) med 27,05 procent. Ingen av dessa branscher återfinns bland branscherna med störst energikostnadsandelar.

De största energikostnadsandelarna återfinns inom el-, gas-, värme-, vatten- och reningsverken (SNI 40–41) vars energikostnader uppgår till 13,78 procent av sektorns produktionsvärde, inom landtransportföretagen (SNI 60) med 7,42 procent, gruvor och mineralutvinningsindustrin (SNI 10–14) med 7,21 procent, rederier (SNI 61) med 6,32 procent, jordbruk, jakt, skogsbruk och fiske (SNI 01–05) med 6,27 procent och inom massa-, pappers-, och pappersvaruindustrin (SNI 21) uppgår energikostnadsandelarna till 6,02 procent av produktionsvärdet. För samtliga sektorer sammantaget gäller att lönekostnadernas andel av totalt produktionsvärde uppgår till 18,77 procent och att energikostnadernas andel motsvarar 2,11 procent.

**Tabell 15.5.** Relativa kostnader för användning av energi och arbetskraft år 1999

<i>SNI</i>	<i>L/P<sup>1</sup></i>	<i>E/P<sup>1</sup></i>	<i>Differens</i>	<i>SNI</i>	<i>L/P<sup>1</sup></i>	<i>E/P<sup>1</sup></i>	<i>Differens</i>
01-05	13,20 %	6,27 %	6,92 %	35	22,27 %	0,94 %	21,33 %
10-14	17,42 %	7,21 %	10,21 %	36-37	27,05 %	1,16 %	25,89 %
15-16	12,14 %	1,21 %	10,92 %	40-41	12,74 %	13,78 %	-1,05 %
17-19	19,84 %	1,77 %	18,07 %	45	29,87 %	2,02 %	27,85 %
20	13,71 %	1,90 %	11,81 %	50-52	35,18 %	2,05 %	33,13 %
21	12,16 %	6,02 %	6,15 %	55	21,60 %	1,17 %	20,43 %
22	20,44 %	0,57 %	19,88 %	60	20,81 %	7,42 %	13,38 %
23	2,92 %	0,63 %	2,30 %	61	12,21 %	6,32 %	5,88 %
24	13,75 %	1,86 %	11,89 %	62	18,38 %	3,87 %	14,51 %
25	18,30 %	1,39 %	16,91 %	63	22,07 %	1,06 %	21,01 %
26	19,93 %	4,48 %	15,45 %	64	22,58 %	0,82 %	21,76 %
27	11,90 %	3,74 %	8,16 %	65-67	23,88 %	0,64 %	23,24 %
28	21,72 %	1,15 %	20,57 %	702del	-	3,06 %	-
29	18,76 %	0,77 %	17,99 %	70 övr	8,10 %	-	-
30	18,31 %	0,54 %	17,77 %	71	10,61 %	0,90 %	9,72 %
31	18,31 %	0,76 %	17,55 %	72	28,13 %	0,29 %	27,84 %
32	8,13 %	0,18 %	7,95 %	73-74	25,80 %	0,66 %	25,14 %
33	18,62 %	0,40 %	18,22 %	80-85	33,17 %	1,82 %	31,35 %
34	11,74 %	0,67 %	11,07 %	90-95	20,51 %	2,13 %	18,38 %
<i>Totalt:</i>					18,77 %	2,11 %	16,65 %

<sup>1</sup> L = lönekostnader, E = energiförbrukning till mottagarpris, P = produktionsvärde. Samtliga värden redovisas i löpande priser (miljoner kr) och avser år 1999.

*Källa:* Beräkningar baserade på underlag från SCB.

# Appendix

**Tabell A 15.1. Standard för svensk näringsgrensindelning 1992 (SNI 92)**

<i>SNI</i>	<i>Beskrivning</i>	<i>SNI</i>	<i>Beskrivning</i>
01-05	Jordbruk, jakt, skogsbruk och fiske	35	Annan transportmedelsindustri
10-14	Gruvor och mineralutvinningsindustri	36-37	Övrig tillverkningsindustri
15-16	Livsmedels-, dryckesvaru- och tobaksindustri	40-41	El-, gas-, värme-, vatten- och reningsverk
17-19	Textil, beklädnad- och läderindustri	45	Byggindustri
20	Trävaruindustri	50-52	Parti- och detaljhandel
21	Massa-, pappers- och pappersvaruindustri	55	Hotell och restauranger
22	Förlag och grafisk industri	60	Landtransportföretag
23	Industri för stenkols- och petroleumprodukter	61	Rederier
24	Kemisk industri	62	Flygbolag
25	Gummi- och plastvaruindustri	63	Stödtjänster transport
26	Jord- och stenvaruindustri	64	Post- och telekommunikationsföretag
27	Stål- och metallverk	65-67	Finansiella tjänster (kreditinstitut och försäkringsbolag)
28	Metallvaruindustri	70 övr	Övrig fastighetsförvaltning
29	Maskinindustri	702 del	Småhus och fritidshus, hyror
30	Industri för kontorsmaskiner och datorer	71	Uthyrningsfirmor
31	Annan elektroindustri	72	Datakonsulter och dataservicebyråer
32	Teleprodukter	73-74	Forsknings- och andra företags-serviceföretag
33	Precisions-, medicinska och optiska instrument	80-85	Utbildnings-, hälso- och sjukvårdsföretag
34	Industri för motorfordon och släpfordon	90-95	Andra samhälleliga och personliga tjänster

*Tabell A 15.2. Energikostnader i löpande priser 1995–1999  
(miljoner kr)*

<i>SNI</i>	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>	<i>1999</i>
01-05	3589	3941	3981	3683	3621
10-14	874	964	968	863	840
15-16	1658	1738	1667	1547	1417
17-19	255	267	279	256	222
20	1077	1154	1202	1164	1086
21	5141	5484	5695	5141	5608
22	388	428	435	401	360
23	196	219	217	187	186
24	1618	1733	1629	1549	1600
25	467	546	503	474	450
26	953	988	1001	951	933
27	2861	2947	3126	2731	2654
28	1006	1134	1079	1011	911
29	1122	1143	1186	1124	1041
30	28	30	32	34	31
31	246	250	261	259	238
32	192	212	226	237	293
33	142	153	160	159	161
34	1037	1141	1123	1123	1136
35	266	282	346	256	223
36-37	442	439	432	411	405
40-41	9719	12193	12744	12661	11187
45	2684	2929	3065	2836	3115
50-52	5490	6104	6209	5814	5902
55	659	753	810	794	741
60	7028	7620	8026	8159	8347
61	1825	1921	1996	1715	1923
62	792	893	968	810	968
63	532	555	590	532	553
64	728	780	727	748	727
65-67	639	698	758	624	709
70 övr	4794	5135	5084	5223	5284
702del	0	0	0	0	0
71	283	315	289	242	171
72	181	201	194	181	253



<i>SNi</i>	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>	<i>1999</i>
73-74	1398	1547	1651	1413	1506
80-85	839	889	966	940	927
90-95	1465	1533	1597	1536	1419
<i>Totalt:</i>	62614	69259	71222	67789	67148

*Källa:* SCB.

**Tabell A 15.3. Lönekostnader i löpande priser 1995 – 1999  
(miljoner kr)**

<i>SNi</i>	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>	<i>1999</i>
01-05	7060	7248	7343	7491	7616
10-14	2014	1881	2057	2195	2030
15-16	12264	12752	13313	13958	14167
17-19	2535	2605	2442	2523	2488
20	6710	7065	7525	7754	7838
21	10104	10743	11059	11090	11336
22	12027	12499	12355	12625	12983
23	766	833	849	888	868
24	8882	9408	10435	11317	11844
25	4666	5191	5370	5821	5910
26	3699	4032	3963	4109	4152
27	7435	7691	8016	8163	8445
28	13197	14549	15344	17129	17256
29	21299	22280	23208	24201	25302
30	1018	946	944	1004	1053
31	5091	5250	5487	5737	5743
32	8120	9503	10730	11743	13006
33	5936	6387	6614	6994	7455
34	15392	16305	16784	18742	19886
35	4463	4836	5025	5215	5265
36-37	8361	8587	8656	9212	9442
40-41	7070	7562	8141	8574	8710
45	38215	39929	40631	42705	46056
50-52	82281	86610	90752	96101	101250
55	10954	11550	12003	12713	13655
60	19066	19865	20540	22089	23398
61	3020	3261	3298	3391	3712
62	3508	3556	3968	4323	4595
63	8755	9617	10375	10777	11504
64	15584	16639	17135	18080	19991

<i>SNI</i>	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>	<i>1999</i>
65-67	20515	21872	23586	25199	26290
70 övr	0	0	0	0	0
702del	12229	12201	12032	11189	11946
71	1684	1792	1852	1851	2022
72	11115	13674	15848	19550	24322
73-74	41966	44930	47022	52100	58696
80-85	12311	13078	13272	15129	16917
90-95	11024	12000	12175	12986	13674
<i>Totalt:</i>	460336	488727	510149	544668	580823

*Källa:* SCB.

**Tabell A 15.4. Löne- respektive energikostnadsandelar, förändringar 1995–1999**

<i>SNI</i>	<i>Lön</i>	<i>Energi</i>	<i>SNI</i>	<i>Lön</i>	<i>Energi</i>
01-05	-14,50 %	-4,05 %	64	1,67 %	-6,88 %
10-14	-20,11 %	-10,38 %	65-67	1,57 %	3,46 %
15-16	-8,45 %	-16,92 %	70 övr	0	5,79 %
17-19	-22,21 %	-18,82 %	702del	-22,58 %	0
20	-7,42 %	-1,17 %	71	-4,84 %	-43,66 %
21	-11,08 %	4,74 %	72	73,43 %	30,34 %
22	-14,44 %	-3,17 %	73-74	10,85 %	3,01 %
23	-10,19 %	-11,51 %	80-85	8,91 %	3,03 %
24	5,69 %	-7,79 %	90-95	-1,69 %	-5,97 %
25	0,39 %	-10,15 %	<u>Lönekostnadsandelar</u> har här beräknats som den enskilda sektorns lönekostnad i förhållande till samtliga sektorsers summerade lönekostnader.		
26	-11,04 %	-8,71 %	<i>exempel:</i>		
27	-9,98 %	-10,27 %	är 1995: 7060/460336=0,0153366		
28	3,63 %	-15,56 %	är 1999: 7616/580823=0,0131124		
29	-5,85 %	-13,48 %	För sektor SNI 01-05 är lönekostnadsandelen år 1999 $0,0131124/0,0153366 = 0,8546284$ , dvs. ungefär 85,5 % av vad den var under år 1995. Tabellen visar alltså att sektorns andel av de totala lönekostnaderna minskat med omkring 14,5 %.		
30	-18,02 %	11,81 %	<u>Energikostnadsandelar</u> har beräknats på motsvarande sätt.		
31	-10,59 %	-9,78 %			
32	26,95 %	42,30 %			
33	-0,46 %	5,72 %			
34	2,40 %	2,15 %			
35	-6,50 %	-21,83 %			
36-37	-10,50 %	-14,56 %			
40-41	-2,36 %	-7,23 %			
45	-4,48 %	11,98 %			
50-52	-2,47 %	2,65 %			
55	-1,20 %	4,85 %			
60	-2,74 %	14,04 %			
61	-2,58 %	-1,74 %			
62	3,81 %	18,59 %			
63	4,14 %	-3,07 %			

*Källa:* Beräkningar baserade på underlag från SCB.