

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Kompletterande förfaranderegler för vissa biobränslen

Mars 2011

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning.....	3
2	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi .	4
3	Bakgrund	6
4	Skattebefrielsen för vissa bibränslen villkoras av kontrollsystem för bränslenas hållbarhet.....	7
5	Konsekvenser av förslagen	13
5.1	Offentligfinansiella effekter	13
5.2	Administrativa kostnader m.m.	13
6	Författningskommentar.....	14
6.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.....	14

1 Sammanfattning

Det är angeläget att framställningen av biodrivmedel och flytande biobränslen sker på ett hållbart sätt för att bl.a. säkerställa att användningen av bränslet innebär minskade utsläpp av växthusgaser. Hållbarhetskriterier har därför lagts fast i förnybartdirektivet och genomförts i svensk lagstiftning.

En förutsättning för att ge skattelättnader till biodrivmedel och flytande biobränslen är att bränslena anses uppfylla hållbarhetskriterierna. I promemorian föreslås att skattebefrielsen villkoras av att bränslet omfattas av ett hållbarhetsbesked enligt lagen om hållbarhetskriterier för biodrivmedel och flytande biobränslen. Förslaget gäller skattebefrielsen för vegetabiliska och animaliska oljor och fetter m.m. för uppvärmningsändamål samt för biogas som motorbränsle för transportändamål. Motsvarande bör gälla för den skattebefrielse som regeringen, genom dispensbeslut, kan ge för andra biodrivmedel än biogas.

Förslaget föranleder ändringar i lagen (1994:1776) om skatt på energi. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

2 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

Härigenom föreskrivs att 7 kap. 3 och 4 §§ lagen (1994:1776) om skatt på energi ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 kap.

3 §¹

En skattskyldig får göra avdrag för skatt på bränsle som *han* har förbrukat eller sålt som bränsle för uppvärmning och som utgör en energiprodukt enligt

1. KN-nr 1507–1518,
2. KN-nr 2905 11 00, som inte är av syntetiskt ursprung, eller
3. KN-nr 3824 90 99.

Första stycket gäller också om produkterna ingår som en beståndsdel i ett annat bränsle.

För produkt enligt KN-nr 3824 90 99 gäller första och andra styckena endast för skatt på den del av bränslet som framställts av biomassa.

Första–tredje styckena gäller endast *i den utsträckning bränslet uppfyller de hållbarhetskriterier som gäller enligt artikel 17 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/28/EG av den 23 april 2009 om främjande av användningen av energi från förnybara energikällor och om ändring och ett senare upphävande av direktiven 2001/77/EG och 2003/30/EG.*

En skattskyldig får göra avdrag för skatt på bränsle som *den skattskyldige* har förbrukat eller sålt som bränsle för uppvärmning och som utgör en energiprodukt enligt

1. KN-nr 1507–1518,
2. KN-nr 2905 11 00, som inte är av syntetiskt ursprung, eller
3. KN-nr 3824 90 99.

Första–tredje styckena gäller endast *om bränslet omfattas av ett hållbarhetsbesked enligt 3 kap. xx § lagen (2010:598) om hållbarhetskriterier för biodrivmedel och flytande biobränslen.*

4 §²

En skattskyldig får göra avdrag för skatt på biogas som den skattskyldige har förbrukat eller sålt som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning.

I fråga om *vätskeformig eller gasformig* biogas som den skattskyldige förbrukat eller sålt som motorbränsle gäller första stycket endast om bränslet *uppfyller de hållbarhetskriterier som anges i artikel 17 i Europaparlamentets*

I fråga om biogas som den skattskyldige *har* förbrukat eller sålt som motorbränsle *för transportändamål* gäller första stycket endast om bränslet *omfattas av ett hållbarhetsbesked enligt 3 kap. xx § lagen (2010:598) om hållbar-*

¹ Senaste lydelse 2009:1495.

² Senaste lydelse 2010:1090.

och rådets direktiv 2009/28/EG av 23 april 2009 om stödkriterier för biodrivmedel och flytande biobränslen

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

3 Bakgrund

Biodrivmedel och flytande biobränslen måste uppfylla fastlagda hållbarhetskriterier för att få ges finansiellt stöd. Detta framgår av artikel 17.1 c i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/28/EG av den 28 april 2009 om främjande av användningen av energi från förnybara energikällor och om ändring och ett senare upphävande av direktiven 2001/77/EG och 2003/30/EG (EUT L 140, 5.6.2009, s. 16, Celex 32009L0028), det så kallade förnybartdirektivet. Skattelättnader är en form av finansiellt stöd.

Enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE, gäller skattefrihet för vegetabiliska och animaliska oljor och fetter som uppvärmningsbränsle samt för biogas. Andra biodrivmedel än biogas skattebefrias enligt dispensbeslut av regeringen.

Som ett led i anpassningen till förnybartdirektivet har riksdagen beslutat att skattefriheten för biodrivmedel och flytande biobränslen från och med den 1 januari 2012 ska villkoras av att bränslena uppfyller hållbarhetskriterierna (se prop. 2009/10:41, bet. 2009/10:SkU21, SFS 2009:1495 samt prop. 2009/10:164, bet. 2009/10:MJU26, SFS 2010:600).

I denna promemoria behandlas frågan om att villkora skattereglerna av det regelverk om bränslenas hållbarhet som enligt lagen (2010:598) om hållbarhetskriterier för biodrivmedel och flytande biobränslen, förkortad HBKL, gäller för att uppfylla kravet på andel förnybar energi. Ett underlag för dessa överväganden är Energimyndighetens rapport *Implementeringen av hållbarhetskriterier*, dnr N2010/5763/E, som lämnades över till regeringen i september 2010. Myndigheten har bl.a. utrett sambanden mellan skattebestämmelserna och hållbarhetskriterierna och har i rapporten redovisat ett förslag till bindande förhandsbesked om ett kontrollsystem för bränslenas hållbarhet, som ska kunna utgöra underlag för skatteavdraget. Rapporten, som inte innehåller lagförslag avseende skattelagstiftningen, har remissbehandlats och remissyttrandena finns tillgängliga i det lagstiftningsärendet hos Näringsdepartementet som rör övrig lagstiftning med anledning av Energimyndighetens rapport.

EU-rättsliga aspekter

Skattelättnader för de aktuella biobränslena är att betrakta som ett driftstöd som faller under artikel 107 i EUF-fördraget. Europeiska kommissionen har godkänt skattelättnaderna ur statsstödsynpunkt, se kommissionens beslut den 22 juni 2007 i statsstödsärende N 866/2006, EUT C 220, 20.9.2007, s. 2 avseende vegetabiliska och animaliska oljor och fetter m.m. som uppvärmningsbränsle, till och med utgången av 2012 och den 6 november 2006 i statsstödsärende N 592/2006, EUT C 303, 13.12.2006, s. 77, respektive den 17 december 2010 i statsstödsärende N 539/2010, ännu inte publicerat i EUT, för biodrivmedel till och med utgången av 2013.

De förslag som lämnas i denna promemoria rör endast utformningen av förfarandereglererna för hur skattebefrielsen åstadkoms inom den nationella skatterätten och bedöms inte vara av sådan beskaffenhet att de behöver anmälas till kommissionen för statsstödsprövning.

Förslagen bedöms inte föranleda behov av anmälan till kommissionen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 98/34/EG av den 22 juni 1998 om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter (EGT L 204, 21.7.1998, s. 37, Celex 31998L0034).

4 Skattebefrielsen för vissa biobränslen villkoras av kontrollsystem för bränslenas hållbarhet

Förslag: Befrielsen från energiskatt och koldioxidskatt, som enligt lagen om skatt på energi gäller för vegetabiliska och animaliska oljor och fetter m.m. som uppvärmningsbränsle samt för biogas som motorbränsle för transportändamål, villkoras av att bränslet omfattas av Energimyndighetens hållbarhetsbesked enligt lagen om hållbarhetskriterier för biodrivmedel och flytande biobränslen.

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2012.

Bedömning: Skattebefrielse, som för andra biodrivmedel än biogas ges genom dispensbeslut av regeringen, bör för tid från och med den 1 januari 2012 på motsvarande sätt villkoras av Energimyndighetens hållbarhetsbesked.

Bakgrund: Biodrivmedel och flytande biobränslen måste uppfylla fastlagda hållbarhetskriterier för att dels få räknas med vid mätning av hur väl kraven rörande nationella mål och hur kvoter för energi från förnybara källor uppfylls, dels ges finansiellt stöd. Detta framgår av artikel 17.1 c i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/28/EG av den 23 april 2009 om främjande av användningen av energi från förnybara energikällor och om ändring och ett senare upphävande av direktiven 2001/77/EG och 2003/30/EG, EUT L 140, 5.6.2009, s. 16, Celex 32009L0028, det så kallade förnybartdirektivet. Med *flytande biobränslen* avses vätskeformiga bränslen för andra energiändamål än transportändamål, inbegripet el, uppvärmning och kylning, som framställts av biomassa (se artikel 2.h i förnybartdirektivet). Av artikel 2.i i direktivet följer att med *biodrivmedel* avses vätskeformiga eller gasformiga bränslen som framställs av biomassa och som används för transportändamål.

Med finansiellt stöd avses att åtgärden är att betrakta som statsstöd enligt reglerna i EUF-fördraget. Skattelättnader är en form av finansiellt stöd. Europeiska kommissionen har under 2008 presenterat riktlinjer för statsstöd på miljöområdet, se Gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till miljöskydd, EUT C 82, 1.4.2008, s. 1, Celex 52008XC0401 (03). Dessa aktualiseras t.ex. vid stödåtgärder i form av befrielse från miljörelaterade skatter som energiskatt och koldioxidskatt. I punkten 101 av dessa miljöskyddsriktlinjer uppställs, med hänvisning till nyss nämnda

bestämmelse i förnybartdirektivet, ett krav på hållbarhet för stöd till biobränslen¹. Stödordningar som godkänts av kommissionen genom beslut innan miljöriktlinjerna publicerades ska anpassas till de nya riktlinjerna inom den tid som framgår av punkten 200. För stöd i form av skattebefrielse som omfattas rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet, EUT L 283, 31.10.2003, s. 51, Celex 32003L0096, det så kallade energiskattedirektivet, ska en sådan anpassning ske innan den 31 december 2012.

Skatteplikt gäller enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE, för en rad uppräknade energiprodukter och även samtliga andra produkter som säljs eller förbrukas som motorbränsle samt kolväten som säljs eller förbrukas som bränsle för uppvärmning. Skattereglerna är anpassade till energiskattedirektivet. Skattelättnader gäller för vissa bränslen eller användningsområden.

Generell skattefrihet gäller i dag enligt LSE för vegetabiliska och animaliska oljor och fetter (KN-nr 1507-1518), icke syntetisk metanol (KN-nr 2905 11 00) samt fettsyrametylestrar (FAME, KN-nr 3824 90 99) som uppvärmningsbränsle (se 7 kap. 3 § LSE). Även skattefrihet för biogas, såväl som uppvärmningsbränsle som motorbränsle, följer av regler i LSE (se 7 kap. 4 §). I fråga om andra biodrivmedel än biogas gäller skattebefrielse enligt de dispensbeslut som regeringen fattat med stöd av 2 kap. 12 § LSE. Gällande dispensbeslut avser främst etanol och FAME och ger skattebefrielse när skattskyldigheten för bränslet inträder under 2011. Besluten relaterar till statsstödsreglernas krav på att stöd endast får ges till biodrivmedel som uppfyller de hållbarhetskriterier som anges i förnybartdirektivet.

Skattebefrielsen åstadkoms i samtliga ovan nämnda fall genom avdrag i den skattskyldiges deklaration av energiskatt och koldioxidskatt.

Som ett led i anpassningen till förnybartdirektivet beslutade riksdagen under hösten 2009 att skattefriheten i LSE för vegetabiliska och animaliska oljor och fetter m.m. som uppvärmningsbränsle samt biogas som motorbränsle från och med den 1 januari 2011 skulle villkoras av att bränslena uppfyller de hållbarhetskriterier som lagts fast i direktivet (se prop. 2009/10:41, bet. 2009/10:SkU21, SFS 2009:1495). Tidpunkten för när villkoret ska börja tillämpas har därefter skjutits fram till att gälla först från och med den 1 januari 2012, i avvaktan på en lösning av frågan hur den skattskyldige vid den tidpunkt då skattskyldigheten inträder i skatteärendet ska kunna visa att hållbarhetskriterierna är uppfyllda (jfr prop. 2009/10:164, bet. 2009/10:MJU26, SFS 2010:600).

Framflyttningen, av tidpunkten för hållbarhetskriteriets införlivande i skattelagstiftningen till den 1 januari 2012, beslutades av riksdagen i anslutning till att förnybartdirektivets bestämmelser om hållbarhetskriterierna genomfördes i den nya lagen (2010:598) om hållbarhetskriterier för biodrivmedel och flytande biobränslen, förkortad HBKL, se

¹ I punkten 70.8 av miljöriktlinjerna finns följande definition av begreppet hållbara biobränslen: biobränslen som uppfyller hållbarhetskriterierna i artikel 15 i förslaget till Europaparlamentets och rådets direktiv om främjande av el från förnybara energikällor, KOM(2008) 19 slutlig. När Europaparlamentet och rådet har antagit detta direktiv, kommer kommissionen att tillämpa hållbarhetskriteriet i den slutliga texten.

prop. 2009/10:164, bet. 2009/10:MJU26. HBKL utgör en ramlagstiftning som kompletteras av förordningar och myndighetsföreskrifter. Regeringen har utsett Statens energimyndighet, förkortad Energimyndigheten, som tillsynsmyndighet enligt HBKL. Förnybartdirektivet har genomförts i svensk lagstiftning. Detta har skett genom HBKL, förordningen (2010:1532) om hållbarhetskriterier för biodrivmedel och flytande biobränslen, förkortad HBKL-förordningen samt Energimyndighetens föreskrifter om hållbarhetskriterier för biodrivmedel och flytande biobränslen (STEMFS 2011:1).

I 2 kap. HBKL anges de hållbarhetskriterier som ska vara uppfyllda för att biodrivmedel och flytande biobränslen ska anses som hållbara. Det rör sig om dels krav på viss minskning av utsläppen av växthusgaser i förhållande till utsläppen om fossila bränslen i stället hade använts, dels vissa markrelaterade krav för produktion av de aktuella biobränslena. 3 kap. 1 § första stycket HBKL reglerar vem som är skyldig att till tillsynsmyndigheten rapportera den mängd hållbart biodrivmedel och flytande biobränsle som har levererats eller används. Den rapporteringsskyldige ska även i rapporten visa att de levererade eller använda bränslena är hållbara. Rapporten ska avse ett kalenderår och lämnas till tillsynsmyndigheten senast den 1 april året efter kalenderåret, se 10 § HBKL-förordningen.

Den som är rapporteringsskyldig ska, enligt 3 kap. 1 § tredje stycket HBKL, använda ett kontrollsystem för att säkerställa och visa att hållbarhetskriterierna är uppfyllda för biodrivmedel och flytande biobränslen. I den årsvisa rapporten ska den rapporteringsskyldige beskriva sitt kontrollsystem, på sätt som närmare specificerats i HBKL-förordningen respektive i Energimyndighetens föreskrifter. Uppgifterna i rapporten ska granskas av en oberoende granskare. Mot bakgrund av rapporten och intyget ska Energimyndigheten i ett särskilt beslut fastställa om de biodrivmedel och flytande biobränslen som omfattas av rapporten är att anse som hållbara (se 3 kap. 1 § fjärde stycket HBKL).

Energimyndigheten har utrett sambandet mellan skattebestämmelserna och hållbarhetskriterierna och har i rapporten *Implementeringen av hållbarhetskriterier* föreslagit ändringar i HBKL som innebär bindande förhandsbesked om kontrollsystemet för bränslenas hållbarhet, som skulle kunna utgöra underlag för skatteavdraget.

Ett lagstiftningsarbete med anledning av Energimyndighetens förslag pågår för närvarande inom Regeringskansliet. En promemoria kommer att remitteras inom kort och en proposition planeras att läggas fram i ärendet i maj 2011. Avsikten är att ändra nuvarande regler i HBKL, så att Energimyndighetens granskning av den rapporteringsskyldiges kontrollsystem frikopplas från den årsvisa rapporteringen av hållbara bränslemängder. Den rapporteringen avses således endast omfatta bränslemängder, medan bränslet anses som hållbart i och med att Energimyndigheten i ett särskilt beslut (ett s.k. hållbarhetsbesked) har fastställt att den rapporteringsskyldiges kontrollsystem uppfyller de krav som ställs i HBKL.

Skälen för förslaget och bedömningen: Det är angeläget att framställningen av biodrivmedel och flytande biobränslen sker på ett hållbart sätt för att undvika utarmning av värdefulla naturmiljöer och säkerställa att användningen av bränslet innebär minskade utsläpp av

växthusgaser. Hållbarhetskriterier har därför lagts fast i förnybartdirektivet, jfr prop. 2009:10:41, kapitel 5 och 6. Dessa regler har genomförts i svensk lagstiftning genom HBKL, HBKL-förordningen och Energimyndighetens föreskrifter på området. Enligt artikel 18.1 i förnybartdirektivet ska medlemsstaterna kräva att de ekonomiska aktörerna, dvs. de rapporteringsskyldiga, visar att hållbarhetskriterierna är uppfyllda. I artikel 18.3 beskrivs hur detta ska gå till.

Bestämmelserna i artikel 18 i förnybartdirektivet utgör grunden för de regler om kontrollsystem som finns i HBKL och har kompletterats med närmare reglering i HBKL-förordningen och i Energimyndighetens föreskrifter. Den rapporteringsskyldige ska således utarbeta ett kontrollsystem som så långt det är möjligt ska säkerställa att de använda eller levererade bibränslena är att anse som hållbara. Kontrollsystemet bygger på kontroll av att alla aktörer i produktionskedjan följer rutiner, som i sin tur leder till att hållbarhetskriterierna respekteras. Det åligger Energimyndigheten att granska kontrollsystemet. Om myndigheten bedömer att systemet uppfyller de krav som ställs i HBKL-lagstiftningen fastställer Energimyndigheten detta i ett särskilt beslut, ett s.k. hållbarhetsbesked. Förslag till nödvändiga lagändringar i HBKL, för att åstadkomma att Energimyndighetens hållbarhetsbesked frikopplas från den årsvisa rapporteringen av bränslemängder, behandlas i en promemoria som inom kort kommer att remitteras av Näringsdepartementet. Avsikten är alltså att Energimyndigheten i förväg kommer att granska och godkänna kontrollsystemet. Alla bibränslen som hanteras enligt ett sådant system som omfattas av ett gällande hållbarhetsbesked anses alltså vara hållbara. Kontroll av hållbarheten ingår i Energimyndighetens tillsyn över HBKL-lagstiftningen.

Vad som nu behandlas i denna promemoria är de närmare förutsättningar som bör gälla för att en skattskyldig ska beviljas avdrag enligt LSE i sin punktskattedeklaration i de fall då bränslets hållbarhet uppställts som ett krav för avdragsrätten. Det rör sig alltså om de fall där avdragsrätt grundas på bestämmelser i 7 kap. 3 och 4 §§ eller med andra ord skattefriheten för vegetabiliska och animaliska oljor och fetter m.m. och för biogas.

Det är angeläget att söka reducera den administrativa bördan för företagen genom en samordning mellan den skattemässiga hanteringen och reglerna kopplade till den rapporteringsskyldighet av hållbara bränslemängder som enligt HBKL gäller för uppfyllandet av målet om andel förnybar energi enligt förnybartdirektivet. Bestämmelserna i HBKL om kontrollsystem och beslut av Energimyndigheten att kontrollsystemet för bibränslena uppfyller kraven i den lagen bör därför läggas till grund avdragsrätten i LSE. Samtliga de remissinstanser, som haft synpunkter på denna del av Energimyndighetens rapport, har ställt sig positiva till en sådan lösning.

För att avdrag ska medges enligt de angivna bestämmelserna i LSE bör det alltså vara tillräckligt att den skattskyldige har ett gällande hållbarhetsbesked som omfattar det aktuella bränslet. Hållbarhetsbeskeden kommer inte att avse en viss bestämd mängd bränsle utan är besked om att den skattskyldige har ett kontrollsystem som kan användas för att säkerställa hållbarheten hos de biodrivmedel respektive flytande

biobränslen för vilka skattskyldighet – och i efterhand för varje kalenderår även rapporteringsskyldighet enligt HBKL – inträder.

Vem som är rapporteringsskyldig framgår av 3 kap. 1 § första stycket HBKL. Energimyndigheten har i sin rapport föreslagit vissa ändringar av denna bestämmelse och ett lagstiftningsarbete pågår i den delen inom Regeringskansliet. Ett förslag kommer ingå i den promemoria som Näringsdepartementet inom kort avser att remittera.

En förutsättning, för att ställa ett gällande hållbarhetsbesked som villkor för avdrag i den skattskyldiges punktskattedeklaration, är att samtliga skattskyldiga omfattas av rapporteringsskyldighet enligt HBKL och att deras kontrollsystem därigenom prövas och fastställs av Energimyndigheten. Genom att den rapporteringsskyldige och den skattskyldige är en och samma juridiska person reduceras den administrativa bördan genom en lämplig samordning av hållbarhetskriteriernas tillämpning.

Om något undantag görs från rapporteringsskyldigheten, bör bestämmelserna om hållbarhetsbesked i HBKL kompletteras så att den skattskyldige i detta fall har rätt att få sitt kontrollsystem granskat och fastställt av Energimyndigheten genom ett hållbarhetsbesked. Detta är nödvändigt för att kunna fullgöra det villkor som ställs upp i LSE för avdragsrätten. I denna situation tjänar således hållbarhetsbeskedet endast till syfte att användas i skattesammanhang, eftersom den skattskyldige har undantagits från rapporteringsskyldigheten enligt HBKL. Ett undantag av denna beskaffenhet finns i dag i 8 § förordningen (2010:1532) om hållbarhetskriterier och flytande biobränslen. Enligt denna bestämmelse behöver inte rapportering av hållbara bränslemängder göras om den rapporteringsskyldige under ett kalenderår yrkesmässigt använder mindre än 100 kubikmeter icke-egenproducerat biodrivmedel.

Förslaget innebär att Skatteverket vid sin hantering av punktskattedeklarationen varken gör någon granskning av hur den skattskyldige följer sitt kontrollsystem eller i övrigt någon materiell prövning av hållbarheten hos bränslena. Det enda krav som ställs upp i skattelagstiftningen är alltså att den skattskyldige kan uppvisa ett giltigt hållbarhetsbesked. En skattskyldig som inte har ett sådant besked medges inte avdrag och får alltså inte del av skattebefrielsen för de aktuella biobränslena.

Eftersom samtliga skattskyldiga bör ges rätt att ansöka om ett hållbarhetsbesked inom ramen för HBKL, finns det inte skäl att överväga några särskilda regler för en skattskyldig som av någon anledning inte har ett hållbarhetsbesked. En skattskyldig bör alltså inte ges möjlighet att i skatteärendet på annat sätt än genom ett hållbarhetsbesked visa att de bränslen som omfattas av hans skatteavdrag uppfyller hållbarhetskriterierna.

Genom förslaget skapas inom skattelagstiftningen ett administrativt enkelt system för att de skattskyldiga ska kunna medges avdrag för skatt på de aktuella bränslena. Den materiella kontrollen av att bränslena är att anse som hållbara sker helt inom ramen för Energimyndighetens kontroll och fastställande av att den skattskyldiges kontrollsystem uppfyller de krav som lagts fast i HBKL. Härigenom säkerställs att erforderlig miljömässig kompetens finns för denna bedömning. En samstämmig nationell tillämpning ges också av hållbarhetskriterierna, vilket inte minst

är av värde för den granskning av skattebefrielsens tillämpning som kan tänkas aktualiseras inom ramen för unionsrättens regler om statligt stöd.

Som framgått ovan avses utgångspunkten för Energimyndighetens framtida prövning av kontrollsystemen vara att denna ska ske innan en aktör påbörjar sin hantering av bibränslena. Hållbarhetsbeskeden ska kunna återkallas om det framkommer allvarliga brister i en rapporteringsskyldigs kontrollsystem. Ett beslut om återkallelse avses komma att gälla omedelbart. Skatterättsligt innebär detta att avdrag med stöd av hållbarhetsbeskedet endast kan göras i de fall skattskyldigheten har inträtt vid en tidpunkt innan hållbarhetsbeskedet återkallades.

Det bör dock i det fortsatta lagstiftningsarbetet övervägas i vad mån HBKL-regelverket bör kompletteras med regler som gör det möjligt för Energimyndigheten att, i de fall hållbarhetsbeskedet återkallats, månadsvis fastställa att levererade respektive använda bränslemängder under den perioden ska anses vara hållbara. Med stöd av detta besked skulle den skattskyldige kunna göra skatteavdrag och alltså få del av skattebefrielsen.

För andra biodrivmedel än biogas kan regeringen genom dispensbeslut ge skattebefrielse med stöd av 2 kap. 12 § LSE. Av kommissionens statsstödsgodkännande för sådan skattebefrielse följer ett krav, som förts in i dispensbesluten, på att stödet endast får ges till biodrivmedel som uppfyller de hållbarhetskriterier som anges i förnybartdirektivet. Skattebefrielsen redovisas genom avdrag i den skattskyldiges punktskattedeklaration enligt 7 kap. 5 a § LSE. Regeringens dispensbeslut för tid från och med den 1 januari 2012 bör även villkoras av det krav på hållbarhetsbesked som föreslås i denna promemoria.

Ändringarna i LSE bör träda i kraft den 1 januari 2012. En förutsättning för detta är att de skattskyldiga har möjlighet att innan dess få nödvändiga hållbarhetsbesked. Ändringarna i HBKL som ger den rättsliga grunden för Energimyndighetens beslut i denna del bör därför träda i kraft i sådan tid att detta iakttas. I HBKL-förordningen finns i dag regler om innehållet i den rapport som de rapporteringsskyldiga, utifrån nuvarande lydelse av HBKL, ska lämna till Energimyndigheten och som dels ska innehålla uppgift om mängder hållbara bränslen, dels visa att dessa är hållbara. Det bör vid det fortsatta lagstiftningsarbetet med ändringar i HBKL övervägas i vad mån ändringar behövs i HBKL-förordningen med anledning av övergången till ett system med förhandsvisa hållbarhetsbesked för att visa hållbarheten.

Förslaget föranleder ändringar i 7 kap. 3 och 4 §§ LSE. I fråga om ändringarna av avdragsrätten för skatt på biogas har uppmärksamats att kravet på hållbarhet enligt tidigare beslutad lydelse av 7 kap. 4 § andra stycket LSE uppställs för biogas som motorbränsle. Detta bör ändras till biogas som motorbränsle för transportändamål, i syfte att uppnå överensstämmelse med definitionen av bränslen som omfattas av hållbarhetskriterierna enligt HBKL.

5 Konsekvenser av förslagen

5.1 Offentligfinansiella effekter

Förslaget medför inte några offentligfinansiella effekter.

5.2 Administrativa kostnader m.m.

I samband med att regeringen ursprungligen föreslog ett krav på uppfyllande av hållbarhetskriterier som villkor för avdrag för skatt på de aktuella biobränslena, bedömdes detta medföra något ökade kostnader för Skatteverket och berörda företag. De eventuellt ökade kostnaderna som förslaget kunde innebära för statsbudgeten bedömdes inrymmas i befintliga anslag (se prop. 2009/10:41 s. 192).

På motsvarande sätt bedömde regeringen i prop. 2009/10:164 s. 36 att de tillkommande kostnaderna för Energimyndighetens hantering av hållbarhetskriterierna skulle hanteras inom befintliga anslagsramar.

Det nu lämnade förslaget om ändringar i LSE innebär hanteringsmässigt förenklade rutiner för Skatteverket i förhållande till det förslag som beslutades av riksdagen på grundval av prop. 2009/10:41. Några ökade kostnader, utöver vad som redan tagits i beaktande vid antagandet av prop. 2009/10:41, bedöms därför inte uppkomma.

Förslaget väntas inte medföra något nämnvärt administrativt merarbete för små företag i förhållande till större företag i form av förändrade rutiner, ytterligare uppgiftslämnande eller liknande. Det hållbarhetsbesked som de skattskyldiga ska kunna uppvisa som grund för avdrag i sin punktskattedeklaration är ett besked som de redan i sin egenskap av rapporteringsskyldiga enligt HBKL är skyldiga att ansöka om. Den administrativa börda som uppkommer för företagen följer därför redan av den lagstiftningen (jfr prop. 2009/10:164 s. 34 f.).

Genom den skattetekniska lösning som föreslås, får de skattskyldiga del av skattebefrielsen i samband med att avdrag görs i punktskattedeklarationen. Ett tidsmässigt samband mellan skattskyldighetens inträde och underlag som visar att hållbarhetskriterierna är uppfyllda har således skapats och den ekonomiska risk för aktörerna, som uppmärksammades i prop. 2009/10:164 s. 35, uppstår inte.

6 Författningskommentar

6.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

7 kap. 3 §

I *första stycket* görs en redaktionell ändring, genom utbyte av ordet ”han” mot uttrycket ”den skattskyldige”, i syfte att uppnå samstämmighet med utformningen av flertalet andra avdragsbestämmelser.

I *tredje stycket* uppställs som ett krav för avdragsrätt att bränslet omfattas av ett hållbarhetsbesked. Som närmare utvecklas i avsnitt 4 innebär kravet att Energimyndigheten genom ett hållbarhetsbesked har fastställt att den skattskyldiges kontrollsystem för hållbarhet uppfyller kraven enligt HBKL. En skattskyldig som inte har ett sådant besked medges inte avdrag och får alltså inte del av skattebefrielsen för de aktuella bibränslena. Det exakta lagrummet i HBKL som reglerar grunden för Energimyndighetens beslut kommer att framgå av det författningsförslag som Näringsdepartementet har för avsikt att remittera inom kort.

Ett hållbarhetsbesked ges till en rapporteringsskyldig enligt HBKL, som också är den som i egenskap av skattskyldig kommer att lämna punktskattedeklaration. Som framgått av avsnitt 4, bör också en skattskyldig som undantagits från sådan rapporteringsskyldighet ha rätt att få ett hållbarhetsbesked från Energimyndigheten. Hållbarhetsbeskedet innebär att den skattskyldige har ett kontrollsystem för de aktuella bränslenas hållbarhet, som omfattar såväl hans egen del i produktionskedjan som tidigare led av den. Beräkningar ska också göras av minskade växthusgasutsläpp. Beskedet kommer dock inte att identifiera vare sig specifika bränslemängder eller partier av vissa bränslen. Det är för att medges skatteavdrag således tillräckligt att den skattskyldige har ett sådant hållbarhetsbesked och någon vidare koppling till de bränslemängder som redovisas i deklarationen behövs inte. Avsikten är att hållbarhetsbeskedet ska gälla tills vidare, dvs. tills det särskilt återkallas genom beslut av Energimyndigheten. I HBKL-förordningen bör införas en skyldighet för Energimyndigheten att underrätta Skatteverket om beslut om hållbarhetsbesked samt om återkallelse av sådana besked.

Någon materiell prövning av att kontrollsystemet i alla led av produktionskedjan faktiskt följs görs inte inom ramen för skattelagstiftningen. Den uppgiften ingår i Energimyndighetens tillsyn av de rapporteringsskyldiga enligt HBKL och påverkar inte rätten till avdrag.

I begreppet hållbarhetsbesked bör omfattas samtliga sådana beslut som Energimyndigheten kan komma att fatta. Regelmässigt kommer det att gälla de hållbarhetsbesked som beslutas avseende en rapporteringsskyldigs kontrollsystem och som är avsett att gälla för viss tid eller tills vidare. Det bör dock också, under förutsättning att möjlighet ges enligt HBKL-regelverket, vara möjligt att Energimyndigheten, i de fall ett löpande hållbarhetsbesked återkallats, månadsvis fastställer att

levererade respektive använda bränslemängder under den perioden ska anses vara hållbara. Även ett sådant besked bör alltså kunna åberopas av den skattskyldige som grund för sitt avdrag i enlighet med paragrafen.

Regeringen har, med stöd av 4 kap. 1 § första stycket HBKL, utsett Energimyndigheten till tillsynsmyndighet för HBKL (se 2 § HBKL-förordningen).

7 kap. 4 §

I *andra stycket* uppställs som ett krav för avdragsrätt att biogas vid viss användning omfattas av ett hållbarhetsbesked. Det rör sig om biogas som den skattskyldige har förbrukat eller sålt som motorbränsle för transportändamål. Begreppet ”motorbränsle för transportändamål” ryms i definitionen av ”biodrivmedel” i artikel 2.i i förnybartdirektivet, som har genomförts i 1 kap. 2 § HBKL. Där anges biodrivmedel avse vätskeformiga och gasformiga bränslen som framställs av biomassa och som används för transportändamål.

En definition av begreppet biogas finns numera i 1 kap. 9 §, jfr prop. 2009/10:144 s. 18 ff. Det saknas därför anledning att i den aktuella paragrafen tala om vätskeformig eller gasformig biogas.

Om innebörden av hållbarhetsbesked m.m., jfr kommentarerna till 7 kap. 3 §. Vad gäller biogas kan dock noteras att de krav på biogas som ställs enligt HBKL i huvudsak endast gäller beräkning av minskade växthusgaser.

Ikraftträdandebestämmelserna

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas från och med detta datum. Den hittillsvarande lydelsen av 7 kap. 3 och 4 §§ följer av SFS 2009:1495 respektive 2010:1090, vars ikraftträdande- och övergångsbestämmelser dock fått sin lydelse genom SFS 2010:600. Genom SFS 2010:600 har olika ändringar av LSE samtliga trätt i kraft den 1 januari 2011, men bestämmelserna i 7 kap. 3 § fjärde stycket och 7 kap. 4 § andra stycket tillämpas dock från och med den 1 januari 2012. Det genom SFS 2010:600 beslutade datumet för de nya reglernas tillämpning gäller således alltså, men den materiella lydelsen av 7 kap. 3 § fjärde stycket och 7 kap. 4 § andra stycket följer dock av de förslag som lämnas i denna promemoria.

Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Detta innebär bl.a. att äldre bestämmelser är tillämpliga då skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet. I praktiken rör det sig i detta fall alltså om att kravet på hållbarhetsbesked inte tillämpas i de fall då skattskyldigheten har inträtt före ikraftträdandet.