

Lagrådsremiss

Inkomstskatteregler för vissa kyotoenheter

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 2 februari 2006

Pär Nuder

Per Classon
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att vissa s.k. kyotoenheter (utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar) vid inkomstbeskattningen skall behandlas på samma sätt som utsläppsrätter. De skall utgöra lagertillgångar hos skattskyldiga som har fått sådana enheter tilldelade eller som är berättigade till tilldelning av utsläppsrätter. Stöd i form av de angivna kyotoenheterna skall skatterättsligt utgöra näringsbidrag. Enheterna får värderas till det lägsta av nettoförsäljningsvärdet eller anskaffningsvärdet. Samtliga företag som ingår i samma intressegemenskap (i detta sammanhang företag som har möjlighet att utväxla koncernbidrag med avdragsrätt och, i fråga om handelsbolag, handelsbolaget och annat företag som ingår i samma koncern som bolaget) skall dock tillämpa samma metod vid lagervärderingen. Om kyotoenheterna får användas för att uppfylla den skattskyldiges skyldighet att till staten överlämna utsläppsrätter motsvarande sammanlagda utsläpp, skall enheterna behandlas som utsläppsrätter i fråga om möjligheten att göra avdrag för skuldreservering hänförlig till skyldigheten att ge in utsläppsrätter. Det innebär att avdrag för sådan reservering endast får ske till den del utsläppen överstiger innehavda utsläppsrätter och aktuella kyotoenheter. Vidare får de samlade avdragen hos företag som ingår i samma intressegemenskap uppgå till högst ett belopp som motsvarar skillnaden mellan företagets samlade utsläpp och företagets samlade innehav av utsläppsrätter och aktuella kyotoenheter.

Reglerna föreslås träda i kraft den 1 juli 2006.

Innehållsförteckning

| | | |
|----------|---|----|
| 1 | Beslut..... | 3 |
| 2 | Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)..... | 4 |
| 3 | Ärendet och dess beredning..... | 9 |
| 4 | Bakgrund | 9 |
| 5 | Överväganden och förslag..... | 12 |
| 6 | Konsekvensanalys | 14 |
| 7 | Offentligfinansiella effekter m.m. | 14 |
| 8 | Författningskommentar | 14 |
| Bilaga 1 | Promemorians lagförslag..... | 17 |
| Bilaga 2 | Förteckning över remissinstanserna | 22 |

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)
dels att nuvarande 17 kap. 22 b, 22 c och 22 d §§ skall betecknas
17 kap. 22 c, 22 d och 22 f §§,

dels att 17 kap. 1, 4, 19 och 22 a §§ samt 29 kap. 2 § skall ha följande
lydelse,

dels att de nya 17 kap. 22 c, 22 d och 22 f §§ skall ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 17 kap. 22 a § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer, 17 kap. 22 b och
22 e §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

17 kap.

1 §¹

I detta kapitel finns bestämmelser om

– definitioner i 2 §,

– lager i 3–22 d §§, och

– pågående arbeten i 23–32 §§.

– lager i 3–22 f §§, och

4 §²

Lagret får tas upp till lägst 97 procent av lagertillgångarnas
sammanlagda anskaffningsvärde. Detta gäller dock inte lager av

1. fastigheter och liknande tillgångar,

2. aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar,

3. elcertifikat, samt

4. utsläppsrätter.

4. utsläppsrätter, *utsläpps-*
minskningsenheter *och*
certifierade utsläppsminskningar.

19 §³

Med *finansiellt instrument* avses i 19 a–20 c §§ detsamma som i 4 kap.
14 a och 14 c §§ årsredovisningslagen (1995:1554).

Bestämmelserna i 19 a–20 c §§
gäller inte i fråga om
utsläppsrätter och elcertifikat som
innehas av

Bestämmelserna i 19 a–20 c §§
gäller inte i fråga om elcertifikat,
utsläppsrätter, utsläpps-
minskningsenheter *och*
certifierade utsläppsminskningar
som innehas av

1. skattskyldiga som avses i
22 a §, eller

2. företag som enligt 22 b §
ingår i samma intressegemenskap
som en sådan skattskyldig som
avses i 1.

1. skattskyldiga som avses i 22 a
och b §§, eller

2. företag som enligt 22 c §
ingår i samma intressegemenskap
som en sådan skattskyldig som
avses i 1.

¹ Senaste lydelse 2004:1332.

² Senaste lydelse 2004:1332.

³ Senaste lydelse 2004:1332.

22 a §⁴

Utsläppsrätter och elcertifikat behandlas som lagertillgångar om den skattskyldige

1. driver en sådan verksamhet som berättigar den skattskyldige att bli tilldelad utsläppsrätter enligt 3 kap. lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter,

2. innehar en sådan anläggning som berättigar den skattskyldige att bli tilldelad elcertifikat enligt 2 kap. lagen (2003:113) om elcertifikat, eller

3. i näringsverksamhet hanterar sin egen eller någon annans kvotplikt enligt 4 kap. lagen om elcertifikat.

Elcertifikat behandlas som lagertillgångar om den skattskyldige

1. innehar en sådan anläggning som berättigar den skattskyldige att bli tilldelad elcertifikat enligt 2 kap. lagen (2003:113) om elcertifikat, eller

2. i näringsverksamhet hanterar sin egen eller någon annans kvotplikt enligt 4 kap. lagen om elcertifikat.

22 b §

Utsläppsrätter behandlas som lagertillgångar om den skattskyldige driver en sådan verksamhet som berättigar den skattskyldige att bli tilldelad utsläppsrätter enligt 3 kap. lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter.

*Utsläppsminskning*senheter och certifierade utsläppsminskningar behandlas som lagertillgångar om den skattskyldige

1. har tilldelats sådana, eller

2. driver en sådan verksamhet som berättigar den skattskyldige att bli tilldelad utsläppsrätter enligt 3 kap. lagen om handel med utsläppsrätter.

⁴ Senaste lydelse 2004:1332.

22 c §

(nuvarande 22 b §⁵)

Med företag i intresse- Med företag i intresse-
gemenskap avses i 22 c och gemenskap avses i 22 d-f §§
22 d §§

– företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra, och

– i fråga om handelsbolag, handelsbolaget och ett annat företag som ingår i samma koncern som bolaget.

Ett företag skall anses ingå i en intressegemenskap bara till den del det är skattskyldigt i Sverige för innehav av eller kapitalvinst på *utsläppsrätter eller* elcertifikat. I fråga om handelsbolag skall i stället gälla att delägaren är skattskyldig i Sverige för sådant innehav eller sådan vinst.

Ett företag skall anses ingå i en intressegemenskap bara till den del det är skattskyldigt i Sverige för innehav av eller kapitalvinst på elcertifikat, *utsläppsrätter, utsläppsminskningenheter eller certifierade utsläppsminskningar.* I fråga om handelsbolag skall i stället gälla att delägaren är skattskyldig i Sverige för sådant innehav eller sådan vinst.

22 d §

(nuvarande 22 c §⁶)

Sådana skattskyldiga som avses i 22 a § och företag som ingår i samma intressegemenskap som en sådan skattskyldig skall ta upp lager av *utsläppsrätter och* elcertifikat till nettoförsäljningsvärdet. Lagret av *utsläppsrätter eller elcertifikat* får dock tas upp till anskaffningsvärdet om samtliga företag i intressegemenskapen tar upp sina respektive lager av sådana tillgångar till anskaffningsvärdet.

Sådana skattskyldiga som avses i 22 a § och företag som ingår i samma intressegemenskap som en sådan skattskyldig skall ta upp lager av elcertifikat till nettoförsäljningsvärdet. Lagret får dock tas upp till anskaffningsvärdet om samtliga företag i intressegemenskapen tar upp sina respektive lager av sådana tillgångar till anskaffningsvärdet.

22 e §

Sådana skattskyldiga som avses i 22 b § och företag som ingår i samma intressegemenskap som en sådan skattskyldig skall ta upp lager av utsläppsrätter, utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar till nettoförsäljningsvärdet. Lagret får dock tas upp till

⁵ Senaste lydelse 2004:1332.

⁶ Senaste lydelse 2004:1332.

anskaffningsvärdet om samtliga företag i intressegemenskapen tar upp sina respektive lager av sådana tillgångar till anskaffningsvärdet.

22 f §

(nuvarande 22 d §⁷)

Om sammanlagda utsläpp eller kvotplikter inte motsvaras av innehavda utsläppsrätter eller elcertifikat vid beskattningsårets utgång, får avdrag bara göras för den skuld som motsvarar mellanskillnaden. Avdraget skall återföras det följande beskattningsåret. De sammanlagda avdragen hos företag i intressegemenskapen får uppgå högst till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan företagets samlade utsläpp respektive kvotplikter och företagets samlade innehav av utsläppsrätter respektive elcertifikat.

Om den skattskyldige får använda utsläppsminskningenheter eller certifierade utsläppsminskningar för att fullgöra sin skyldighet att överlämna utsläppsrätter motsvarande sammanlagda utsläpp enligt lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter, skall de vid tillämpningen av första stycket anses utgöra utsläppsrätter.

29 kap.

2 §⁸

Med *näringsbidrag* avses stöd utan återbetalningsskyldighet som lämnas till en näringsidkare för näringsverksamheten av staten, Europeiska gemenskaperna, landsting, kommuner, juridiska personer som avses i 7 kap. 16, 17 och 20 §§ och allmänningsskogar enligt lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna.

Med näringsbidrag avses också stöd som lämnas i form av elcertifikat och utsläppsrätter till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 a § 1 och 2.

Med näringsbidrag avses också stöd som lämnas i form av

1. elcertifikat till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 a § 1,

2. utsläppsrätter till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 b § första stycket, och

3. utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 b § andra stycket 1.

⁷ Senaste lydelse 2004:1332.

⁸ Senaste lydelse 2004:1332.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006 och tillämpas på beskattningsår som avslutas efter den 30 juni 2006. Bestämmelsen i 29 kap. 2 § i sin nya lydelse tillämpas i fråga om utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar som tilldelats före ikraftträdandet bara om den skattskyldige begär det.

2. Om beskattningsåret avslutas efter den 31 maj 2006 men före den 1 juli 2006 tillämpas bestämmelserna i denna lag om den skattskyldige begär det.

3 Ärendet och dess beredning

Regeringen har i lagrådsremissen Utvecklad utsläppshandel för minskad klimatpåverkan, beslutad den 19 januari 2006, lämnat förslag till de regler som behövs för att genomföra det s.k. länkdirektivet (Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/101/EG av den 27 oktober 2004 om ändring av direktiv 2003/87/EG om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen, i överensstämmelse med Kyotoprotokollets projektbaserade mekanismer). Vid remissbehandlingen av den departementspromemoria (Ds 2005:19) som ligger till grund för lagrådsremissen uppmärksammades frågan om inte viss skatterättslig reglering är påkallad. Regeringen aviserade att den hade för avsikt att återkomma i frågan. Inom Finansdepartementet upprättades en promemoria med förslag till skatterättslig reglering. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. Promemorian har remissbehandlats och en förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En sammanställning av remissvaren finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (Fi2005/6264). Lagrådsremissens förslag motsvarar i sak det remitterade förslaget.

4 Bakgrund

Kyotoprotokollet

Genom Kyotoprotokollet till Förenta Nationernas ramkonvention om klimatförändringar har industriländerna förbundit sig att till år 2012 minska sina utsläpp av växthusgaser. EU:s medlemsstater har åtagit sig att gemensamt minska utsläppen med åtta procent jämfört med utsläppen år 1990. För att uppnå detta på ett kostnadseffektivt sätt har det inom EU utarbetats ett system för handel med så kallade utsläppsrätter.

Handelsdirektivet och utsläppsrätter

Regelverket för handelssystemet finns i det så kallade handelsdirektivet (Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen och ändring av rådets direktiv 96/61/EG, EGT L 275, 25.10.2003, s. 32, Celex 32003L0087). De centrala delarna av handelsdirektivet har genomförts i svensk rätt genom lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter. I korthet innebär regleringen följande.

En verksamhetsutövare som omfattas av lagen måste inneha tillstånd att släppa ut koldioxid för att ha rätt att bedriva verksamhet vid anläggningar som medför utsläpp av sådan gas. Vid starten av handelssystemet fördelade staten gratis utsläppsrätter till verksamhetsutövarna. Tilldelningen beslutas av Naturvårdsverket efter ansökan av verksamhetsutövarna. De utsläppsrätter som tilldelas en verksamhetsutövare utfärdas genom registrering på ett konto. Kontohavaren presumeras ha rätt att förfoga över de utsläppsrätter som

finns registrerade på kontot. Överlåtelser av utsläppsrätter registreras på kontot.

Senast den 31 mars varje år skall verksamhetsutövarna rapportera föregående kalenderårs utsläpp till tillsynsmyndigheten och senast den 30 april varje år skall verksamhetsutövarna till kontoföringsmyndigheten överlämna det antal utsläppsrätter som motsvarar de sammanlagda utsläppen under det närmast föregående kalenderåret. Även utsläppsrätter utfärdade i annan medlemsstat inom EU kan användas. Överlämnade utsläppsrätter annulleras från kontot. Första gången rapportering av utsläpp respektive överlämnande och annullering av utsläppsrätter kommer att ske är under år 2006.

En verksamhetsutövare som önskar släppa ut mer koldioxid än vad som motsvaras av de utsläppsrätter som har tilldelats för anläggningen kan köpa utsläppsrätter av andra aktörer som vill sälja sådana. I de fall en verksamhetsutövare vidtar åtgärder som reducerar utsläppen från anläggningen kan tilldelade men oförbrukade utsläppsrätter säljas eller sparas till kommande år under perioden. Om en verksamhetsutövare inte överlämnar tillräckligt många utsläppsrätter tas en avgift ut i förhållande till de utsläpp för vilka utsläppsrätter inte överlämnats. Detta medför att en marknad för handel med utsläppsrätter uppkommer. Handel med utsläppsrätter kan i första hand ske inom EU. Även andra än de som driver anläggningar som ger upphov till utsläpp kan uppträda som säljare och köpare på denna marknad. I Sverige omfattas ca 725 anläggningar inom energisektorn och energiintensiv industri av systemet för handel med utsläppsrätter.

Länkdirektivet och kyotoenheter

Genom det s.k. länkdirektivet har EU tagit ett ytterligare steg för att knyta det europeiska handelssystemet till Kyotoprotokollets regelverk och mekanismer. Avsikten med länkdirektivet är att knyta handeln med utsläppsrätter till de delar av Kyotoprotokollet som rör de så kallade projektbaserade mekanismerna, dvs. gemensamt genomförande och mekanismen för ren utveckling. Genom dessa mekanismer kan verksamhetsutövare med anläggningar som omfattas av handelsdirektivet genom att genomföra utsläppsminskande projekt, i länder utan kvantitativa åtaganden (utvecklingsländer) eller i andra länder med kvantitativa åtaganden, tillgodoräkna sig utsläppsminskningarna för att klara sina egna åtaganden. Även andra än verksamhetsutövare som omfattas av handel med utsläppsrätter kan delta i utsläppsminskande projekt och tillgodoräknas utsläppsminskningar. Utsläppsminskningarna från ett projekt omvandlas till ett tillgodohavande som kan säljas och köpas på den marknad som handelssystemet utgör. Medlemsstaterna får under vissa förutsättningar tillåta att verksamhetsutövare använder sådana tillgodohavanden vid överlämnandet av utsläppsrätter enligt EU:s handelssystem.

Det finns flera olika beteckningar för tillgodohavanden som är ett resultat av utsläppsminskande åtgärder. Gemensamt genomförande och mekanismen för ren utveckling ger upphov till utsläppsminskningenheter (emission reduction units, ERU) och certifierade utsläppsminskningar (certified emission reductions, CER). I EU:s

lagstiftning används ibland kyotoenhet som en gemensam beteckning för dessa och två ytterligare enheter (tilldelade utsläppsenheter och sänkkrediter).

I Kyotoprotokollet och Marrakechöverenskommelsen från år 2001, som utgör en precisering och konkretisering av Kyotoprotokollet, finns ett detaljerat regelverk för de projektbaserade mekanismerna. Där anges under vilka förutsättningar parterna, dvs. deltagande nationer, kan delta i de projektbaserade mekanismerna. Att utveckla projektverksamheter har visat sig ta lång tid. Reglerna gör det emellertid möjligt för parterna att påbörja deltagandet i de projektbaserade mekanismerna redan innan de formellt uppfyller behörighetskraven. De tillgodohavanden i form av utsläppsminskningssenheter och certifierade utsläppsminskningar som härrör från sådana projektverksamheter kan dock inte utfärdas och användas förrän den berörda parten är behörig och övriga relevanta bestämmelser är uppfyllda. Företagen kommer därför sannolikt inte att ha tillgång till och kunna använda certifierade utsläppsminskningar förrän tidigast 2007 och utsläppsminskningssenheter tidigast 2008.

I Marrakechöverenskommelsen finns ett beslut om en omedelbar start av mekanismen för ren utveckling. Av Kyotoprotokollet framgår det att certifierade utsläppsminskningar som uppnåtts från 2000 till den första åtagandeperiodens början 2008 får utnyttjas för att bidra till att fullgöra åtagandena för den första åtagandeperioden. Certifierade utsläppsminskningar får alltså utfärdas redan före 2008 om vissa förutsättningar är uppfyllda. Verksamhetsutövare får inneha certifierade utsläppsminskningar från projekt som de har deltagit i, men de får inte överlåta dem till andra företag förrän parten har uppfyllt behörighetskraven. Genom länkdirektivet blir det möjligt för en verksamhetsutövare som har deltagit i ett projekt att använda certifierade utsläppsminskningar i EU:s handelssystem i samband med överlämnande av utsläppsrätter under perioden 2005–2007.

För gemensamt genomförande gäller att utsläppsminskningssenheter inte kan utfärdas och därmed inte heller användas före 2008.

Behov av inkomstskatteregler?

Som inledningsvis nämnts har i lagrådsremissen Utvecklad utsläppshandel för minskad klimatpåverkan, beslutad den 19 januari 2006, lämnats förslag till de övergripande regler som mot bakgrund av länkdirektivet och de internationella reglerna behövs för ett svenskt deltagande i de projektbaserade mekanismerna. Bl.a. har föreslagits ändringar i lagen om handel med utsläppsrätter.

Under remissbehandlingen av den promemoria (Ds 2005:19) som ligger till grund för lagrådsremissen menade Skatteverket att det finns skäl att överväga om inte vissa av kyotoenheterna inkomstskattemässigt borde behandlas som de tidigare införda utsläppsrätterna hos den krets av skattskyldiga som är berättigade till tilldelning av sådana och att samma frågeställning torde aktualiseras avseende reglerna om näringsbidrag i 29 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

5 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: Den inkomstskattemässiga behandlingen av utsläppsminskningensenheter och certifierade utsläppsminskningar skall vara densamma som för utsläppsrätter.

Promemorians förslag: Överensstämmer i sak med regeringens.

Remissinstanserna: *Energimyndigheten* och *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* har haft vissa synpunkter. De behandlas i sitt sammanhang i det följande. Övriga remissinstanser som har yttrat sig över promemorians förslag tillstyrker det eller lämnar det utan erinran.

Skälen för regeringens förslag

Genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 2005 har det införts särskilda skatteregler för utsläppsrätter i inkomstskattelagen (1999:1229, IL) (prop. 2004/05:33, bet. 2004/05:SkU16, rskr. 2004/05:133, SFS 2004:1332). Innebörden av regleringen är följande.

Utsläppsrätter behandlas inkomstskattemässigt som lagertillgångar hos en skattskyldig som driver en sådan verksamhet som berättigar den skattskyldige att bli tilldelad utsläppsrätter enligt 3 kap. lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter (17 kap. 22 a § IL).

Utsläppsrätterna får vid beskattningen tas upp till nettoförsäljningsvärdet eller anskaffningsvärdet. Samtliga företag som ingår i en intressegemenskap (i detta sammanhang företag som har möjlighet att med avdragsrätt utväxla koncernbidrag samt i fråga om handelsbolag, handelsbolaget och ett annat företag som ingår i samma koncern som bolaget) skall dock tillämpa samma metod vid lagervärderingen (17 kap. 22 c § IL). Denna ordning motiverades med den asymmetri som värdering enligt lägsta värdets princip i annat fall kan medföra genom att orealiserade förluster kan dras av medan orealiserade vinster inte beskattas förrän vid försäljningen.

Något schablonmässigt avdrag för så kallad inkurans får inte göras med avseende på utsläppsrätter (17 kap. 4 § IL).

Särskilda bestämmelser gäller för reservering av skuld hänförlig till skyldigheten att till staten överlämna utsläppsrätter som motsvarar de sammanlagda utsläppen av koldioxid. Anledningen till detta är att om skulderna värderas till marknadsvärdet samtidigt som tillgångarna, dvs. utsläppsrätterna, värderas till anskaffningsvärdet så skulle en förlust kunna uppstå trots att innehavda utsläppsrätter skulle räcka för att reglera skulden. Därför har införts en regel enligt vilken den skattskyldige endast får göra avdrag för skuldreserveringen till den del de sammanlagda utsläppen inte motsvaras av innehavda utsläppsrätter (17 kap. 22 d § IL). För att förhindra oönskad skatteplanering infördes denna begränsning dels på företagsnivå, dels för samtliga företag inom en intressegemenskap.

Slutligen anges att stöd som lämnas i form av utsläppsrätter till skattskyldiga som bedriver en sådan verksamhet som berättigar till tilldelning av utsläppsrätter skattemässigt utgör näringsbidrag (29 kap.

2 § IL). Detta i kombination med att utsläppsrätterna utgör lager-tillgångar gör att tilldelningen av utsläppsrätter inte utlöser någon inkomstbeskattning (se a. prop. s. 12). Beskattning sker i stället när utsläppsrätten avyttras.

Som tidigare nämnts har Skatteverket framfört uppfattningen att det finns skäl att överväga om inte även vissa av kyotoenheterna inkomstskattemässigt borde behandlas som de tidigare införda utsläppsrätterna hos den krets av skattskyldiga som är berättigade till tilldelning av sådana och att samma frågeställning torde aktualiseras avseende reglerna om näringsbidrag i 29 kap. inkomstskattelagen.

Det finns, som tidigare framgått, fyra olika typer av kyotoenheter: utsläppsminskningenheter, certifierade utsläppsminskningar, tilldelade utsläppsenheter och sänkkrediter. De två förstnämnda instrumenten kommer att ha stora likheter med utsläppsrätterna. Redan detta talar för att de inkomstskattemässigt bör behandlas på samma sätt som utsläppsrätter. Dessutom får EU:s medlemsstater under vissa förutsättningar tillåta att verksamhetsutövare använder dessa instrument vid överlämnandet av utsläppsrätter enligt EU:s handelssystem. Detta talar i än högre grad för att de bör behandlas på samma sätt som utsläppsrätterna.

Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet tillstyrker förslaget men framför reservationen att god redovisningssed bör styra intäktsredovisningen om det inte finns några särskilda skäl för skatteregler frikopplade från redovisningen. Fakultetsnämnden anför vidare att det inte framgår varför de angivna kyotoenheterna föreslås utgöra näringsbidrag.

När nuvarande regler för utsläppsrätter infördes var det oklart hur utsläppsrätterna skulle behandlas redovisningsmässigt (se a. prop. s. 16). För att klargöra hur de skulle behandlas skattemässigt infördes därför särskilda skatteregler. Även beträffande de nu aktuella kyotoenheterna är det oklart hur de skall behandlas redovisningsmässigt. Det är därför motiverat att införa särskilda skatteregler för dem och på grund av enheternas likheter med utsläppsrätter bör de behandlas enhetligt med dessa.

De två övriga typerna av kyotoenheter, dvs. tilldelade utsläppsenheter och sänkkrediter, kommer att tilldelas parter till Kyotoprotokollet, dvs. nationer. *Energimyndigheten* anser att även dessa enheter bör omfattas av lagstiftningen. Emellertid framstår det än så länge som oklart om enheter av detta slag kommer att innehas av och omsättas av enskilda aktörer. Dessutom kan dessa enheter enligt handelsdirektivet inte användas för att fullgöra skyldigheten att till staten överlämna utsläppsrätter. Det kan därför inte anses finnas något påtagligt behov av att nu införa särskilda inkomstskatteregler för dessa enheter.

När de särskilda inkomstskattereglerna för utsläppsrätter infördes ansågs det inte nödvändigt med några särskilda skatteregler för mellanhänder, dvs. de som köper, innehar eller säljer utsläppsrätter utan att tillhöra den kategori företag för vilka dessa instrument i första hand har tillskapats. Det angavs (a. prop. s. 15) att dessa får beskattas med tillämpning av befintliga skatteregler för kapitalvinster och kapitalförluster. Om mellanhanden är en fysisk person sker beskattningen i inkomstlaget kapital. För juridiska personer sker beskattningen i

inkomstslaget näringsverksamhet. När värdepappershandel bedrivs eller handeln annars anses utgöra näringsverksamhet sker beskattningen med tillämpning av reglerna om lagertillgångar i 17 kap. inkomstskattelagen. Detsamma kommer att gälla för de aktuella kyotoenheterna och inte heller för dessa finns det anledning att införa några särskilda skatteregler för så kallade mellanhänder.

I promemorian föreslogs att de nya bestämmelserna i inkomstskattelagen skulle träda i kraft den 1 januari 2007. Ändringarna i lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter föreslås emellertid träda i kraft den 1 juni 2006. Även om det, som tidigare nämnts, inte bedöms sannolikt att företagen kommer att ha tillgång till och använda certifierade utsläppsminskningar förrän tidigast 2007 och utsläppsminskningenheter tidigast 2008 bör de föreslagna inkomstskattereglerna träda i kraft så snart det är möjligt. Det föreslås därför att de skall träda i kraft den 1 juli 2006.

6 Konsekvensanalys

Den föreslagna lagregleringen av de aktuella kyotoenheterna kommer i allt väsentligt att tillämpas av sådana företag som har fått sådana enheter tilldelade eller som är berättigade till tilldelning av utsläppsrätter. Reglerna kommer därför att tillämpas av ett förhållandevis litet antal företag. Det är en klar fördel för företagen att reglerna överensstämmer med dem som redan finns beträffande utsläppsrätter.

7 Offentligfinansiella effekter m.m.

Lagförslagen beträffande de aktuella kyotoenheterna förväntas inte ha några offentligfinansiella effekter.

Förslagen bedöms inte ge upphov till några merkostnader för Skatteverket eller någon annan myndighet.

8 Författningskommentar

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

17 kap.

1 §

Andra strecksatsen justeras med hänsyn till de tillkommande paragraferna.

4 §

Genom ett tillägg till *fyärde punkten* föreskrivs att 97-procentsregeln inte är tillämplig på utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar.

19 §

Ändringen i *andra stycket* innebär att de särskilda reglerna om lager av finansiella instrument inte heller skall tillämpas på utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar som utgör lager hos den skattskyldige enligt den särskilda paragrafen om detta, 22 b §. Detta syftar till att undvika oklarhet i fråga om vilket regelsystem som är tillämpligt om utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar skulle bedömas vara finansiella instrument. Hänvisningen i *andra punkten* ändras med hänsyn till att paragrafen om företag i intressegemenskap ges en ny beteckning (22 c §).

22 a §

Ändringen innebär att paragrafen fortsättningsvis endast omfattar elcertifikat. Nuvarande reglering av utsläppsrätter flyttas till en egen paragraf, 22 b §.

22 b §

Vad som i nuvarande lydelse föreskrivs om utsläppsrätter i 22 a § flyttas till *första stycket* i denna paragraf.

Av *andra stycket* framgår att de nya instrumenten utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar utgör lager hos de skattskyldiga som räknas upp. Enligt *första punkten* utgör de lager hos en skattskyldig som har tilldelats sådana, dvs. oavsett om vederbörande bedriver en sådan verksamhet som berättigar till tilldelning av utsläppsrätter eller inte. Enligt *andra punkten* utgör instrumenten lager hos en skattskyldig som bedriver en sådan verksamhet som berättigar till tilldelning av utsläppsrätter, dvs. oavsett om vederbörande har tilldelats utsläppsminskningensheterna och de certifierade utsläppsminskningarna, eller har förvärvat dem på annat sätt.

22 c §

Paragrafen motsvarar nuvarande 22 b §. I *första stycket* ändras hänvisningarna med hänsyn till paragrafernas ändrade beteckningar. I *andra stycket* läggs de nya instrumenten utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar till.

22 d §

Paragrafen har sin motsvarighet i nuvarande 22 c §. Ändringen innebär att paragrafen fortsättningsvis endast omfattar elcertifikat. Nuvarande reglering av utsläppsrätter flyttas till en egen paragraf, 22 e §.

22 e §

Vad som i nuvarande lydelse föreskrivs om utsläppsrätter i 22 c § flyttas till denna nya paragraf, som också görs tillämplig på de nya instrumenten utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar. Samma värderingsmetod (nettoförsäljningsvärdet eller anskaffningsvärdet) måste

användas på samtliga instrument som räknas upp i paragrafen. Det går således inte att t.ex. värdera utsläppsrätterna till nettoförsäljningsvärdet och utsläppsminskningens enheterna till anskaffningsvärdet.

22 f §

Paragrafen motsvarar nuvarande 22 d §. I ett nytt *andra stycke* föreskrivs att de nya instrumenten utsläppsminskningens enheter och certifierade utsläppsminskningar skall anses utgöra utsläppsrätter vid tillämpningen av första stycket, om den skattskyldige får använda dessa för att fullgöra sin skyldighet att överlämna utsläppsrätter motsvarande sammanlagda utsläpp enligt lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter. Det innebär att avdrag för skuldreservering inte heller får göras till den del utsläppen motsvaras av innehavda utsläppsminskningens enheter eller certifierade utsläppsminskningar.

I förhållande till promemorian har den justeringen gjorts att begreppet sammanlagda utsläpp används i stället för faktiska utsläpp eftersom förstnämnda uttryckssätt, som *Energimyndigheten* har påpekat, är det som används i lagen om handel med utsläppsrätter, där den åsyftade skyldigheten att överlämna utsläppsrätter regleras.

29 kap.

2 §

Genom ett tillägg i *andra stycket* regleras att stöd som lämnas i form av utsläppsminskningens enheter och certifierade utsläppsminskningar till skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 b § andra stycket 1 utgör näringsbidrag. Konsekvenserna av detta framgår av avsnitt 3. I övrigt ändras andra stycket redaktionellt genom att de angivna stödförmerna numreras och genom att hänvisningarna till 17 kapitlet ändras med hänsyn till de nya beteckningar som vissa av paragraferna i det kapitlet har fått.

Ikraftträdandebestämmelsen

Lagen träder i kraft den 1 juli 2006 och tillämpas på beskattningsår som avslutas efter ikraftträdandet. Bestämmelsen i 29 kap. 2 § i sin nya lydelse tillämpas i fråga om utsläppsminskningens enheter och certifierade utsläppsminskningar som tilldelats före ikraftträdandet bara om den skattskyldige begär det.

Om beskattningsåret avslutas efter den 31 maj 2006 men före den 1 juli 2006 tillämpas bestämmelserna i lagen om den skattskyldige begär det.

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) dels att 17 kap. 1, 4, 19 och 22 a §§ samt 29 kap. 2 § skall ha följande lydelse,

dels att nuvarande 17 kap. 22 b, 22 c och 22 d §§ skall betecknas 22 d, 22 e och 22 g §§,

dels att de nya 22 d, 22 e och 22 g §§ skall ha följande lydelse,

dels att rubriken före 22 a § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas tre nya bestämmelser, 17 kap. 22 b, 22 c och 22 f §§ av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***17 kap.**1 §⁹

I detta kapitel finns bestämmelser om

– definitioner i 2 §,

– lager i 3–22 d §§, och

– pågående arbeten i 23–32 §§.

– lager i 3–22 g §§, och

4 §¹⁰

Lagret får tas upp till lägst 97 procent av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde. Detta gäller dock inte lager av

1. fastigheter och liknande tillgångar,

2. aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar

3. elcertifikat, *samt*

4. utsläppsrätter.

3. elcertifikat,

4. utsläppsrätter, *samt*

5. *utsläppsminskningensenheter och certifierade utsläppsminskningar.*

19 §¹¹

Med finansiellt instrument avses i 19 a–20 c §§ detsamma som i 4 kap. 14 a och 14 c §§ årsredovisningslagen (1995:1554).

Bestämmelserna i 19 a–20 c §§ gäller inte i fråga om *utsläppsrätter och elcertifikat* som innehas av

1. skattskyldiga som avses i 22 a §, eller

2. företag som enligt 22 b §

Bestämmelserna i 19 a–20 c §§ gäller inte i fråga om elcertifikat, *utsläppsrätter, utsläppsminskningensenheter och certifierade utsläppsminskningar* som innehas av

1. skattskyldiga som avses i

⁹ Senaste lydelse 2004:1332.

¹⁰ Senaste lydelse 2004:1332.

¹¹ Senaste lydelse 2004:1332.

ingår i samma intressegemenskap som en sådan skattskyldig som avses i 1.

22 a–c §§, eller

2. företag som enligt 22 d § ingår i samma intressegemenskap som en sådan skattskyldig som avses i 1.

Utsläppsrätter och elcertifikat

Elcertifikat och utsläppsrätter, m.m.

22 a §¹²

Utsläppsrätter och elcertifikat behandlas som lagertillgångar om den skattskyldige

1. driver en sådan verksamhet som berättigar den skattskyldige att bli tilldelad utsläppsrätter enligt 3 kap. lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter,

2. innehar en sådan anläggning som berättigar den skattskyldige att bli tilldelad elcertifikat enligt 2 kap. lagen (2003:113) om elcertifikat, eller

3. i näringsverksamhet hanterat sin egen eller någon annans kvotplikt enligt 4 kap. lagen om elcertifikat.

Elcertifikat behandlas som lagertillgångar om den skattskyldige

1. innehar en sådan anläggning som berättigar den skattskyldige att bli tilldelad elcertifikat enligt 2 kap. lagen (2003:113) om elcertifikat, eller

2. i näringsverksamhet hanterat sin egen eller någon annans kvotplikt enligt 4 kap. lagen om elcertifikat.

22 b §

Utsläppsrätter behandlas som lagertillgångar om den skattskyldige driver en sådan verksamhet som berättigar den skattskyldige att bli tilldelad utsläppsrätter enligt 3 kap. lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter.

22 c §

Utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar behandlas som lagertillgångar om den skattskyldige

1. har tilldelats sådana, eller

2. driver en sådan verksamhet som berättigar den skattskyldige att bli tilldelad utsläppsrätter enligt 3 kap. lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter.

¹² Senaste lydelse 2004:1332.

22 d §

(nuvarande 22 b §¹³)

Med företag i intresse-
gemenskap avses i 22 c och
22 d §§

- företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra, och
- i fråga om handelsbolag, handelsbolaget och ett annat företag som ingår i samma koncern som bolaget.

Ett företag skall anses ingå i en intressegemenskap bara till den del det är skattskyldigt i Sverige för innehav av eller kapitalvinst på *utsläppsrätter eller* elcertifikat. I fråga om handelsbolag skall i stället gälla att delägaren är skattskyldig i Sverige för sådant innehav eller sådan vinst.

Med företag i intresse-
gemenskap avses i 22 e–g §§

Ett företag skall anses ingå i en intressegemenskap bara till den del det är skattskyldigt i Sverige för innehav av eller kapitalvinst på elcertifikat, *utsläppsrätter, utsläppsminskningensenheter eller certifierade utsläppsminskningar*. I fråga om handelsbolag skall i stället gälla att delägaren är skattskyldig i Sverige för sådant innehav eller sådan vinst.

22 e §

(nuvarande 22 c §¹⁴)

Sådana skattskyldiga som avses i 22 a § och företag som ingår i samma intressegemenskap som en sådan skattskyldig skall ta upp lager av *utsläppsrätter och* elcertifikat till nettoförsäljningsvärdet. Lagret av *utsläppsrätter eller elcertifikat* får dock tas upp till anskaffningsvärdet om samtliga företag i intressegemenskapen tar upp sina respektive lager av sådana tillgångar till anskaffningsvärdet.

Sådana skattskyldiga som avses i 22 a § och företag som ingår i samma intressegemenskap som en sådan skattskyldig skall ta upp lager av elcertifikat till nettoförsäljningsvärdet. Lagret får dock tas upp till anskaffningsvärdet om samtliga företag i intressegemenskapen tar upp sina respektive lager av sådana tillgångar till anskaffningsvärdet.

22 f §

Sådana skattskyldiga som avses i 22 b–c §§ och företag som ingår i samma intressegemenskap som en sådan skattskyldig skall ta upp lager av utsläppsrätter, utsläppsminskningensenheter och certifierade utsläppsminskningar till nettoförsäljningsvärdet. Lagret

¹³ Senaste lydelse 2004:1332.¹⁴ Senaste lydelse 2004:1332.

får dock tas upp till anskaffningsvärdet om samtliga företag i intressegemenskapen tar upp sina respektive lager av sådana tillgångar till anskaffningsvärdet.

22 g §

(nuvarande 22 d §¹⁵)

Om sammanlagda utsläpp eller kvotplikter inte motsvaras av innehavda utsläppsrätter eller elcertifikat vid beskattningsårets utgång, får avdrag bara göras för den skuld som motsvarar mellanskillnaden. Avdraget skall återföras det följande beskattningsåret. De sammanlagda avdragen hos företag som ingår i samma intressegemenskap får uppgå högst till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan företagets samlade utsläpp respektive kvotplikter och företagets samlade innehav av utsläppsrätter respektive elcertifikat.

Om den skattskyldige får använda utsläppsminskningenheter eller certifierade utsläppsminskningar för att fullgöra sin skyldighet att överlämna utsläppsrätter motsvarande faktiska utsläpp enligt lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter, skall de vid tillämpningen av första stycket anses utgöra utsläppsrätter.

29 kap.

2 §¹⁶

Med näringsbidrag avses stöd utan återbetalningsskyldighet som lämnas till en näringsidkare för näringsverksamheten av staten, Europeiska gemenskaperna, landsting, kommuner, juridiska personer som avses i 7 kap. 16, 17 och 20 §§ och allmänningsskogar enligt lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna.

Med näringsbidrag avses också stöd som lämnas i form av elcertifikat och utsläppsrätter till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 a § 1 och 2.

Med näringsbidrag avses också stöd som lämnas i form av

1. elcertifikat till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 a § 1,

2. utsläppsrätter till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 b §, och

3. utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap.

¹⁵ Senaste lydelse 2004:1332.

¹⁶ Senaste lydelse 2004:1332.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas från och med ikraftträdandet.

Remissyttranden har kommit in från Skatteverket, Kammarrätten i Göteborg, Länsrätten i Stockholms län, Naturvårdsverket, Energimyndigheten, Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, Finansbolagens förening, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Lantbrukarnas Riksförbund, Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen, Svenska Revisorsamfundet SRS, Svensk Energi, Svenskt Näringsliv, Sveriges Advokatsamfund och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF.

Finansinspektionen och Svenska Bankföreningen har avstått från att yttra sig.

Företagarna och Näringslivets Regelnämnd NNR har inte inkommit med yttranden.