

2006-06-27

Promemoria

Anpassningar av energibeskattningen till energiskattedirektivet, m.m.

Promemorians huvudsakliga innehåll

I promemorian lämnas förslag om anpassningar till det nya energiskattedirektivet av det skattepliktiga området för bränslen, reglerna för debitering och betalning samt om förfarandet i övrigt avseende beskattningen av bränslen. En anpassning görs också av reglerna för skattefrihet för bränslen i vissa industriella processer till den gemenskapsrättsliga ram som numera sätts av energiskattedirektivet. Vidare sker en justering av vilka energiintensiva företag som kan få nedsättning av koldioxidskatten enligt den s.k. 0,8-procentsregeln. Även detta utgör ett led i anpassningen av de svenska energiskattereglerna till energiskattedirektivet.

I promemorian föreslås att den nuvarande skattefriheten för biogas skall behållas. Detsamma föreslås även gälla för vegetabiliska och animaliska oljor och fetter samt icke-syntetisk metanol och fettsyrametylestrar (t.ex. RME), som används för uppvärmning. Vidare föreslås skattefrihet för koksugngas och liknande gaser som uppkommit vid vissa industriella processer.

Dessutom föreslås att bestämmelser om att det är tillåtet att ha finsk rödmärkt olja i bl.a. fordons bränsletank upphävs. En justering föreslås vidare av bestämmelserna om att lågbeskattad olja skall innehålla, förutom ett märkämne, även ett färgämne.

I promemorian föreslås också att ett godkännande av en skattebefriad förbrukare enligt lagen om alkoholskatt respektive lagen om skatt på energi skall få återkallas om förbrukaren begär det, liksom att den tidsgräns på ett år efter utgången av kalenderåret respektive kalenderkvartalet, beträffande när ansökan om återbetalning av skatt enligt olika punktskattelagar skall lämnas till Skatteverket, ändras till tre år. Vidare lämnas ett förslag om att utvidga möjligheten till återbetalning av skatt på bränsle och el som förbrukats vid framställning av externt producerad värme, vilken används i vissa industriella processer.

Förslagen föranleder ändringar i lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel, lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkohol-

skatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi. De nya reglerna skall träda i kraft den 1 januari 2007. Vad gäller skattefriheten för bränslen i metallurgiska processer skall dock de nya reglerna tillämpas först fr.o.m. den 1 januari 2008. Under 2007 tillämpas således i denna del alltså äldre – nuvarande – bestämmelser.

Innehållsförteckning

1	Lagtext	5
1.1	Förslag till lag om ändring i lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel	5
1.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt.....	6
1.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt	8
1.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.....	11
2	Frågor som tas upp i promemorian	42
3	Beskattningen av bränslen	45
3.1	Inledning.....	45
3.2	Allmänt om det skattepliktiga området	46
3.3	Nya energiprodukter som omfattas av skatteplikt.....	49
3.3.1	Vegetabiliska och animaliska oljor och fetter	49
3.3.2	Fossila bränslen.....	50
3.3.3	Skattefrihet för energiprodukter som används för framställning av energiprodukter ...	53
3.4	Skattebefrielse för vissa bränslen som säljs eller förbrukas för uppvärmning, m.m.	53
3.4.1	Skattebefrielse för vissa biobränslen enligt artikel 16 i energiskattedirektivet.....	53
3.4.2	Skattebefrielse för produkter enligt KN-nr 2705	56
3.4.3	Ändringar i bestämmelserna om undantag från skatteplikt.....	58
3.5	Minimiskattesatser och likvärdiga bränslen.....	58
3.6	Hantering av bränslen enligt reglerna för skatteuppskov (suspensionsordningen).....	60
3.6.1	Innebörden av suspensionsordningen	60
3.6.2	Särskilt om den praktiska hanteringen av biodrivmedel inom suspensionsordningen.....	61
3.7	Regler för debitering, betalning m.m. för bränslen som inte omfattas av suspensionsordningen	62
3.7.1	Systemet med lagerhållare m.m.	62
3.7.2	Skattskyldighet och skattskyldighetens inträde för bränslen som inte omfattas av suspensionsordningen	63
3.7.3	Återbetalning av skatt på bränsle som levererats till ett annat EG-land	66
4	Skattebefrielse för bränslen som används i vissa industriella processer	67

4.1	Bränslen som används för annat ändamål än som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning samt dubbel användning av bränslen	67
4.2	Bränslen som används vid tillverkning av mineraliska produkter	74
5	Skattelättnader för energiintensiva företag	76
5.1	Inledning.....	76
5.2	Energiskattedirektivets definition av energiintensitet	77
5.3	Övriga rättskällor.....	78
5.3.1	Inledning	78
5.3.2	Definitioner för statistiska ändamål m.m.	78
5.3.3	Begrepp inom redovisningsområdet	81
5.3.4	Mervärdesskattedirektivet	82
5.4	Företagens uppgiftslämnande.....	84
5.4.1	Uppgifter för energibeskattningen	84
5.4.2	Uppgifter för företagsbeskattningen	84
5.4.3	Uppgifter för mervärdesbeskattningen.....	86
5.5	Företagsenhet	86
5.6	Internationell jämförelse	87
5.7	Program för energieffektivisering	89
5.8	Överväganden.....	90
5.8.1	Utgångspunkter	90
5.8.2	Närmare om produktions- och förädlingsvärde.....	90
5.8.3	Val av definition.....	92
5.8.4	Definitionen av energiintensivt företag.....	94
5.9	Datum för komplettering av ansökan	98
5.10	Minimiskattenivåer uttrycks i euro	98
6	Övriga frågor.....	98
6.1	Användning av märkta och färgade oljeprodukter i motordrivna fordon	98
6.2	Ändrad tid för ansökan om återbetalning av skatt.....	101
6.3	Återkallelse av godkännande som skattebefriad förbrukare	103
6.4	Beskattnings av externt producerad värme som används i viss industriell verksamhet.....	104
7	Offentligfinansiella effekter.....	106
8	Författningskommentar.....	107
8.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.....	107

1 Lagtext

1.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel

Härigenom föreskrivs att 8 § lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 §¹

Den som inte är skattskyldig kan, i motsvarande fall som avses i 7 § 1 och 4, hos beskattningsmyndigheten ansöka om återbetalning av gödselmedelsskatt.

Ansökan enligt första stycket skall vara skriftlig och omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till beskattningsmyndigheten inom *ett* år efter kvartalets utgång. Återbetalning medges inte för skattebelopp som för kalenderkvartal understiger 1 500 kronor. Ansökan skall åtföljas av dokumentation som styrker rätten till återbetalning.

Ansökan enligt första stycket skall vara skriftlig och omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till beskattningsmyndigheten inom *tre* år efter kvartalets utgång. Återbetalning medges inte för skattebelopp som för kalenderkvartal understiger 1 500 kronor. Ansökan skall åtföljas av dokumentation som styrker rätten till återbetalning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

¹ Senaste lydelse 2002:407.

1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt

Härigenom föreskrivs att 29, 30 och 40 a §§ lagen (1994:1563) om tobaksskatt skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

29 §¹

För skatt som betalats i Sverige för skattepliktiga varor som därefter levereras till ett annat EG-land under sådana förhållanden att skatt skall betalas där, kan återbetalning ske enligt denna paragraf efter skriftlig ansökan hos beskattningsmyndigheten.

Ansökan om återbetalning av i Sverige erlagd skatt vid sådan försäljning som avses i 28 § skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till beskattningsmyndigheten inom *ett* år efter kvartalets utgång. Den som begär återbetalning skall visa att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige, samt att varorna beskattats i mottagarlandet.

Ansökan om återbetalning av i Sverige erlagd skatt vid sådan försäljning som avses i 28 § skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till beskattningsmyndigheten inom *tre* år efter kvartalets utgång. Den som begär återbetalning skall visa att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige, samt att varorna beskattats i mottagarlandet.

Vid övriga leveranser till ett annat EG-land skall ansökan om återbetalning göras innan varorna förs ut ur landet. Den som begär återbetalning skall visa att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige. Återbetalning sker sedan sökanden till beskattningsmyndigheten gett in dels ett dokument som visar antingen att skatten betalats i mottagarlandet eller att säkerhet ställts för skattens betalning där, dels ett av mottagaren undertecknat och återsänt exemplar (returexemplaret) av det ledsagardokument som anges i 26 §. Har en vara beskattats enligt 27 § första stycket, och visar den skattskyldige inom tre år efter det att transporten påbörjades att varan beskattats i ett annat EG-land, skall den skatt som betalats i Sverige återbetalas, om det andra EG-landets skatteanspråk är befogat.

30 §

Den som i Sverige betalat skatt för varor som sedan exporterats till tredje land skall efter ansökan medges återbetalning av skatt om inte annat följer av tredje stycket.

En varumottagare som är skattskyldig enligt 13 eller 14 § eller en skatterepresentant enligt 15 §, som i Sverige har betalat skatt för varor

¹ Senaste lydelse 2001:516.

som visats ha återsänts till den utländske upplagshavaren skall efter ansökan medges återbetalning av skatten.

Ansökan om återbetalning enligt första eller andra stycket görs skriftligen hos beskattningsmyndigheten. Ansökan skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till beskattningsmyndigheten inom *ett* år efter kvartalets utgång. Återbetalning medges inte för skattebelopp som för kalenderkvartalet understiger 1 500 kronor.

Ansökan om återbetalning enligt första eller andra stycket görs skriftligen hos beskattningsmyndigheten. Ansökan skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till beskattningsmyndigheten inom *tre* år efter kvartalets utgång. Återbetalning medges inte för skattebelopp som för kalenderkvartalet understiger 1 500 kronor.

40 a §²

Den som i Sverige betalat skatt för tuggtobak som sedan levererats till en köpare i ett annat EG-land skall efter ansökan medges återbetalning av skatt, om inte annat följer av andra stycket. Den som begär återbetalning skall visa att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige samt att varorna förts ut ur landet. Ansökan om återbetalning enligt första stycket görs skriftligen hos beskattningsmyndigheten.

Ansökan skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till beskattningsmyndigheten inom *ett* år efter kvartalets utgång. Återbetalning medges inte för skattebelopp som för kalenderkvartalet understiger 1 500 kronor.

Ansökan skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till beskattningsmyndigheten inom *tre* år efter kvartalets utgång. Återbetalning medges inte för skattebelopp som för kalenderkvartalet understiger 1 500 kronor.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

² Senaste lydelse 2005:458.

1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt

Härigenom föreskrivs att 28–30 och 31 g §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

28 §¹

För skatt som betalats i Sverige för skattepliktiga varor som därefter levereras till ett annat EG-land under sådana förhållanden att skatt skall betalas där, kan återbetalning ske enligt denna paragraf efter skriftlig ansökan hos beskattningsmyndigheten.

Ansökan om återbetalning av i Sverige erlagd skatt vid sådan försäljning som avses i 27 § skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till beskattningsmyndigheten inom *ett* år efter kvartalets utgång. Den som begär återbetalning skall visa att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige, samt att varorna beskattats i mottagarlandet.

Ansökan om återbetalning av i Sverige erlagd skatt vid sådan försäljning som avses i 27 § skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till beskattningsmyndigheten inom *tre* år efter kvartalets utgång. Den som begär återbetalning skall visa att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige, samt att varorna beskattats i mottagarlandet.

Vid övriga leveranser till ett annat EG-land skall ansökan om återbetalning göras innan varorna förs ut ur landet. Den som begär återbetalning skall visa att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige. Återbetalning sker sedan sökanden till beskattningsmyndigheten gett in dels ett dokument som visar antingen att skatten betalats i mottagarlandet eller att säkerhet ställts för skattens betalning där, dels ett av mottagaren undertecknat och återsänt exemplar (returexemplaret) av det ledsagardokument som anges i 25 §.

Har en vara beskattats enligt 26 § första stycket, och visar den skattskyldige inom tre år efter det att transporten påbörjades att varan beskattats i ett annat EG-land, skall den skatt som betalats i Sverige återbetalas, om det andra EG-landets skatteanspråk är befogat.

29 §

Den som i Sverige betalat skatt för varor som sedan exporterats till tredje land skall efter ansökan medges återbetalning av skatt om inte annat följer av tredje stycket.

En varumottagare som är skattskyldig enligt 12 och 13 §§ eller en skatterepresentant enligt 14 § som i Sverige har betalat skatt för varor

¹ Senaste lydelse 2001:517.

som visats ha återsänts till den utländske upplagshavaren, skall efter ansökan medges återbetalning av skatten.

Ansökan om återbetalning enligt första och andra styckena görs skriftligen hos beskattningsmyndigheten. Ansökan skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till beskattningsmyndigheten inom *ett* år efter kvartalets utgång. Återbetalning medges inte för skattebelopp som för kalenderkvartalet understiger 1 500 kronor.

Ansökan om återbetalning enligt första och andra styckena görs skriftligen hos beskattningsmyndigheten. Ansökan skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till beskattningsmyndigheten inom *tre* år efter kvartalets utgång. Återbetalning medges inte för skattebelopp som för kalenderkvartalet understiger 1 500 kronor.

30 §²

Om skattepliktiga varor använts för ändamål som avses i 32 § första stycket 7 av någon som inte är upplagshavare eller skattebefriad förbrukare kan återbetalning av skatten ske efter skriftlig ansökan hos beskattningsmyndigheten.

Ansökan enligt första stycket skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till beskattningsmyndigheten inom *ett* år efter kvartalets utgång. Återbetalning medges inte för skattebelopp som för kalenderkvartalet understiger 1 500 kronor. Ansökan skall åtföljas av dokumentation som styrker användningen.

Ansökan enligt första stycket skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till beskattningsmyndigheten inom *tre* år efter kvartalets utgång. Återbetalning medges inte för skattebelopp som för kalenderkvartalet understiger 1 500 kronor. Ansökan skall åtföljas av dokumentation som styrker användningen.

31 g §³

Godkännande av skattebefriad förbrukare får återkallas om

1. förutsättningarna för godkännande inte längre finns,
2. alkoholvaror används för annat ändamål än som anges i godkännandet,
3. förbrukaren inte fullgör sina skyldigheter enligt 31 f §, *eller*
4. förbrukaren inte medverkar vid skatterevision enligt skattebetalningslagen (1997:483).
3. förbrukaren inte fullgör sina skyldigheter enligt 31 f §,
4. förbrukaren inte medverkar vid skatterevision enligt skattebetalningslagen (1997:483), *eller*
5. *förbrukaren begär det.*

Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

² Senaste lydelse 2001:517.

³ Senaste lydelse 2002:420

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1776) om skatt på energi
dels att 2 kap. 9 a § skall upphöra att gälla,

dels att 1 kap. 3 och 3 a §§, 2 kap. 1, 2, 3, 4, 8, 9, 11 och 12 §§, 3 kap. 2 §, 4 kap. 3, 12, 13 och 15 §§, 5 kap. 2–4 §§, 6 kap. 4 §, 6 a kap. 1 §, 8 kap. 1 och 3 §§, 9 kap. 5, 7, 8 a, 9, 9 b och 10 §§, 10 kap. 1, 2, 4 och 5 §§, 11 kap. 11 c–13 §§ samt rubrikerna närmast före 2 kap. 8 och 12 §§ skall ha följande lydelse,

dels att punkten 2 i övergångsbestämmelserna till lagen (1997:479) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 1 kap. 3 a § skall sättas närmast före 1 kap. 2 a §,

dels att det i lagen skall införas fem nya paragrafer, 1 kap. 2 a och 8 §§, 6 a kap. 6 §, 9 kap. 10 a och 10 b §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 a §

Med KN-nr förstås nummer i Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt kommissionens förordning (EG) nr 2031/2001 av den 6 augusti 2001 om ändring av bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om gemensamma tulltaxan⁴.

3 §⁵

Med mineraloljeprodukter förstås produkter som hänförs till följande nummer i Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och Gemensamma tulltaxan i dess lydelse den 1 oktober 1994

1. KN-nr 2706,

2. KN-nr 2707 10, 2707 20,

Med energiprodukter förstås produkter enligt

1. KN-nr 1507–1518, när produkterna säljs eller förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle,

2. KN-nr 2701, 2702 samt

⁴ EGT L 279, 23.10.2001 s. 1.

⁵ Senaste lydelse 2001:518.

2707 30, 2707 50, 2707 91 00,
2707 99 11 och 2707 99 19,

3. KN-nr 2709,

4. KN-nr 2710

5. KN-nr 2711, dock inte
naturgas,

6. KN-nr 2712 10, 2712 20 00,
2712 90 31, 2712 90 33, 2712 90
39 och 2712 90 90,

7. KN-nr 2715,

8. KN-nr 2901,

9. KN-nr 2902 11 00, 2902 19
90, 2902 20, 2902 30, 2902 41 00,
2902 42 00, 2902 43 00 och 2902
44,

10. KN-nr 3403 11 00 och 3403
19,

11. KN-nr 3811,

12. KN-nr 3817.

3 a §⁶

I enlighet med vad som särskilt
anges i denna lag tillämpas vissa
förfaranderegler för *mineralolje-
produkter som hänförs till* följande
KN-nr

1. KN-nr 2707 10, 2707 20,
2707 30 och 2707 50,

2. KN-nr 2710 11–2710 00 78,

3. KN-nr 2711, dock inte
naturgas (KN-nr 2711 11 00 och
2711 21 00),

4. KN-nr 2901 10,

5. KN-nr 2902 20, 2902 30,
2902 41 00, 2902 42 00,
2902 43 00 och 2902 44.

2704–2715,

3. KN-nr 2901 och 2902,

4. KN-nr 2905 11 00, som inte
är av syntetiskt ursprung, när
produkterna säljs eller förbrukas
som bränsle för uppvärmning eller
som motorbränsle,

5. KN-nr 3403,

6. KN-nr 3811,

7. KN-nr 3817,

8. KN-nr 3824 90 99, när
produkterna säljs eller förbrukas
som bränsle för uppvärmning eller
som motorbränsle.

I enlighet med vad som särskilt
anges i denna lag tillämpas vissa
förfaranderegler för *energiproduk-
ter enligt* följande KN-nr

1. KN-nr 1507–1518, när
produkterna säljs eller förbrukas
som bränsle för uppvärmning eller
som motorbränsle,

2. KN-nr 2707 10, 2707 20,
2707 30 och 2707 50,

3. KN-nr 2710 11–2710 19 69,

4. KN-nr 2711, dock inte KN-nr
2711 11, 2711 21 och 2711 29,

5. KN-nr 2901 10,

6. KN-nr 2902 20, 2902 30,
2902 41, 2902 42, 2902 43 och

⁶ Senaste lydelse 1995:1525.

2902 44,

7. KN-nr 2905 11 00, som inte är av syntetiskt ursprung, när produkterna säljs eller förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle,

8. KN-nr 3824 90 99, när produkterna säljs eller förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle.

I fråga om produkter som hänförs till KN-nr 2710 00 21, 2710 00 25 och 2710 00 59 gäller första stycket endast vid *bulkleveranser*.

I fråga om produkter enligt KN-nr 2710 11 21, 2710 11 25 och 2710 19 29 gäller första stycket endast vid *yrkesmässiga bulktransporter*.

8 §

Vid tillämpning av bestämmelserna i 9 kap. 9 och 9 b §§ avses med

företag: ett företag i sin helhet eller en del av ett företag som utgör en egen verksamhet eller verksamhetsgren,

energiintensivt företag: ett företag i vars verksamhet det under en basperiod förbrukats bränsle för uppvärmning eller för drift av stationära motorer och förbrukats värme, som framställts från bränsle av någon annan, i sådan omfattning att den kvarstående skatten på bränslena, sedan möjligheterna till skattebefrielse enligt 6 a kap. har utnyttjats, uppgår till minst 0,5 procent av förädlingsvärdet,

bränsle: alla bränslen utom bensin och bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b,

basperiod: det räkenskapsår som slutar under det kalenderår ansökan om nedsättning av skatt enligt 9 kap. 9 § avser eller den sammanlagda period som utgörs av detta räkenskapsår och det närmast föregående räkenskapsåret,

förädlingsvärde: skillnaden mellan företagets sammanlagda omsättning och sammanlagda

inköp,

sammanlagd omsättning:

intäkter från försålda varor och utförda tjänster, inräknat egna uttag, som ingår i företagets normala verksamhet (nettoomsättningen), förändring av varulager, aktiverat arbete för egen räkning och övriga rörelseintäkter samt ränteintäkter,

sammanlagda inköp:

alla rörelsekostnader, inräknat avskrivningar och nedskrivningar på tillgångar, samt räntekostnader.

Personalkostnader, inräknat arbetsgivaravgifter och kostnader för inhyrd personal, skall inte utgöra rörelsekostnader. Nedsättning av skatt som medges enligt 9 kap. 9 § skall inte minska rörelsekostnaderna.

Nuvarande lydelse

2 kap.

1 §⁷

Energiskatt och koldioxidskatt skall, om inte annat följer av andra stycket, betalas för följande bränslen med angivna belopp:

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
1. 2710 00 26, 2710 00 27, 2710 00 29 eller 2710 00 32	Bensin som uppfyller krav för			
	a) miljöklass 1			
	– motorbensin	2 kr 84 öre per liter	2 kr 12 öre per liter	4 kr 96 öre per liter
	– alkylatbensin	1 kr 27 öre per liter	2 kr 12 öre per liter	3 kr 39 öre per liter
	b) miljöklass 2	2 kr 87 öre per liter	2 kr 12 öre per liter	4 kr 99 öre per liter
2. 2710 00 26, 2710 00 34 eller 2710 00 36	Annan bensin än som avses under 1	3 kr 54 öre per liter	2 kr 12 öre per liter	5 kr 66 öre per liter
3. 2710 00 51, 2710 00 55, 2710 00 69 eller 2710 00 74– 2710 00 78	Eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m. som			
	a) har försetts med märkännen eller ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350°C,	745 kr per m ³	2 609 kr per m ³	3 344 kr per m ³

⁷ Senaste lydelse 2004:1038.

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
	b) inte har försetts med märkämnen och ger minst 85 volymprocent destillat vid 350°C, tillhörig miljöklass 1	1 036 kr per m ³	2 609 kr per m ³	3 645 kr per m ³
	miljöklass 2	1 279 kr per m ³	2 609 kr per m ³	3 888 kr per m ³
	miljöklass 3 eller inte tillhör någon miljöklass	1 600 kr per m ³	2 609 kr per m ³	4 209 kr per m ³
4. ur 2711 12 11– 2711 19 00	Gasol som används för			
	a) drift av motordrivnet fordon, fartyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 kg	1 350 kr per 1 000 kg	1 350 kr per 1 000 kg
	b) annat ändamål än som avses under a	144 kr per 1 000 kg	2 744 kr per 1 000 kg	2 888 kr per 1 000 kg
5. ur 2711 29 00	Metan som används för			
	a) drift av motordrivnet fordon, fartyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 m ³	1 110 kr per 1 000 m ³	1 110 kr per 1 000 m ³
	b) annat ändamål än som avses under a	238 kr per 1 000 m ³	1 954 kr per 1 000 m ³	2 192 kr per 1 000 m ³
6. 2711 11 00, 2711 21 00	Naturgas som används för			
	a) drift av motordrivnet fordon, fartyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 m ³	1 110 kr per 1 000 m ³	1 110 kr per 1 000 m ³
	b) annat ändamål än som avses under a	238 kr per 1 000 m ³	1 954 kr per 1 000 m ³	2 192 kr per 1 000 m ³
7. 2701, 2702 eller 2704	Kolbränslen	313 kr per 1 000 kg	2 270 kr per 1 000 kg	2 583 kr per 1 000 kg
8. 2713 11 00– 2713 12 00	Petroleumkoks	313 kr per 1 000 kg	2 270 kr per 1 000 kg	2 583 kr per 1 000 kg

I fall som avses i 4 kap. 1 § 7 och 8 och 12 § första stycket 4 tas skatt ut med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de skattebelopp som gäller för bränslets olika användningssätt.

För kalenderåret 2006 och efterföljande kalenderår skall de i första stycket angivna skattebeloppen räknas om enligt 10 §.

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §

Energiskatt och koldioxidskatt skall, om inte annat följer av andra stycket, betalas för följande bränslen med angivna belopp:

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
1. 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 eller 2710 11 49	Bensin som uppfyller krav för			
	a) miljöklass 1			
	– motorbensin	2 kr 84 öre per liter	2 kr 12 öre per liter	4 kr 96 öre per liter
	– alkylatbensin	1 kr 27 öre per liter	2 kr 12 öre per liter	3 kr 39 öre per liter
	b) miljöklass 2	2 kr 87 öre per liter	2 kr 12 öre per liter	4 kr 99 öre per liter
2. 2710 11 31,	Annan bensin	3 kr 54 öre	2 kr 12 öre	5 kr 66 öre

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
		per liter	per liter	per liter
2710 11 51 eller 2710 11 59	än som avses under 1			
3. 2710 19 21, 2710 19 25, 2710 19 41– 2710 19 49 eller 2710 19 61– 2710 19 69	Eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m. som			
	a) har försetts med <i>märk- och färgämnen</i> eller ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350°C,	735 kr per m ³	2 609 kr per m ³	3 344 kr per m ³
	b) inte har försetts med <i>märk- och färgämnen</i> och ger minst 85 volymprocent destillat vid 350°C, tillhörig			
	miljöklass 1	1 036 kr per m ³	2 609 kr per m ³	3 645 kr per m ³
	miljöklass 2	1 279 kr per m ³	2 609 kr per m ³	3 888 kr per m ³
	miljöklass 3 eller inte tillhör någon miljöklass	1 600 kr per m ³	2 609 kr per m ³	4 209 kr per m ³
4. 2711 12 11– 2711 19 00	Gasol som används för			
	a) drift av motordrivnet fordon, fartyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 kg	1 350 kr per 1 000 kg	1 350 kr per 1 000 kg
	b) annat ändamål än som avses under a	144 kr per 1 000 kg	2 744 kr per 1 000 kg	2 888 kr per 1 000 kg
5. 2711 11 00, 2711 21 00	<i>Naturgas som används för</i>			
	a) drift av motordrivnet fordon, fartyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 m ³	1 110 kr per 1 000 m ³	1 110 kr per 1 000 m ³
	b) annat ändamål än som avses under a	238 kr per 1 000 m ³	1 954 kr per 1 000 m ³	2 192 kr per 1 000 m ³
6. 2701, 2702 eller 2704	Kol och koks	313 kr per 1 000 kg	2 270 kr per 1 000 kg	2 583 kr per 1 000 kg

I fall som avses i 4 kap. 1 § 7 och 8 och 12 § 4 tas skatt ut med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de skattebelopp som gäller för bränslets olika användningssätt.

För kalenderåret 2006 och efterföljande kalenderår skall de i första stycket angivna skattebeloppen räknas om enligt 10 §.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §⁸

För bränslen som beskattas enligt 1 § första stycket 1–3 eller enligt 1 a § gäller angivna skattebelopp bränslets volym vid en temperatur av 15°C. Om en skattskyldig visar att bränslet när skattskyldigheten inträder har en annan temperatur får volymen räknas om till 15°C. Om skattskyldigheten inträder vid leverans till en köpare som inte är registrerad som skattskyldig för bränslen, får dock omräkning göras endast om detta särskilt avtalats mellan säljaren och köparen.

⁸ Senaste lydelse 1999:1323.

För *naturgas och metan* skall de angivna skattebeloppen beräknas på volymen vid en temperatur av 0°C och ett tryck av 101,325 kilopascal.

För *bränslen som beskattas enligt 1 § första stycket 5* skall de angivna skattebeloppen beräknas på volymen vid en temperatur av 0°C och ett tryck av 101,325 kilopascal.

3 §⁹

Energiskatt och koldioxidskatt skall betalas även för

1. andra *mineraloljeprodukter enligt 1 kap. 3 a §* än sådana som avses i 1 §, och

2. andra *mineraloljeprodukter än sådana som avses i 1 kap. 3 a §*, om en sådan produkt säljs eller förbrukas som *motorbränsle* eller för uppvärmning.

Skatt skall i fall som avses i första stycket betalas med de skattebelopp som gäller för *motsvarande* bränsle enligt 1 §.

Energiskatt och koldioxidskatt skall betalas även för andra *energiprodukter* än sådana som avses i 1 §, om en sådan produkt säljs eller förbrukas som *bränsle* för uppvärmning eller som *motorbränsle*.

Skatt skall i fall som avses i första stycket betalas med de skattebelopp som gäller för *likvärdigt* bränsle enligt 1 §.

4 §¹⁰

Energiskatt och koldioxidskatt skall betalas även för andra produkter än som avses i 1, 1 a och 3 §§, om en sådan produkt

1. säljs eller förbrukas som motorbränsle eller som tillsats till motorbränsle eller som medel för att öka motorbränslets volym, eller

2. innehåller *minst fem viktprocent flytande eller gasformiga kolväten* och säljs eller förbrukas för uppvärmning.

Skatt skall i fall som avses i första stycket betalas med de skattebelopp som gäller för *motsvarande* bränsle enligt 1 §. Skatt enligt första stycket 2 skall dock betalas endast för den del av produkten som består av *flytande eller gasformiga* kolväten.

2. innehåller *annat kolväte än torv* och säljs eller förbrukas som *bränsle* för uppvärmning.

Skatt skall i fall som avses i första stycket betalas med de skattebelopp som gäller för *likvärdigt* bränsle enligt 1 §. Skatt enligt första stycket 2 skall dock betalas endast för den del av produkten som består av kolväten.

Märkämn

Märk- och färgämnen

8 §¹¹

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om *märk- och*

⁹ Senaste lydelse 1995:1525.

¹⁰ Senaste lydelse 2006:592.

¹¹ Senaste lydelse 2006:592.

märkämmen som avses i 1 § första stycket 3 a.

Skatt enligt 1 § första stycket 3 b skall inte tas ut om oljeprodukten har försetts med *märkämmen* som avses i 1 § första stycket 3 a

1. vid import av den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 b § första stycket 1 eller 2 senast när produkten deklarerats för övergång till fri omsättning, eller

2. i annat fall än som avses under 1 senast när skattskyldighet för produkten inträder enligt 5 kap.

Märkning enligt andra stycket får i Sverige göras endast på en depå som är godkänd för detta ändamål av Tullverket i fall som avses i 1 och på ett skatteupplag som är godkänt av beskattningsmyndigheten för märkning i fall som avses i 2.

färgämnen som avses i 1 § första stycket 3 a.

Skatt enligt 1 § första stycket 3 b skall inte tas ut om oljeprodukten har försetts med *märk- och färgämnen* som avses i 1 § första stycket 3 a

Märkning *och färgning* enligt andra stycket får i Sverige göras endast på en depå som är godkänd för detta ändamål av Tullverket i fall som avses i 1 och på ett skatteupplag som är godkänt av beskattningsmyndigheten för märkning *och färgning* i fall som avses i 2.

9 §¹²

Bränsletank som förser motor på motordrivet fordon med bränsle får inte innehålla oljeprodukt som enligt föreskrifter som meddelats med stöd av 8 § första stycket är försedd med *märkämmen*. Inte heller bränsletank som förser motor på båt med bränsle får innehålla en sådan oljeprodukt. Detta gäller dock inte båtar för vilka fartygstillstånd meddelats enligt fiskelagen (1993:787).

Bestämmelserna i första stycket gäller även oljeprodukt, från vilken *märkämmen* som avses i 8 § första stycket har avlägsnats.

Beskattningsmyndigheten kan medge att bränsletank på båt som disponeras av Försvarsmakten, Försvarets materielverk, Kustbevakningen eller annan statlig myndighet får innehålla oljeprodukt som enligt föreskrifter som meddelats med stöd av 8 § första stycket är försedd med *märkämmen*. Om det finns

Bränsletank som förser motor på motordrivet fordon med bränsle får inte innehålla oljeprodukt som enligt föreskrifter som meddelats med stöd av 8 § första stycket är försedd med *märkämmen*. Inte heller bränsletank som förser motor på båt med bränsle får innehålla en sådan oljeprodukt. Detta gäller dock inte båtar för vilka fartygstillstånd meddelats enligt fiskelagen (1993:787).

Bestämmelserna i första stycket gäller även oljeprodukt, från vilken *märkämmen* som avses i 8 § första stycket har avlägsnats.

Beskattningsmyndigheten kan medge att bränsletank på båt som disponeras av Försvarsmakten, Försvarets materielverk, Kustbevakningen eller annan statlig myndighet får innehålla oljeprodukt som enligt föreskrifter som meddelats med stöd av 8 § första stycket är försedd med *märkämmen*. Om det finns särskilda

¹² Senaste lydelse 2001:518.

särskilda skäl kan sådant skäl kan sådant medgivande också medgivande också lämnas för lämnas för annan båt. annan båt.

Beslut om ett medgivande enligt tredje stycket får återkallas, om förutsättningarna för det inte längre finns. Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

11 §¹³

Energiskatt och koldioxidskatt skall inte betalas för

1. metan som framställs genom biologiska processer,

2. trädbränsle som säljs eller förbrukas för motordrift vid samtidig produktion av värme och elektrisk kraft i en och samma process, när den värme som uppkommer nyttiggörs (kraftvärmeproduktion),

3. bränsle som tillhandahålls i en särskild förpackning om högst en liter,

4. bränsle enligt 1 kap. 3 a § som till följd av bränslets beskaffenhet förlorats i samband med att det framställts, bearbetats, lagrats eller transporterats.

Första stycket 2 gäller dock inte råttallolja.

Första stycket 4 gäller dock för varumottagare och skatte-representant som avses i 4 kap. 8 § endast bränsle som förlorats under transport till varumottagaren.

Viss försöksverksamhet

Regeringen får i särskilda fall medge nedsättning av eller befrielse från energiskatt och koldioxidskatt på bränslen som används i försöksverksamhet inom ramen för pilotprojekt som syftar till att utveckla mer miljövänliga bränslen.

1. bränsle enligt KN-nr 4401 och 4402,

2. bränsle som tillhandahålls i en särskild förpackning om högst en liter,

3. bränsle enligt 1 kap. 3 a § som till följd av bränslets beskaffenhet förlorats i samband med att det framställts, bearbetats, lagrats eller transporterats.

Första stycket 3 gäller dock för varumottagare och skatte-representant som avses i 4 kap. 8 § endast bränsle som förlorats under transport till varumottagaren.

Pilotprojekt

12§

Regeringen får i särskilda fall medge nedsättning av eller befrielse från energiskatt och koldioxidskatt på bränslen som förbrukas inom pilotprojekt för teknisk utveckling av mer miljövänliga produkter eller för bränslen från förnybara källor.

3 kap.

2 §¹⁴

¹³ Senaste lydelse 2006:592.

¹⁴ Senaste lydelse 2001:962.

För *torvbränsle, kolbränsle, petroleumkoks och andra fasta eller gasformiga produkter* tas svavelskatt ut med 30 kronor per kilogram svavel i bränslet. För fasta eller gasformiga *bränslen* tas svavelskatt ut med 30 kronor per kilogram svavel i bränslet.

För flytande bränslen tas svavelskatt ut med 27 kronor per kubikmeter för varje tiondels viktprocent svavel i bränslet. Vid bestämning av skatten på grund av svavelinnehållet, mätt som viktprocent svavel i bränslet, 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.

Svavelskatt tas inte ut för ett flytande eller gasformigt bränsle om dess svavelinnehåll är högst 0,05 viktprocent.

4 kap.

3 §¹⁵

Som upplagshavare får godkännas den som i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs i Sverige avser att

1. tillverka eller bearbeta bränslen, eller

2. i större omfattning

a) hålla bränslen i lager, eller

b) återförsälja eller förbruka

metan,

om han disponerar över ett utrymme som kan godkännas som skatteupplag och han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare.

Upplagshavares tillverkning, bearbetning och lagring av bränslen samt återförsäljning eller förbrukning av metan skall äga rum i godkänt skatteupplag.

2. i större omfattning hålla bränslen i lager.

Upplagshavares tillverkning, bearbetning och lagring av bränslen skall äga rum i godkänt skatteupplag.

12 §¹⁶

Skattskyldig för energiskatt för råttallolja samt för energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt för bränslen som avses i 2 kap. 1 § första stycket 6–8, *bränslen enligt 3 och 4 §§ som inte avses i 1 kap. 3 a §* samt vad gäller svavelskatt även bränslen som avses i 3 kap. 1 § 1 är den som

1. godkänts som lagerhållare enligt 15 §,

2. i annat fall än som avses i 1, tillverkar eller bearbetar bränsle,

Skattskyldig för energiskatt för råttallolja samt för energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt för bränslen som avses i 2 kap. 1 § första stycket 5 och 6 och 3 och 4 §§ samt vad gäller svavelskatt även bränslen som avses i 3 kap. 1 § 1 är den som

2. i annat fall än som avses i 1, utvinner, tillverkar eller bearbetar

¹⁵ Senaste lydelse 2001:518.

¹⁶ Senaste lydelse 2006:592.

bränsle,

3. i annat fall än som avses i 1 och 2 för in *kolbränsle*, *petroleumkoks*, *råtallolja* eller *torvbränsle* till Sverige från ett annat EG-land eller tar emot en sådan leverans, och

3. i annat fall än som avses i 1 och 2 för in *bränsle* till Sverige från ett annat EG-land eller tar emot en sådan leverans, och

4. förvärvat bränsle för vilket ingen skatt eller lägre skatt skall betalas när bränslet används för visst ändamål men som använder bränslet för ett ändamål som medför att skatt skall betalas med högre belopp.

Som tillverkare anses den som för in naturgas till Sverige samt den för vars räkning sådan införsel äger rum. Som tillverkare anses även den som tar upp torvbränsle.

13 §¹⁷

Skattskyldig

1. för energiskatt för import av råtallolja,
2. för energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt för import av bränslen som avses i 2 kap. 1 § första stycket 6–8 samt av bränslen enligt 3 och 4 §§ *som inte avses i 1 kap. 3 a §*, och

2. för energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt för import av bränslen som avses i 2 kap. 1 § första stycket 5 och 6 samt av bränslen enligt 3 och 4 §§, och

3. för svavelskatt för import av bränslen som avses i 3 kap. 1 § 1 är,

a) om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen,

b) om importen avser en gemenskapsvara eller om bränslet skall förtullas i Sverige men inte är belagt med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om bränslet hade varit tullbelagt,

c) om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om bränslet hade varit belagt med tull, i ett annat EG-land till följd av att ett sådant mellanstatligt enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) återopas: innehavaren av tillståndet.

Med tullskuld och gemenskapsvara förstås detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen.

15 §¹⁸

Som lagerhållare får godkännas den som avser att

1. tillverka eller bearbeta bränsle, eller

1. *utvinna*, tillverka eller bearbeta bränsle, eller

2. i större omfattning

a) hålla bränsle i lager, eller

b) återförsälja eller förbruka gasformiga kolväten,

¹⁷ Senaste lydelse 2006:592.

¹⁸ Senaste lydelse 2006:592.

om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som lagerhållare.

Godkännande av lagerhållare skall återkallas om förutsättningarna för godkännande inte längre finns eller om lagerhållaren begär det. Ett beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

5 kap.

2 §¹⁹

Skattskyldigheten inträder

1. för varumottagare som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 2, när han tar emot leverans av bränslet,

2. för skatterepresentant som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 3, vid mottagandet av bränslet,

3. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 5 eller 12 § första stycket 3, när bränslet förs in till Sverige, och

3. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 5, när bränslet förs in till Sverige,

4. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 b § eller 13 § och som enligt 5 § skall betala skatten till Tullverket, vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller senare skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelegat. I fall som avses i 4 kap. 1 b § första stycket 3 eller 13 § första stycket 3 c inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull inträder eller skulle ha inträtt i det andra EG-landet.

4. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 12 § 3, vid leveransen av bränslet, och

5. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 b eller 13 § och som enligt 5 § skall betala skatten till Tullverket, vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller senare skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelegat. I fall som avses i 4 kap. 1 b § första stycket 3 eller 13 § första stycket 3 c inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull inträder eller skulle ha inträtt i det andra EG-landet.

3 §²⁰

¹⁹ Senaste lydelse 2006:592.

Skattskyldigheten inträder

1. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 4, när bränslet av honom levereras till köpare,

2. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 7 eller 8 eller enligt 4 kap. 12 § *första stycket* 4, när bränslet levereras till en köpare eller tas i anspråk för det ändamål som medför att skatt skall betalas med högre belopp, och

3. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 12 § *första stycket* 1 när

a) bränsle av honom levereras till en köpare som inte är godkänd lagerhållare eller till eget försäljningsställe för detaljförsäljning som inte utgörs av depå eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning, eller

b) han upphör att vara godkänd som lagerhållare, varvid han är skyldig att betala skatt för det bränsle som då ingår i hans lager.

2. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 7 eller 8 eller enligt 4 kap. 12 § 4, när bränslet levereras till en köpare eller tas i anspråk för det ändamål som medför att skatt skall betalas med högre belopp, och

3. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 12 § 1 när

4 §²¹

Skattskyldigheten inträder för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 6 eller 12 § *första stycket* 2, när bränslet tillverkas eller bearbetas.

Skattskyldigheten inträder för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 6 eller 12 § 2, när bränslet *utvinns*, tillverkas eller bearbetas.

6 kap.

4 §²²

Upplagshavare eller varumottagare som tar emot bränsle från ett annat EG-land skall senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken bränslet tagits emot underteckna ett exemplar av ledsagardokumentet (returexemplaret) och skicka tillbaka det till avsändaren i det andra EG-landet.

Beskattningsmyndigheten skall på returexemplaret attestera andra förluster än sådana som avses i 2 kap. 11 § första stycket 4 och 7 kap. 6 §, under förutsättning att förlusterna uppkommit under transport inom EG och konstaterats i Sverige.

Om obeskattat bränsle som avses i 1 kap. 3 a § transporteras från ett skatteupplag i ett annat EG-land till Sverige och andra förluster än sådana som avses i 2 kap. 11 § första stycket 4 och 7 kap. 6 §

Beskattningsmyndigheten skall på returexemplaret attestera andra förluster än sådana som avses i 2 kap. 11 § första stycket 3 och 7 kap. 6 §, under förutsättning att förlusterna uppkommit under transport inom EG och konstaterats i Sverige.

Om obeskattat bränsle som avses i 1 kap. 3 a § transporteras från ett skatteupplag i ett annat EG-land till Sverige och andra förluster än sådana som avses i 2 kap. 11 § första stycket 3 och 7 kap. 6 §

²⁰ Senaste lydelse 2002:422.

²¹ Senaste lydelse 2002:422.

²² Senaste lydelse 1995:611.

under transporten uppkommit i ett annat EG-land, skall beskattningsmyndigheten vid bränslets ankomst till Sverige ange i vilken omfattning beskattning skall ske av de förlorade bränslemängderna samt hur skatten skall beräknas. Beskattningsmyndigheten skall skicka en kopia av returexemplaret till behörig myndighet i det EG-land där förlusten konstaterats.

under transporten uppkommit i ett annat EG-land, skall beskattningsmyndigheten vid bränslets ankomst till Sverige ange i vilken omfattning beskattning skall ske av de förlorade bränslemängderna samt hur skatten skall beräknas. Beskattningsmyndigheten skall skicka en kopia av returexemplaret till behörig myndighet i det EG-land där förlusten konstaterats.

Nuvarande lydelse

6 a kap.

1 §²³

Bränsle som används för nedan angivna ändamål, i förekommande fall med undantag för vissa bränsleslag, skall helt eller delvis befrias från skatt enligt följande, om inte annat anges.

Ändamål	Bränsle som inte ger befrielse	Befrielse från energiskatt	Befrielse från koldioxid- skatt	Befrielse från svavelskatt
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		100 procent	100 procent	100 procent
2. Förbrukning i tåg eller annat spårbundet färdmedel	Bensin, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	100 procent	100 procent
3. Förbrukning i skepp, när skeppet inte används för privat ändamål	Bensin, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	100 procent	100 procent
4. Förbrukning i båt för vilken medgivande enligt 2 kap. 9 § eller fartygstillstånd enligt fiskelagen (1993:787) meddelats, när båten inte används för privat ändamål	Bensin, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	100 procent	100 procent
5. Förbrukning i a) luftfartyg, när luftfartyget inte används	Annan bensin än flygbensin (KN-nr	100 procent	100 procent	100 procent

²³ Senaste lydelse 2006:592.

Ändamål	Bränsle som inte ger befrielse	Befrielse från energiskatt	Befrielse från koldioxid- skatt	Befrielse från svavelskatt
för privat ändamål	2710 00 26)			
b) luftfartyg, när luftfartyget används för privat ändamål eller i luftfartygsmotorer i provbädd eller i liknande anordning	Andra bränslen än flygbensin och flygfotogen (KN- nr 2710 00 51)	100 procent	100 procent	100 procent
6. Förbrukning vid framställning av mineral- oljeprodukter, kol- bränslen, petroleumkoks eller andra produkter för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren		100 procent	100 procent	100 procent
7. Förbrukning för fram- ställning av skattepliktig elektrisk kraft när den värme som uppkommer inte till någon del nyttig- görs	Bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	100 procent	–
8. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning i metall- urgiska processer	Andra bränslen än kolbränslen och petroleumkoks	100 procent	100 procent	–
9. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet	Bensin, råtallolja, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	79 procent	–
10. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid yrkesmässig växthus- odling	Bensin, råtallolja, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	79 procent	–
11. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet	Bensin, råtallolja, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	79 procent	–
12. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning i sodapannor, lutpannor,		–	–	100 procent

Ändamål	Bränsle som inte ger befrielse	Befrielse från energiskatt	Befrielse från koldioxid- skatt	Befrielse från svavelskatt
<i>metallurgiska processer eller i processer för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller</i>				
13. Förbrukning vid tillverkningsprocessen i gruvindustriell verksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar	Andra bränslen än bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	79 procent	–
14. Förbrukning i yrkes- mässig jordbruks-, skogs- bruks- eller vattenbruks- verksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar	Andra bränslen än bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	–	77 procent	–
15. Förbrukning i yrkes- mässig skogsbruksverk- samhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar, om förbrukning sker före den 1 januari 2007 i Skåne, Blekinge, Kronobergs, Kalmar, Jönköpings, Hallands, Västra Götalands och Östergötlands län	Andra bränslen än bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	23 procent	–

Föreslagen lydelse

6 a kap.

1 §

Bränsle som används för nedan angivna ändamål, i förekommande fall med undantag för vissa bränsleslag, skall helt eller delvis befrias från skatt enligt följande, om inte annat anges.

Ändamål	Bränsle som inte ger befrielse	Befrielse från energiskatt	Befrielse från koldioxid- skatt	Befrielse från svavelskatt
1. Förbrukning				
a) för annat ändamål än <i>som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning</i>		100 procent	100 procent	100 procent
b) i metallurgiska processer <i>under förutsättning att det ingående materialet genom</i>		100 procent	100 procent	100 procent

Ändamål	Bränsle som inte ger befrielse	Befrielse från energiskatt	Befrielse från koldioxid- skatt	Befrielse från svavelskatt
<i>uppvärmning i ugnar förändras kemiskt eller dess inre fysikaliska struktur förändras eller bibehålls i skänkar eller liknande kärl</i>				
<i>c) i annat fall än som avses i a eller b, då bränslet i en och samma process används både som bränsle för uppvärmning och för annat ändamål än som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning</i>		100 procent	100 procent	100 procent
2. Förbrukning i tåg eller annat spårbundet färdmedel	Bensin, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	100 procent	100 procent
3. Förbrukning i skepp, när skeppet inte används för privat ändamål	Bensin, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	100 procent	100 procent
4. Förbrukning i båt för vilken medgivande enligt 2 kap. 9 § eller fartygstillstånd enligt fiskelagen (1993:787) meddelats, när båten inte används för privat ändamål	Bensin, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	100 procent	100 procent
5. Förbrukning i a) luftfartyg, när luftfartyget inte används för privat ändamål	Annan bensin än flygbensin (KN-nr 2710 11 31)	100 procent	100 procent	100 procent
b) luftfartyg, när luftfartyget används för privat ändamål eller i luftfartygsmotorer i provbädd eller i liknande anordning	Andra bränslen än flygbensin och flygfotogen (KN- nr 2710 19 21)	100 procent	100 procent	100 procent
6. Förbrukning vid framställning av <i>energiprodukter</i> eller andra produkter för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren		100 procent	100 procent	100 procent
7. Förbrukning för fram- ställning av skattepliktig elektrisk kraft när den värme som uppkommer inte till någon del nyttig-	Bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	100 procent	–

Ändamål	Bränsle som inte ger befrielse	Befrielse från energiskatt	Befrielse från koldioxid- skatt	Befrielse från svavelskatt
görs				
8. ---	---	---	---	---
9. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet	Bensin, råttallolja, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	79 procent	–
10. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid yrkesmässig växthusodling	Bensin, råttallolja, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	79 procent	–
11. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet	Bensin, råttallolja, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	79 procent	–
12. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning i sodapannor <i>eller i</i> lutpannor		–	–	100 procent
13. Förbrukning vid tillverkningsprocessen i gruvindustriell verksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar	Andra bränslen än bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	79 procent	–
14. Förbrukning i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar	Andra bränslen än bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	–	77 procent	–
15. Förbrukning i yrkesmässig skogsbruksverksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar, om förbrukning sker före den 1 januari	Andra bränslen än bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	23 procent	–

Ändamål	Bränsle som inte ger befrielse	Befrielse från energiskatt	Befrielse från koldioxid- skatt	Befrielse från svavelskatt
2007 i Skåne, Blekinge, Kronobergs, Kalmar, Jönköpings, Hallands, Västra Götalands och Östergötlands län				
16. Förbrukning vid tillverkning av mineraliska produkter under förutsättning att det ingående materialet genom uppvärmning i ugnar förändras kemiskt eller dess inre fysikaliska struktur förändras		100 procent	100 procent	100 procent

Nuvarande lydelse

De begränsningar av skattebefrielsen i 1 § och 3 § sjätte stycket som gäller bensin och bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b skall även tillämpas på bränsle för vilket motsvarande skatt skall betalas enligt 2 kap. 3 och 4 §§.

Föreslagen lydelse

5 §²⁴

De begränsningar av skattebefrielsen i 1 § och 3 § sjätte stycket som gäller bensin och bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b skall även gälla för bränsle som beskattas på sådant sätt enligt 2 kap. 3 och 4 §§.

6 §

Befrielse från energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt skall gälla för

1. bränslen enligt KN-nr 1507–1518,

2. bränslen enligt KN-nr 2905 11 00, som inte är av syntetiskt ursprung,

3. bränslen enligt KN-nr 3824 90 99,

4. metan som framställts av biomassa,

5. bränslen enligt KN-nr 2705, som uppkommit vid en process som avses i 1 § 1 eller i 11 kap. 9 § 2,

när dessa säljs eller förbrukas som bränsle för uppvärmning.

²⁴ Senaste lydelse 2006:592.

Första stycket 2 och 3 gäller endast för den del av bränslet som framställts av biomassa.

Med biomassa förstås den biologiskt nedbrytbara delen av produkter, avfall och restprodukter från jordbruk (inklusive material av vegetabiliskt och animaliskt ursprung), skogsbruk och därmed förknippad industri, samt den biologiskt nedbrytbara delen av industriavfall och kommunalt avfall.

8 kap.

1 §²⁵

Som skattebefriad förbrukare får godkännas den som förbrukar bränsle för ändamål som anges i 6 a kap. 1 § 1–5, 8, 10 *eller* 12 om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig.

Ett godkännande enligt första stycket får meddelas för viss tid eller tills vidare. Godkännande tills vidare får meddelas den som tidigare hanterat obeskattat bränsle utan anmärkning. Ett godkännande får förenas med villkor.

Den som godkänts som skattebefriad förbrukare har rätt att från en skattskyldig köpa bränsle i de fall där bränslet enligt 6 a kap. är befriat från skatt.

Om en skattebefriad förbrukare har meddelats ett beslut om preliminär skattesats enligt 9 kap. 9 b §, får köp enligt tredje stycket ske till den lägre koldioxidskattesats eller, beträffande råttallolja, energiskattesats som följer av beslutet.

3 §²⁶

Godkännande av skattebefriad förbrukare får återkallas om

- | | |
|---|--|
| 1. förutsättningarna för godkännande inte längre finns, | |
| 2. bränslet används för annat ändamål än som anges i godkännandet, | |
| 3. förbrukaren inte fullgör sina skyldigheter enligt 2 §, <i>eller</i> | 3. förbrukaren inte fullgör sina skyldigheter enligt 2 §, |
| 4. förbrukaren inte medverkar vid skatterevision enligt skattebetalningslagen (1997:483). | 4. förbrukaren inte medverkar vid skatterevision enligt skattebetalningslagen (1997:483), <i>eller</i> |
| | 5. <i>förbrukaren begär det.</i> |

Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

²⁵ Senaste lydelse 2001:518.

²⁶ Senaste lydelse 2002:422.

9 kap.
5 §²⁷

Om värme har levererats för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller för yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet, medger beskattningsmyndigheten efter ansökan av den som framställt värmen återbetalning av den del av energiskatten på elektrisk kraft som överstiger 0,5 öre per kilowattimme samt hela energiskatten och 79 procent av koldioxidskatten på bränsle, dock inte bensin, råtallolja eller bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b, som förbrukats vid framställning av värmen. Om elektrisk kraft och ett eller flera bränslen förbrukas samtidigt för denna värmeframställning skall energislagen vid beräkning av återbetalningen fördelas genom proportionering i förhållande till respektive energislag. Dock får fördelningen mellan bränslena väljas fritt. Motsvarande gäller för värme som har levererats vid samtidig framställning av värme och elektrisk kraft.

Bestämmelserna i första stycket

Beskattningsmyndigheten medger, i den omfattning som anges i andra-fjärde styckena, efter ansökan återbetalning av skatt på elektrisk kraft och bränsle som förbrukats för framställning av värme som levererats för ändamål som ger skattebefrielse enligt 6 a kap. 1 § 1, 6, 9–11 eller 16 eller enligt 11 kap. 9 § 2, 3 eller 5.

Återbetalning medges vid leverans för

1. tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller för yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet, för

a) elektrisk kraft med den del av energiskatten som överstiger 0,5 öre per kilowattimme,

b) råtallolja med ett energiskattebelopp som motsvarar den energiskatt och 79 procent av den koldioxidskatt som tas ut på bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 a,

c) andra bränslen än råtallolja med hela energiskatten och 79 procent av koldioxidskatten,

2. annat ändamål än som avses under 1, med hela energiskatten på elektrisk kraft och med hela energiskatten, koldioxidskatten och svavelskatten på bränsle.

Om elektrisk kraft och ett eller flera bränslen förbrukas samtidigt för denna värmeframställning skall energislagen vid beräkning av återbetalningen fördelas genom proportionering i förhållande till respektive energislag. Dock får fördelningen mellan bränslena väljas fritt. Motsvarande gäller för värme som har levererats från kraftvärmeproduktion.

För bensin och bränsle som

²⁷ Senaste lydelse 2004:223.

om bränslen tillämpas även på råttallolja, dock att återbetalning av energiskatt medges till ett belopp som motsvarar den energiskatt och 79 procent av den koldioxidskatt som tas ut på bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 a.

Har beslut om preliminär skattesats meddelats enligt 9 kap. 9 b § medges återbetalning enligt den lägre koldioxidskattesats eller, beträffande råttallolja, energiskattesats som följer av beslutet.

7 §²⁸

Ansökan om återbetalning eller kompensation enligt 2–6 §§ skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och skall lämnas in till beskattningsmyndigheten inom *ett* år efter periodens utgång. I fråga om återbetalning enligt 2 § som sker med stöd av 6 a kap. 1 § 11, 14 och 15 skall dock återbetalningen omfatta en period om ett kalenderår. Om sökanden beräknas förbruka bränsle i större omfattning, får dock beskattningsmyndigheten medge att ansökan görs per kalenderkvartal. Ett sådant beslut får återkallas om sökanden begär det eller förutsättningar för medgivande inte finns.

avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b medges inte någon återbetalning av skatt enligt denna paragraf.

Ansökan om återbetalning eller kompensation enligt 2–6 §§ skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och skall lämnas in till beskattningsmyndigheten inom *tre* år efter periodens utgång. I fråga om återbetalning enligt 2 § som sker med stöd av 6 a kap. 1 § 11, 14 och 15 skall dock återbetalningen omfatta en period om ett kalenderår. Om sökanden beräknas förbruka bränsle i större omfattning, får dock beskattningsmyndigheten medge att ansökan görs per kalenderkvartal. Ett sådant beslut får återkallas om sökanden begär det eller förutsättningar för medgivande inte finns.

8 a §²⁹

Om någon har förbrukat en oljeprodukt, som är eller har varit försedd med sådana av regeringen i föreskrift *angivna andra märkämnen än de som avses i 2 kap. 8 § första stycket*, för uppvärmning eller för drift av stationära motorer, medger beskattningsmyndigheten efter ansökan återbetalning av ett belopp som motsvarar skillnaden mellan det skattebelopp som betalats för oljeprodukten enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 b och

Om någon har förbrukat en oljeprodukt, som är eller har varit försedd med sådana av regeringen i föreskrift *angivet märkämne* för uppvärmning eller för drift av stationära motorer, medger beskattningsmyndigheten efter ansökan återbetalning av ett belopp som motsvarar skillnaden mellan det skattebelopp som betalats för oljeprodukten enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 b och det skattebelopp som gäller enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 a.

²⁸ Senaste lydelse 2005:1189.

²⁹ Senaste lydelse 1998:289.

det skattebelopp som gäller enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 a.

Ansökan om återbetalning enligt första stycket skall omfatta ett kalenderkvartal och skall lämnas in till beskattningsmyndigheten inom *ett* år efter kvartalets utgång.

Ansökan om återbetalning enligt första stycket skall omfatta ett kalenderkvartal och skall lämnas in till beskattningsmyndigheten inom *tre* år efter kvartalets utgång.

9 §³⁰

Utöver möjligheterna till *avdrag enligt 7 kap. 1 § första stycket 4, köp av bränsle befriat från skatt enligt 8 kap. 1 § eller till återbetalning enligt 9 kap. 2 § gäller följande. Har bränsle, dock inte bensin eller bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b, förbrukats vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet, medger *beskattningsmyndigheten* efter ansökan nedsättning av koldioxidskatten eller, beträffande råttallolja, energiskatten för den del av skatten som överstiger 0,8 procent av de framställda produkternas försäljningsvärde. Nedsättning medges med sådant belopp att den överskjutande skattebelastningen inte överstiger 24 procent av det överskjutande skattebeloppet för bränslet. *Nedsättning får dock inte medges för skatt på bränsle som förbrukats för drift av motordrivna fordon.**

Bestämmelserna i första stycket gäller även mottagare av värmeleveranser om värmen har använts vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet. I sådana fall avses med bränsle det bränsle som förbrukats för framställning av värmen. Om olika bränslen förbrukas samtidigt

Utöver möjligheterna till *skattebefrielse enligt 6 a kap. får skatten sättas ned* för bränsle som förbrukats av ett energiintensivt företag för uppvärmning eller för drift av stationära motorer vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet. *Beskattningsmyndigheten* medger efter ansökan nedsättning av koldioxidskatten eller, beträffande råttallolja, energiskatten för den del av skatten som överstiger 0,8 procent av de framställda produkternas försäljningsvärde. Nedsättning medges med sådant belopp att den överskjutande skattebelastningen inte överstiger 24 procent av det överskjutande skattebeloppet för bränslet.

Bestämmelserna i första stycket gäller även mottagare av värmeleveranser om värmen har använts vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet. I sådana fall avses med bränsle det bränsle som förbrukats för framställning av värmen. Om olika bränslen förbrukas samtidigt

³⁰ Senaste lydelse 2004:1038.

för denna värmeframställning får fördelningen mellan bränslena väljas fritt vid beräkning av nedsättningen. Motsvarande gäller för mottagare av värmeleveranser *vid samtidig framställning av värme och elektrisk kraft.*

Vid beräkning av nedsättning enligt första eller andra stycket får den koldioxidskatt som är hänförlig till följande bränslen dock inte sättas ned mer än att den motsvarar minst

a) 195 kronor per kubikmeter dieselbrännolja (KN-nr 2710 00 69) eller fotogen (KN-nr 2710 00 51 eller 2710 00 55),

b) 130 kronor per kubikmeter eldningsolja (KN-nr 2710 00 74–2710 00 78),

c) 375 kronor per 1 000 kilogram gasol som förbrukats för drift av stationära motorer,

d) 50 kronor per 1 000 kubikmeter naturgas (KN-nr 2711 11 00 eller 2711 21 00), och

e) 40 kronor per 1 000 kilogram kolbränslen (KN-nr 2701, 2702 och 2703) och petroleumkoks (KN-nr 2713 11 00–2713 12 00),

varvid det nedsatta skattebeloppet i genomsnitt alltid minst skall motsvara minimiskattenivåerna för de förbrukade energislagen.

Vad som i tredje stycket föreskrivs om dieselbrännolja, fotogen, eldningsolja, gasol, naturgas, kolbränslen och petroleumkoks tillämpas även på bränsle för vilket motsvarande skatt skall betalas enligt 2 kap. 3 och 4 §§.

Ansökan om nedsättning enligt första eller andra stycket skall omfatta en period om ett

för denna värmeframställning får fördelningen mellan bränslena väljas fritt vid beräkning av nedsättningen. Motsvarande gäller för mottagare av värmeleveranser *från kraftvärmeproduktion.*

a) 21 euro per kubikmeter dieselbrännolja (KN-nr 2710 19 41–2710 19 49) eller fotogen (KN-nr 2710 19 21 eller 2710 19 25),

b) 14,30 euro per kubikmeter eldningsolja (KN-nr 2710 19 61–2710 19 69),

c) 41 euro per 1 000 kilogram gasol (KN-nr 2711 12 11–2711 19 00) som förbrukats för drift av stationära motorer,

d) 5,40 euro per 1 000 kubikmeter naturgas (KN-nr 2711 11 00 eller 2711 21 00), och

e) 4,10 euro per 1 000 kilogram kol och koks (KN-nr 2701, 2702 och 2704),

Omräkning av de belopp i euro som anges i tredje stycket görs för varje kalenderår enligt den kurs i svenska kronor av euro som gällde den första vardagen i oktober året innan och som offentliggörs i Europeiska gemenskapernas officiella tidning. Vid denna omräkning skall bestämmelserna i 2 kap. 2 § beaktas.

Begränsningarna av nedsättningen av skatt i tredje stycket gäller också för bränsle enligt 2 kap. 3 och 4 §§.

kalenderår och skall lämnas in till beskattningsmyndigheten senast inom ett år efter kalenderårets utgång.

9 b §³¹

I fall som avses i 9 § får beskattningsmyndigheten efter ansökan bestämma en preliminär koldioxidskattesats eller, beträffande råttallolja, en preliminär energiskattesats enligt vilken skatt skall tas ut under ett kalenderår.

Har beslut om preliminär skattesats meddelats skall sökanden, när det kalenderår som beslutet avser gått ut, komplettera sin ansökan med uppgifter om hur mycket bränsle som förbrukats under året och försäljningsvärdet på de produkter som framställts under året. Beskattningsmyndigheten skall för varje sökande fatta slutligt beslut om skattenedsättning för det bränsle som förbrukats under kalenderåret. Genom beslutet kan skatt påföras sökanden eller återbetalas till honom. Den komplettering som avses i andra stycket skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten före mars månads utgång året efter det kalenderår som ansökan avser.

Kan sökandens uppgifter inte läggas till grund för en tillförlitlig beräkning eller saknas uppgifter från honom, får slutligt beslut om skattenedsättning fattas efter skälig grund.

Ansökan om nedsättning enligt 9 § skall omfatta en period om ett kalenderår och skall lämnas in till beskattningsmyndigheten senast inom tre år efter kalenderårets utgång. Ansökan skall innehålla uppgifter om hur mycket bränsle som förbrukats under kalenderåret och försäljningsvärdet på de produkter som framställts under året. Sökanden skall även lämna de uppgifter som enligt 1 kap. 8 § behövs för att beräkna energiintensiteten hos det företag som ansökan avser.

Beskattningsmyndigheten får efter ansökan bestämma en preliminär koldioxidskattesats eller, beträffande råttallolja, en preliminär energiskattesats enligt vilken skatt skall tas ut under ett kalenderår. De uppgifter som enligt första stycket skall lämnas av sökanden skall i en ansökan om preliminär skattesats lämnas i form av en uppskattning. Har beslut om preliminär skattesats meddelats skall sökanden, när det kalenderår som beslutet avser gått ut, komplettera sin ansökan med de verkliga uppgifterna. Kompletteringen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast tre år efter utgången av det kalenderår ansökan avser.

Beskattningsmyndigheten skall för varje sökande som meddelats beslut om preliminär skattesats fatta ett slutligt beslut om skattenedsättning för det bränsle som förbrukats under kalenderåret. Genom beslutet kan skatt påföras sökanden eller återbetalas till

³¹ Senaste lydelse 2002:422.

honom. Kan sökandens uppgifter inte läggas till grund för en tillförlitlig beräkning eller saknas uppgifter från honom, får beslut om skattenedsättning fattas efter skälig grund.

10 §³²

Om skatt har betalats i Sverige för bränsle som avses i 1 kap. 3 a § och bränslet därefter har levererats till ett annat EG-land under sådana förhållanden att skatt skall betalas där, medger beskattningsmyndigheten efter ansökan återbetalning av skatten.

Rätt till återbetalning vid distansförsäljning till ett annat EG-land föreligger endast om den sökande visar att den skatt som ansökan avser är betalad samt att bränslet har beskattats i mottagarlandet.

Ansökan om återbetalning enligt andra stycket skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och skall lämnas in till beskattningsmyndigheten inom ett år efter kvartalets utgång.

Ansökan om återbetalning i andra fall än som avses i andra stycket skall lämnas till beskattningsmyndigheten innan leveransen av bränslet påbörjas. Sökanden skall då visa att den skatt som ansökan avser är betalad. Beskattningsmyndigheten återbetalar skattebeloppet sedan godkänt returexemplar av ledsagardokumentet lämnats in till beskattningsmyndigheten och den sökande visat att skatten betalats i mottagarlandet eller att säkerhet ställts för skattens betalning där.

Om skatt har betalats i Sverige för bränsle och bränslet därefter har levererats till ett annat EG-land under sådana förhållanden att skatt skall betalas där *eller leveransen sker för förbrukning för ett i det andra EG-landet skattebefriat ändamål*, medger beskattningsmyndigheten efter ansökan återbetalning av skatten.

10 a §

Rätt till återbetalning enligt

³² Senaste lydelse 1995:611.

10 § vid distansförsäljning föreligger endast om sökanden visar att den skatt som ansökan avser är betalad samt att bränslet har beskattats i mottagarlandet eller är avsett att där användas för ett skattebefriat ändamål.

Ansökan om återbetalning enligt första stycket skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och skall lämnas in till beskattningsmyndigheten inom tre år efter kvartalets utgång.

10 b §

Ansökan om återbetalning enligt 10 § i andra fall än som avses i 10 a § skall lämnas till beskattningsmyndigheten innan leveransen av bränslet påbörjas. Sökanden skall då visa att den skatt som ansökan avser är betalad och att bränslet är avsett att i mottagarlandet användas för annat än privat bruk.

Beskattningsmyndigheten återbetalar skattebeloppet sedan sökanden visat att i mottagarlandet

- 1. skatt betalats,*
- 2. säkerhet ställts för betalning av skatt på bränsle som avses i 1 kap. 3 a §, eller*
- 3. bränslet är avsett att användas för ett där skattebefriat ändamål.*

För återbetalning av skatt på bränsle som avses i 1 kap. 3 a § skall vidare ett godkänt retur-exemplar av ledsagardokumentet lämnas in till beskattningsmyndigheten.

10 kap.

1 §³³

Den som från oljeprodukter avlägsnar sådana märkämnen som avses i 2 kap. 8 § första stycket eller på annat sätt tar befattning

Den som från oljeprodukter avlägsnar sådant märkämne som avses i 2 kap. 8 § första stycket eller på annat sätt tar befattning

³³ Senaste lydelse 1995:1525.

med oljeprodukter för vilka energiskatt enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 b inte betalats, i syfte att dessa produkter skall användas i strid mot 2 kap. 9 §, döms till böter eller fängelse i högst sex månader.

För brott enligt första stycket skall också dömas den som från oljeprodukter avlägsnar sådana märkämnen som avses i 2 kap. 9 a §, i syfte att dessa produkter skall användas i strid mot denna bestämmelse.

Om brottet har rört betydande värden eller det i annat fall är att anse som grovt skall, om förfarandet inte utgör led i gärning som är belagd med strängare straff enligt skattebrottslagen (1971:69), dömas till fängelse i högst två år.

2 §³⁴

För försök eller förberedelse till brott enligt 1 § *tredje* stycket skall dömas till ansvar enligt 23 kap. brottsbalken.

med oljeprodukter för vilka energiskatt enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 b inte betalats, i syfte att dessa produkter skall användas i strid mot 2 kap. 9 §, döms till böter eller fängelse i högst sex månader.

För försök eller förberedelse till brott enligt 1 § *andra* stycket skall dömas till ansvar enligt 23 kap. brottsbalken.

4 §³⁵

Om oljeprodukter där *sådana märkämnen* som avses i 2 kap. 8 § första stycket *eller 9 a §* har avlägsnats och för vilka skatt enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 b inte betalats, anträffas i annat utrymme än bränsletank som förser motor på motordrivet fordon eller båt med bränsle och det är uppenbart att oljeprodukterna avsetts för tillförsel till sådan bränsletank i strid mot 2 kap. 9 §, påför beskattningsmyndigheten den som ansvarat för att de nämnda ämnena avlägsnats, skatt med belopp som motsvarar den skatt som skulle ha tagits ut för oljeprodukterna enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 b.

Om oljeprodukter där *sådant märkämne* som avses i 2 kap. 8 § första stycket har avlägsnats och för vilka skatt enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 b inte betalats, anträffas i annat utrymme än bränsletank som förser motor på motordrivet fordon eller båt med bränsle och det är uppenbart att oljeprodukterna avsetts för tillförsel till sådan bränsletank i strid mot 2 kap. 9 §, påför beskattningsmyndigheten den som ansvarat för att de nämnda ämnena avlägsnats, skatt med belopp som motsvarar den skatt som skulle ha tagits ut för oljeprodukterna enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 b.

5 §³⁶

³⁴ Senaste lydelse 1995:1525.

³⁵ Senaste lydelse 1995:1525.

³⁶ Senaste lydelse 2006:234.

En särskild avgift skall betalas för motordrivet fordon och båt, vars bränsletank innehåller oljeprodukter i strid mot 2 kap. 9 *eller* 9 a §.

Avgiften uppgår för personbil, lätt lastbil och lätt buss samt båt till 10 000 kronor. Avgiften beräknas för tunga lastbilar, tunga bussar, traktorer och tunga terrängvagnar som är registrerade i vägtrafikregistret på följande sätt.

Skattevikt, kilogram	Avgift, kronor
0– 3 500	10 000
3 501–10 000	20 000
10 001–15 000	30 000
15 001–20 000	40 000
20 001–	50 000

Med skattevikt avses den vikt efter vilken fordonsskatt beräknas enligt vägtrafikskattelagen (2006:227). Avgiften för annat motordrivet fordon än som avses i andra stycket uppgår till 10 000 kronor. Avgiften tas ut för varje tillfälle som bränsletank påträffas med oljeprodukter i strid mot 2 kap. 9 *eller* 9 a §.

Har avgift påförts någon och skall sådan avgift påföras honom för ytterligare tillfälle inom ett år från det tidigare tillfället, tas avgiften ut med en och en halv gång det belopp som följer av andra eller tredje stycket.

En särskild avgift skall betalas för motordrivet fordon och båt, vars bränsletank innehåller oljeprodukter i strid mot 2 kap. 9 §.

Med skattevikt avses den vikt efter vilken fordonsskatt beräknas enligt vägtrafikskattelagen (2006:227). Avgiften för annat motordrivet fordon än som avses i andra stycket uppgår till 10 000 kronor. Avgiften tas ut för varje tillfälle som bränsletank påträffas med oljeprodukter i strid mot 2 kap. 9 §.

11 kap.

11 c §³⁷

Godkännande som skattebefriad förbrukare får återkallas om

1. tillsynsmyndigheten enligt 12, 17 eller 18 § lagen (2004:1196) om program för energieffektivisering har återkallat godkännandet att delta i programmet,

2. förutsättningarna för godkännandet som skattebefriad förbrukare i övrigt inte längre finns,

3. den elektriska kraften har använts för annat ändamål än som anges i godkännandet som skattebefriad förbrukare,

4. förbrukaren inte fullgör sina skyldigheter enligt 11 b §, *eller*

5. förbrukaren inte medverkar vid skatterevision enligt skattebetalningslagen (1997:483).

4. förbrukaren inte fullgör sina skyldigheter enligt 11 b §,

5. förbrukaren inte medverkar vid skatterevision enligt skattebetalningslagen (1997:483), *eller*

6. förbrukaren begär det.

³⁷ Senaste lydelse 2004:1197.

Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

12 §³⁸

Om elektrisk kraft har förbrukats i annan yrkesmässig jordbruksverksamhet än vid växthusodling eller i yrkesmässig skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet, beslutar beskattningsmyndigheten efter ansökan om återbetalning av energiskatten på den elektriska kraften.

Ansökan om återbetalning skall omfatta kalenderår. Om sökanden beräknas förbruka elektrisk kraft i större omfattning, får dock beskattningsmyndigheten medge att ansökan görs per kalenderkvartal. Ett sådant beslut får återkallas om sökanden begär det eller förutsättningar för medgivande inte finns. Rätt till återbetalning föreligger endast för skillnaden mellan det betalda skattebeloppet och ett belopp beräknat efter skattesatsen 0,5 öre per kilowattimme. Återbetalning får dock endast göras för den del av skillnaden som överstiger 1 000 kronor per kalenderår.

Ansökan om återbetalning av energiskatt skall lämnas in till beskattningsmyndigheten inom *ett* år efter utgången av kalenderåret respektive kalenderkvartalet.

Ansökan om återbetalning av energiskatt skall lämnas in till beskattningsmyndigheten inom *tre* år efter utgången av kalenderåret respektive kalenderkvartalet.

13 §³⁹

Om någon som inte är skattskyldig eller skattebefriad förbrukare deltar i ett program enligt 3 § lagen (2004:1196) om program för energieffektivisering och har förbrukat elektrisk kraft i annan industriell tillverkningsprocess än sådan som avses i 9 § 2, 3 eller 5, beslutar beskattningsmyndigheten efter ansökan om återbetalning av energiskatten på den elektriska kraften.

Ansökan om återbetalning skall omfatta kalenderår. Om sökanden beräknas förbruka elektrisk kraft i större omfattning, får dock beskattningsmyndigheten medge att ansökan görs per kalenderkvartal. Ett sådant beslut får återkallas om sökanden begär det eller förutsättningar för medgivande inte finns.

Ansökan om återbetalning av energiskatt skall lämnas in till beskattningsmyndigheten inom *ett* år efter utgången av kalenderåret respektive kalenderkvartalet.

Ansökan om återbetalning av energiskatt skall lämnas in till beskattningsmyndigheten inom *tre* år efter utgången av kalenderåret respektive kalenderkvartalet.

2.⁴⁰ För tid fram till den 1 januari 2009 medger beskattningsmyndigheten efter ansökan, utöver vad som framgår av den nya lydelsen av 9 kap. 9 §, att vid industriell

2. För tid fram till den 1 januari 2007 medger beskattningsmyndigheten efter ansökan, utöver vad som framgår av den nya lydelsen av 9 kap. 9 §, att vid industriell

³⁸ Senaste lydelse 2004:1038.

³⁹ Senaste lydelse 2004:1197.

⁴⁰ Senaste lydelse 2005:960.

framställning av produkter av andra mineraliska ämnen än metaller koldioxidskatten på annat bränsle än sådant som beskattas som mineraloljeprodukt och som förbrukats för annat ändamål än drift av motordrivna fordon tas ut med sådant belopp att skatten för den som bedriver framställningen inte överstiger 1,2 procent av de framställda produkternas försäljningsvärde.

Vid beräkning av nedsättningen enligt första stycket får koldioxidskatten dock inte sättas ned mer än att den motsvarar minst

a) 50 kronor per 1 000 kubikmeter naturgas (KN-nr 2711 11 00 eller 2711 21 00) och

b) 40 kronor per 1 000 kilogram kolbränslen (KN-nr 2701, 2702 eller 2704) och petroleumkoks (KN-nr 2713 11 00–2713 12 00).

Ansökan om nedsättning enligt första stycket skall omfatta en period om ett kalenderår och skall lämnas in till beskattningsmyndigheten senast inom ett år efter kalenderårets utgång.

Bestämmelserna i 9 kap. 9 a och 9 b §§ tillämpas även på sådan nedsättning som avses i första stycket.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

2. Bestämmelserna i 6 a kap. 1 § 1 och 8 tillämpas dock i äldre lydelse till och med utgången av år 2007. Detsamma gäller bestämmelserna i 6 a kap. 1 § 12, så vitt avser förbrukning i metallurgiska processer. För dessa ändamål tillämpas under år 2007 bestämmelserna om skattebefriad förbrukare i 8 kap. 1 § och om återbetalning av skatt enligt 9 kap. 5 §.

3. Vid tillämpningen av 6 a kap. 6 § skall hänvisningen till 1 § 1 till och med utgången av år 2007 avse 1 § 1 och 8 i äldre lydelse.

4. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

2 Frågor som tas upp i promemorian

Anpassningar till energiskattedirektivet

Rådet har i oktober 2003 beslutat om ett nytt energiskattedirektiv⁴¹. Detta direktiv lägger fast en gemenskapsrättslig ram för beskattning av såväl mineraloljor som kol, naturgas och el och ersätter de tidigare direktiv, som endast reglerade beskattning av mineraloljor (direktiv 92/81/EEG och direktiv 92/82/EEG, mineraloljedirektivet och skattesatsdirektivet⁴²). Medlemsstaterna är skyldiga att anpassa nationell lagstiftning till det nya direktivet per den 1 januari 2004, med möjligheter till längre övergångsperioder i vissa särskilt angivna fall.

Sverige har den 1 juli 2004 genomfört ändringar i lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE, som innebär en anpassning till bestämmelserna i energiskattedirektivet om en minimiskattesats om 0,5 euro per MWh för el som används vid yrkesmässig verksamhet (prop. 2003/04:1, volym 1, bet. 2003/04:FiU1, SFS 2003:810). Vid samma tidpunkt har även skattefriheten för el i vissa industriella processer anpassats till den ram som numera sätts av energiskattedirektivet (prop. 2003/04:144, bet. 2003/04:SkU36, SFS 2004:628). Sverige har även, inom ramen för en möjlighet som ges i energiskattedirektivet, infört en möjlighet för energiintensiva industriföretag att medges befrielse från energiskatten på el i utbyte mot att företagen deltar i ett program för energieffektivisering och åtar sig att genomföra åtgärder som leder till en effektivare elanvändning. Dessa regler har införts från och med den 1 januari 2005 (prop. 2003/04:170, bet. 2004/05:NU7, SFS 2004:1197). Vidare har Sverige den 1 januari 2006 genomfört vissa andra justeringar av beskattningen av el till energiskattedirektivet (prop. 2005/06:1, bet. 2005/06:FiU1, SFS 2005:960). Det rör sig om höjning av energiskatten på el som förbrukas för el-, gas-, värme- eller vattenförsörjning, införande av beskattning av elleverantörernas egenförbrukning av el samt ett slopande av förhöjda energiskattesatser på el, som under vinterhalvåret förbrukades i större elpannor.

Sverige har sedan lång tid beskattat i princip samtliga de energislag som nu omfattas av det gemenskapsrättsliga regelverket. De svenska skattenivåerna ligger långt över de minimiskattenivåer som på EU-nivå lagts fast för mineraloljor, kol och naturgas samt för icke yrkesmässig användning av el. Några anpassningar i dessa delar behöver därför inte göras till det nya direktivet. Sedan de ovan nämnda ändringarna av den svenska energibeskattningen på el tidigare har genomförts, återstår nu att

⁴¹ Rådets direktiv 2003/96 av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet, EUT L 283, 27.10.2003, s. 51 (Celex 32003L0096).

⁴² Rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor, EGT nr L 316, 31.10.1992, s. 12 (Celex 392L0081 samt rådets direktiv 92/82/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av punktskattesatser för mineraloljor, L 316, 31.10.1992 s. 19).

göra vissa justeringar av det skattepliktiga området för bränslen samt ändringar av reglerna för debitering och betalning samt förfarandet i övrigt avseende beskattningen av bränslen. Det rör sig främst om vilka som skall vara skattskyldiga och skattskyldighetens inträde för bränslen som inte omfattas av skatteuppskov genom den gemensamma beskattningsordning (den s.k. suspensionsordningen) som gäller inom EU för vissa energiprodukter samt för alkohol- och tobaksvaror⁴³. I och med att suspensionsordningen genom energiskattedirektivet utvidgas till att omfatta fler produkter än vad som gäller i dag, aktualiseras justeringar av de regler som syftar till att underlätta kontrollen av främst biobränslen vid mellanstatlig hantering. De ändringar som behöver göras i dessa delar behandlas i denna promemoria.

I denna promemoria tas även upp frågan om en justering av den s.k. 0,8-procentsregeln om nedsättning av koldioxidskatten för energiintensiva företag till den definition som ges i artikel 17 av energiskattedirektivet. En sådan anpassning skall, enligt en särskild övergångsbestämmelse i direktivet, vara genomförd senast den 1 januari 2007. I och med de ovan nämnda ändringarna som redan har gjorts och de åtgärder som föreslås i denna promemoria är reglerna i den svenska energibeskattningen helt anpassade till energiskattedirektivet.

I LSE finns olika bestämmelser om befrielse från energiskatt och koldioxidskatt på bränslen som används i vissa industriella processer. Det rör sig om 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. Dessa bestämmelser har varit oförändrade i LSE sedan de anpassades till det dåvarande mineraloljedirektivet i samband med Sveriges inträde i unionen den 1 januari 1995. Det är i samband med behandlingen av de ovan nämnda anpassningarna av LSE till energiskattedirektivet lämpligt att också analysera omfattningen av skattefriheten för dessa ändamål och anpassa den till den ram som sätts av det nya direktivet.

Märkta och färgade oljeprodukter i motordrivna fordon

Sedan EG-domstolen i november 2003 (C-185/00) funnit att Finland underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt EG-rätten, har Finland ändrat sin lagstiftning och infört ett förbud mot användning av röd märkt olja i personbilar, bussar och lastbilar. Mot bakgrund härav föreslås att de svenska bestämmelserna ändras i motsvarande mån. Dessutom förtydligas bestämmelserna om att lågbeskattad olja skall innehålla, förutom ett märkämne, även ett färgämne.

Övriga frågor

Skatteverket har i en skrivelse till Finansdepartementet (dnr Fi2005/3394) föreslagit att den tidsgräns på ett år för att ansöka om

⁴³ Regler om suspensionsordningen finns i 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 nr L 076, 23.3.1992 s. 1, Celex 31992L0012), det s.k. cirkulationsdirektivet.

återbetalning av skatt avseende varor för vilka skatt inte skall betalas i Sverige enligt lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel, lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi som för närvarande gäller, skall ändras till tre år.

Fråga har även uppkommit om ett godkännande av en skattebefriad förbrukare skall få återkallas om förbrukaren begär det.

AB Nynäs Petroleum har i en skrivelse till Finansdepartementet (dnr Fi2005/608) hemställt om ändring av bestämmelserna om återbetalning av skatt på el och bränsle i 9 kap. 5 § LSE. Syftet är att åstadkomma en likformig beskattning av bränsle- och elförbrukning vid mineralolje-produktion och vid övrig tillverkningsprocess i industriell verksamhet, oavsett om värme egenproduceras inom industriföretaget eller om värmen produceras externt och köpts in av industriföretaget. Företaget har även begärt ett förtydligande av att den återbetalning som sker för skatt på el som förbrukas i samband med extern värmeproduktion skall omfatta hjälpförbrukning som skett i samband med värmeproduktionen.

Statsstödsaspekter

I promemorian föreslås en anpassning av de bränslen som är skattepliktiga till definitionen av begreppet energiprodukter i energiskattedirektivet. En följdändring av detta är att skattebefrielsen för bränslen som förbrukas vid framställning av mineraloljor m.m. utvidgas till att omfatta samtliga energiprodukter (se 6 a kap. 1 § 6 LSE, jfr artikel 21.3 i energiskattedirektivet). Det ligger i beskattningssystemets natur och logik att inte ta ut skatt på bränslen som förbrukas vid sådan framställning. Denna skattebefrielse utgör således inte statligt stöd i den mening som avses i artikel 87.1 i EG-fördraget. Motsvarande gäller skattefrihet för dubbel användning av bränslen i t.ex. metallurgiska processer samt förbrukning i mineralogiska processer (jfr artikel 2.4 b i energiskattedirektivet och punkten 22 av ingressen till direktivet samt rådets och kommissionens uttalanden till rådets protokoll i samband med antagandet av direktivet⁴⁴). Den ändring som föreslås av omfattningen av skattefriheten för bränslen som används i metallurgiska processer samt införandet av skattefrihet för bränslen i mineralogiska processer behöver därför inte anmälas till kommissionen för statsstödsgranskning. Motsvarande bedömning görs av den skattefrihet som föreslås för restgaser som uppkommer genom de nämnda processerna.

Kommissionens godkännande ur statsstödssynpunkt bedöms dock krävas av de ändringar som föreslås i 0,8-procentsregeln. Kommission har i beslut den 28 december 2005 förlängt godkännandet av den nuvarande utformningen av 0,8-procentsregeln under 2006, i avvaktan på den anpassning till energiskattedirektivet som krävs av bestämmelsen (ärende nr N 595/2005, ännu inte publicerat i EUT). Statsstödsgodkännande krävs även av två andra åtgärder som föreslås i promemorian. Det gäller skattefriheten vid användning för uppvärmningsändamål av metan som framställts av biomassa respektive av vegetabiliska och animaliska oljor och fetter samt icke-syntetisk metanol och vissa biobränsleblandningar.

⁴⁴ Addendum till not om energibeskattnings, ADD 1, 13253/03, FISC 139, 7.10.2003.

Ansökningar om godkännande av de förslag som i dessa delar presenteras i promemorian avses att inom kort ges in till kommission.

Övriga frågor som behandlas i promemorian medför inte sådana ändringar att gemenskapsrättens regler om statsstöd aktualiseras. Någon anmälan till kommission för statsstödsgranskning behövs alltså inte i dessa delar.

3 Beskattningen av bränslen

3.1 Inledning

Före den 1 januari 1993 var EG en tullunion med gemensam tullmur utåt mot tredje land och inga tullar mellan medlemsstaterna. Annan skatt än tull reglerades däremot nationellt och påfördes vid gränspassage mellan medlemsstaterna. Vid årsskiftet 1992/93 genomfördes emellertid den inre marknaden och i samband därmed slopades gränskontrollerna mellan medlemsstaterna vid införsel av varor från en medlemsstat till en annan. Huvudregeln numera är att inga sådana gränsformaliteter skall ske enbart till följd av att en gräns mellan medlemsstater passeras.

Fri rörlighet för varor kräver att medlemsstaternas förfarandebestämmelser om bl.a. punktskatter är harmoniserade. Principerna på detta område har tidigare varit att skatten skall tas ut i det land där varan konsumeras med konsumtionslandets skattesats och tillfalla konsumtionslandet. Traditionellt har detta åstadkommits genom att exporten gjorts skattefri och att det vid import tas ut skatt enligt samma skattesats som tas ut på varor inne i landet. Förfarandet att ta ut skatt vid införsel innefattar dock gränsformaliteter och är därför inte förenligt med principen om den inre marknaden. Det problem som detta innebär kan lösas på olika sätt. Ett sätt är att överge principen om beskattning i konsumtionslandet och övergå till beskattning i det land där varan köpts. Denna lösning har i princip valts när det gäller privatpersoners inköp för eget bruk. För den kommersiella handeln har medlemsstaterna däremot inte velat frånga principen att skatt skall tas ut i konsumtionslandet.

Inom EU finns en gemensam beskattningsordning för alkoholvaror och tobaksvaror. Denna ordning har på bränsleområdet hittills endast gällt för vissa mineraloljor, men omfattar sedan energiskattedirektivet trätt i kraft en något utvidgad grupp energiprodukter. Reglerna för den EU-gemensamma beskattningsordningen (den s.k. suspensionsordningen) finns i 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 nr L 076, 23.3.1992 s. 1, Celex 31992L0012), det s.k. cirkulationsdirektivet. Beskattning i Sverige sker enligt bl.a. lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE), lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS) och lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS).

Den som för kommersiella ändamål förflyttar angivna punktskattepliktiga varor mellan medlemsstater skall enligt cirkulationsdirektivet se till att varorna åtföljs av ledsagardokument och att varorna omfattas av säkerhet för skattens betalning. Cirkulationsdirektivets bestämmelser om ledsagardokument m.m. har genomförts i svensk rätt genom bestäm-

melser i LSE, LTS, LAS och lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeproducter (LPK).

3.2 Allmänt om det skattepliktiga området

De svenska reglerna om beskattning av bränslen finns i LSE. LSE är anpassad till de gemenskapsrättsliga reglerna om skattepliktens omfattning och skattesatser som tidigare har gällt på bränsleområdet genom mineraloljedirektivet och skattesatsdirektivet (rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor, EGT nr L 316, 31.10.1992, s. 12 och rådets direktiv 92/82/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av punktskattesatser för mineraloljor, L 316, 31.10.1992 s. 19).

Jämfört med mineraloljedirektivet har det skattepliktiga området utvidgats genom det nya energiskattedirektivet. Förutom mineraloljeproducter omfattar det nya direktivet också kol, koks, naturgas och el samt vissa ytterligare energiproducter, både fossila och icke fossila producter, t.ex. masugns gas, koksugns gas, stadsgas samt vegetabiliska och animaliska oljor och fetter. I Sverige har dock skatt tagits ut på såväl kol, koks, naturgas som el sedan länge. Alla flytande och gasformiga kolväten som förbrukas för uppvärmning har redan tidigare varit skattepliktiga enligt LSE, men nu kommer skatteplikten att utvidgas till att också omfatta alla fasta kolväten. Energiskattedirektivet innebär ingen ändring av regeln om att alla motorbränslen skall vara skattepliktiga.

Sverige är skyldigt att införliva de skattepliktiga producterna enligt energiskattedirektivet i svensk lagstiftning. De flesta av de skattepliktiga producterna enligt direktivet är redan skattepliktiga enligt LSE. Några kompletteringar är dock nödvändiga.

Förutom för de nytilkomna fossila bränslena medför energiskattedirektivet således att skatteplikt måste införas också för vissa bio-bränslen. Det gäller främst vegetabiliska och animaliska oljor och fetter. Under vissa förutsättningar får dock skattebefrielse medges för sådana biobränslen och biodrivmedel. Även om skattebefrielse ges innebär detta ingen förändring av att producten i sig omfattas av skatteplikt. Skatteplikten innebär att producten förs in i beskattningssystemet och eventuell skattefrihet uppnås genom olika skattetekniska lösningar, vanligen avdrag i skattedeklarationen.

Torv omfattas inte av energiskattedirektivet. Inte heller tas det i dag ut någon energi- eller koldioxidskatt på torv i Sverige.

På samma sätt som i mineraloljedirektivet identifieras de flesta skattepliktiga producterna i energiskattedirektivet genom KN-nr, dvs. det nummer som anges i EG:s klassificeringssystem för tull och statistik, den s.k. kombinerade nomenklaturen. Energiskattedirektivet utgår från de KN-nummer som finns i kommissionens förordning (EG) nr 2031/2001 av den 6 augusti 2001 om ändring av bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om gemensamma tulltaxan. I LSE, som bygger på reglerna i mineraloljedirektivet, har hittills gällt KN-nummer i dess lydelse per den 1 oktober 1994.

I artikel 2.1 i energiskattedirektivet finns en uppräkningslista av vilka produkter som definieras som energiprodukter. Dessa produkter är skattepliktiga. Skatteplikt gäller också för alla övriga produkter som används som motorbränslen samt också för andra kolväten, än de som omfattas av begreppet energiprodukter, om de används för uppvärmning. I samtliga fall gäller att skatten slutligen skall belasta ett bränsle när bränslet säljs eller används för motordrift eller för uppvärmning. Det finns dock skilda regler för skatteuppbörden, beroende på vilka bränslen det rör sig om (jfr närmare om detta nedan i avsnitt 3.6). Dessa regler har även betydelse för uppbyggnaden av skattepliktsbestämmelserna. För vissa produkter är sålunda skatteplikten generell, ibland är den villkorad av om produkten är avsedd att användas som bränsle för uppvärmning eller motorbränsle. En del av de skattepliktiga produkterna är produkter som normalt inte används som bränsle men som skulle kunna användas för uppvärmning.

Som exempel på nya skattepliktiga produkter, som är baserade på biomassa och som enligt direktivet blir skattepliktiga när de avsedda att användas för uppvärmning, kan nämnas *vegetabiliska och animaliska oljor och fetter* (KN-nr 1507–1518). Ett annat exempel är *metanol* som inte är syntetisk (KN-nr 2905 11 00). Skatteplikt för dessa produkter har enligt mineraloljedirektivet endast gällt vid användning som motorbränsle. Däremot är varken bioetanol eller syntetisk etanol skattepliktig. Etanol blir dock skattepliktig om den används som motorbränsle eftersom alla motorbränslen är skattepliktiga. Skattebefrielse kan dock under vissa förutsättningar medges enligt artikel 16 i energiskattedirektivet för alla bränslen som är baserade på biomassa.

I följande tabell finns det en förteckning över de skattepliktiga energiprodukterna. Direktivet identifierar endast produkterna genom KN-nr utan att ange några benämningar. Det finns därför anledning att närmare beskriva vilka huvudsakliga produkter som avses. Framtida förändringar av KN-numren skall föras in i direktivet genom en årlig översyn som handhas av kommissionen genom ett kommittéförfarande (se artikel 2.5 andra stycket i energiskattedirektivet). Någon sådan översyn har ännu inte skett.

Tabell 3.1 Skattepliktiga energiprodukter enligt energiskattedirektivet

	Produkter enligt KN-nr	Huvudsaklig omfattning	Exempel
1	1507–1518, när de är avsedda att användas som bränsle för uppvärmning eller motorbränsle	Vegetabiliska och animaliska fetter och oljor	Rapsolja
2	2701, 2702, 2704–2715	Stenkol, brunskol, koks, kolkas (koksugns gas m.m.), råolja, bensin, dieselolja, eldningsolja, gasol, naturgas, bitumen, oljeskiffrar	
3	2901 och 2902	Acykliska och cykliska kolväten	Toluen Xylen

4	2905 11 00, som inte är av syntetiskt ursprung, när de är avsedda att användas som bränsle för uppvärmning eller motorbränsle	Metanol	
5	3403	Beredda smörjmedel	Rostskyddsolja Skärolja
6	3811	Antiknackmedel	
7	3817	Alkylbensen och alkylnaftalen	
8	3824 90 99, när de är avsedda att användas som bränsle för uppvärmning eller motorbränsle	Diverse kemiska produkter inbegripet sådana som består av blandningar av naturprodukter	Rapsmetylester och E85 (en blandning som innehåller 85 procent etanol och resten bensin m.m.)

Sedan den 1 januari 1999 har råttallolja (KN-nr 3803 00 10) varit skattepliktig i Sverige (prop. 1998/99:26). Någon förändring av detta förhållande föreslås inte. Råttallolja är en biprodukt som framställs vid tillverkning av pappersmassa på kemisk väg. Detta bränsle omfattas inte av reglerna i energiskattedirektivet.

Svavelskatten – som regleras i LSE, tas ut för svavelinnehållet i torv och för de energi- och koldioxidbeskattade bränslen som avses i 2 kap. 1, 3 och 4 §§ LSE – omfattas inte av reglerna i energiskattedirektivet. Några materiella ändringar av dessa bestämmelser behöver därför inte göras med anledning av anpassningen till det nya direktivet.

Blandbränslen

Inom bränslebeskattningen förekommer det ofta att bränslena vid användningen är sammansatta av flera olika komponenter. Ibland är hela blandningen skattepliktig, ibland endast vissa komponenter i blandningen. Ytterligare en faktor som ibland påverkar är för vilket ändamål som blandningen är avsedd, t.ex. uppvärmning. Det kan därför finnas anledning av att närmare belysa hur skattepliktsreglerna påverkar beskattningen i några aktuella fall.

Det förekommer ibland att fossila bränslen förbränns blandade med biobränslen, t.ex. stenkol som förbränns blandat med träflis. Eftersom stenkol är skattepliktigt men inte träflis redovisas skatt endast för den fossila andelen. Om däremot etanol (KN-nr 2207 20 00), som inte är skattepliktig enligt energiskattedirektivet, blandas med en mindre andel bensin vid tillverkning av etanolbränslet E85 sker en omklassificering till ett annat KN-nummer (KN-nr 3824 90 99) och därmed blir E85 skattepliktig i sin helhet. Att sedan etanolen i E85 i praktiken inte blir beskattad om den framställs från biomassa är det andra regler som avgör. Detta kan i sin tur jämföras med den nya skatteplikten som införs för visst hushållsavfall den 1 juli 2006. För hushållsavfallet är det endast innehållet av fossilt kol som är skattepliktigt. Vidare gäller att en viss,

schablonmässigt bestämd procentuell andel av mängden hushållsavfall anses utgöras av fossilt kol.

Många av mineraloljeprodukterna, t.ex. bensen, består av hundratals eller tusentals olika komponenter i en blandning. Enligt det regelverk som gäller för vissa KN-nummer kan vissa tillsatser göras till en sådan oljeprodukt utan att KN-numret ändras. Ett exempel är att nästan all bensen som säljs i Sverige innehåller fem procent etanol men det förändrar inte klassificeringen och därmed inte heller skatteplikten.

3.3 Nya energiprodukter som omfattas av skatteplikt

Förslag: De skattepliktiga produkterna i lagen om skatt på energi kompletteras i enlighet med de tvingande reglerna i energiskattedirektivet, vilket bland annat innebär att vegetabiliska och animaliska oljor och fetter liksom fettsyrametylestrar, t.ex. rapsmetylester (RME), kommer att bli skattepliktiga. Vidare innebär det att skatteplikten kommer omfatta i stort sett alla fossila bränslen. Detta medför bland annat att koksugns gas, masugns gas och stadsgasen i Stockholm blir skattepliktiga i sin helhet. Skattebefrielse i vissa fall för de tillkommande produkterna behandlas i avsnitt 3.4. Som en följdändring av att begreppet energiprodukter införs i lagen om skatt på energi skall bränslen som används vid framställning av de produkter, som omfattas av begreppet energiprodukter, omfattas av skattefrihet.

Skälen för förslaget

3.3.1 Vegetabiliska och animaliska oljor och fetter

De energiprodukter som omfattas av KN-nr 1507–1518, vilka i huvudsak omfattar vegetabiliska och animaliska oljor och fetter, föreslås bli skattepliktiga om de säljs eller förbrukas för uppvärmning eller motordrift. Det rör sig alltså om t.ex. rapsolja, sojabönsolja, palmolja och solrosolja. Samma typ av villkorad skatteplikt föreslås också gälla för metanol som inte är av syntetiskt ursprung (KN-nr 2905 11 00) och för produkter som omfattas av KN-nr 3824 90 99, t.ex. rapsmetylester och E85, en blandning som innehåller 85 procent etanol och resten bensen m.m. Dessa förslag följer således av de tvingande reglerna i energiskattedirektivet.

I direktivet anges att produkterna är skattepliktiga ”när de är avsedda att användas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle”. Som närmare utvecklas i avsnitt 3.6.2, skall dock de aktuella produkterna hanteras av godkända upplagshavare och andra aktörer inom reglerna för suspensionsordningen. Ett krav för att godkännas som upplagshavare är att denne har för avsikt att hantera de skattepliktiga bränslena. Den avsikt som avses i energiskattedirektivet får härigenom anses uppfylld och av praktiska kontrollskäl inträder skyldigheten att betala skatten i och med att produkten säljs eller förbrukas (jfr avsnitt 3.6.2 om effekterna av systemet med suspensionsordningen för biobränslen).

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 3 § LSE.

3.3.2 Fossila bränslen

3.3.2.1 Inledning

De energiprodukter som omfattas av KN-nr 2701, 2702, 2704 och 2705–2715 rymmer nästan hela spektrumet av fossila bränslen. Där ingår allt från stenkol, brunkol, råolja, naturgas, naturlig bitumen, oljeskiffrar och andra naturligt förekommande kolväten till den långa rad produkter som framställs från dessa, t.ex. koks, koksugns gas, bensin, fotogen, dieseloljor, eldningsoljor, gasol och petroleumkoks.

Jämfört med mineraloljedirektivet har energiskattedirektivet inneburit en utvidgning av det skattepliktiga området. Eftersom vi i Sverige förutom mineraloljeprodukter redan beskattar naturgas och kolbränslen inklusive petroleumkoks innebär utvidgningen dock ingen större förändring av de skattepliktiga produkterna i LSE. De tillkommande produkterna är sådana som faller under KN-nr 2708 (stenkolstjärbeck m.m.) och 2714 (naturlig bitumen, oljeskiffer, naturasfalt m.m.). Ingen av dessa produkter bedöms dock i någon nämnvärd utsträckning användas som bränsle i Sverige.

På samma sätt som i dag skall också skatteplikt gälla för vissa produkter som mera sällan används för ändamål som medför beskattning (KN-nr 2901, 2902, 3403, 3811 och 3817). Dessa produkter omfattades också av skatteplikt enligt mineraloljedirektivet, men deras KN-nummer har ändrats.

Vidare kommer nu produkter under KN-nr 2705 att omfattas av definitionen av energiprodukter. Dessa produkter behandlas särskilt i följande avsnitt.

3.3.2.2 Koksugns gas och andra gaser enligt KN-nr 2705 som uppkommer vid industriella processer

Produkter enligt KN-nr 2705 omfattar masugns gas samt kolgas, eller som den vanligen benämns i Sverige, koksugns gas och liknande gaser som framställs från kol. Koksugns gas beskattas i dag för sitt kolväteinnehåll (se 2 kap. 4 § första stycket 2 LSE), som utgör ca 25 procent av gasens totala volym. Masugns gasens kolväteinnehåll ligger under den femprocentiga kolvätegräns som gäller för beskattning enligt LSE.

Koksugns gas uppkommer som en biprodukt vid framställning av koks i koksverk. I Sverige finns endast koksverk på två platser, i anslutning till framställning av råjärn i masugnarna i Oxelösund och i Luleå. Den koksugns gas som uppkommer används för stålproduktion och kalkbränning i anslutning till stålprocesserna. Masugns gasen uppkommer i samband med masugnsprocessen och används dels för råjärns- och råstålsframställning, dels kalkbränning i anslutning till dessa processer. I viss utsträckning används vidare både koksugns gas och masugns gas för framställning av el och värme i kraftvärmeverk.

Inom de metallurgiska processerna uppkommer även i mindre omfattning andra gaser. Det gäller främst processer där det insatta bränslet används för s.k. dubbel användning, dvs. förbrukning både för uppvärmning och för annat ändamål än som motorbränsle eller bränsle för

uppvärmning (jfr avsnitt 4). Som exempel på processgaser från de metallurgiska processerna kan nämnas fuminggas, konvertergas, kaldogas, smältugns gas och gas som bildas i kupolugn vid framställning av gjutgods. Någon beskattning sker inte i dag av dessa gaser, beroende på deras låga innehåll av kolväten. En annan närbesläktad processgas är karbidugns gasen, som uppkommer i samband med produktion av kalciumkarbid. Även denna gas har ett lågt kolväteinnehåll, varför den inte beskattas enligt nuvarande svenska energiskatteregler. De nu angivna gaserna nyttiggörs huvudsakligen för torkning samt uppvärmning av processutrustning och lokaler inom industriella processer.

Av artikel 2.1 i energiskattedirektivet följer att produkter enligt KN-nr 2705 skall omfattas av skatteplikt. Det föreslås således nu att de skall ingå i det skattepliktiga området för bränslen och deras användning skall redovisas i skattedeklaration. Detta innebär, i förhållande till gällande svenska regler, att inte endast kolvätedelen av koksugns gasen skall redovisas, utan hela gasblandningen.

Medlemsstaterna har dock möjlighet att skattebefria produkter enligt KN-nr 2705 som används för uppvärmning (se artikel 15.1 l). Beträffande överväganden i denna del, se avsnitt 3.4.2.

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 3 § LSE.

3.3.2.3 Stadsgas

Begreppet stadsgas används för den gas som distribueras för uppvärmning genom rörledningsnät i några större städer. Under nittonhundratalets första del framställdes stadsgasen vanligtvis från stenkolk i samband med tillverkning av koks i kokgasverk. Efter nedläggning av koksverken i städerna har gasen framställts antingen från lättbensin (nafta) alternativt gasol i spaltgasverk eller från naturgas genom att späda ut naturgasen med en ungefär lika stor del luft. Utspädningen sker för att anpassa gasen till kundernas befintliga brännare i spisar och liknande. Landets enda spaltgasverk finns i Stockholm. I Göteborg och Malmö används utspädd naturgas. För de senare två städerna har en avveckling av stadsgasen inletts. I vissa fall kommer outspädd naturgas att ersätta stadsgasen men i andra fall kommer inte längre någon gas att levereras vilket medför att exempelvis gasspisar kommer att ersättas med elpisar. I Stockholm undersöks möjligheterna att ersätta spaltgasen med stadsgas framställd av naturgas men i brist på naturgasnät är naturgasen tänkt att importeras i flytande form.

Spaltgasen innehåller väsentligen metan (ca 30 procent) och vätgas (drygt 50 procent). Enligt LSE har endast andelen metan och andra kolväten i spaltgasen varit skattepliktig. Enligt energiskattedirektivet är en grupp gaser som finns under KN-nr 2705 skattepliktiga. Dessa gaser kan uppkomma vid kemiska reaktioner med stenkolk och andra kolbränslen eller kan uppkomma vid krackning av mineraloljor, petroleumgaser eller naturgas, vanligen vid närvaro av vattenånga. Numret omfattar också gaser som har bildats under marken. Den stadsgas som uppkommer vid krackning (spaltning) av mineraloljeprodukter i Stockholm får anses omfattas av beskrivningen av de gaser som ingår i KN-nr 2705. Det medför således att spaltgasen vid anpassning till direktivet blir

skattepliktig i sin helhet. Hur skatten för spaltgasen beräknas beskrivs i avsnitt 3.5.

Om skattskyldigheten inträder när naturgas förekommer i flytande form medför en bestämmelse i 2 kap. 2 § andra stycket LSE att skatten för den flytande naturgasen skall beräknas enligt den volym gasen har vid en viss temperatur och visst tryck. Vid dessa förhållanden befinner sig gasen i gasformigt tillstånd. En skatteberäkning fordras således i dessa fall. Sannolikt kommer naturgasen i de flesta fall dock att befinna sig i gasformigt tillstånd när skattskyldigheten inträder.

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 3 § LSE.

3.3.2.4 Övriga gaser enligt KN-nr 2705

Gaser enligt KN-nr 2705 torde till följd av sina fysikaliska egenskaper knappast bli föremål för internationell handel utan de aktuella gaserna kan väntas bli framställda eller uppkomma inom landet. Så vitt kan bedömas förekommer för närvarande i Sverige inte någon användning av andra gaser enligt KN-nr 2705 än de som diskuterats i avsnitten 3.3.2.2 och 3.3.2.3. I den mån sådan användning skulle förekomma skall skatt betalas för produkten. Det beskrivs närmare i avsnitt 3.5. med de belopp som gäller för likvärdigt bränsle för vilket en minimiskattenivå har fastställts i energiskattedirektivet (se 2 kap. 3 § LSE, som grundar sig på artikel 2.3 första stycket i energiskattedirektivet).

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 3 § LSE.

3.3.2.5 Andra kolväten än torv för uppvärmning

Enligt 2 kap. 4 § LSE är produkter, som innehåller minst 5 procent flytande eller gasformiga kolväten skattepliktiga om de säljs eller förbrukas för uppvärmning och skatt betalas för kolvätedelen. På grund av direktivets tvingande regler föreslås att skatteplikten för kolväten utvidgas så att den omfattar alla kolväten, dvs. även fasta, om dessa säljs eller förbrukas för uppvärmning. Direktivet gör undantag från skatteplikt för torv (KN-nr 2703). Det nuvarande undantaget i lagen när det gäller energi- och koldioxidskatt på torv kan därför behållas.

Med kolväten bör förstås dels de oförädlade bränslena stenkol, brunkol, råolja, naturgas med flera, dels på olika sätt förädlade bränslen och restprodukter som uppkommit vid förädlingen, såsom koks, dieseloljor, eldningsoljor, gasol, metan, allt under förutsättning att det homogena bränslet i huvudsak består av kolväteföreningar. Huvuddelen av dessa kolväten är redan skattepliktiga genom att de omfattas av definitionen på energiprodukter, dvs. ryms inom de KN-nr som nämns i 1 kap. 3 § LSE. Dock bör polymera kolväteföreningar, dvs. vissa plaster som är uppbyggda av kol och väte, inte anses som kolväten.

Bränslen som består av kolväten är sällan enhetliga utan innehåller ofta blandningar av många olika kolväten. Dessutom kan det förekomma blandbränslen som består både av kolväten och andra kemiska föreningar. Ett sådant blandbränsle som inte omfattas av skatteplikt därför att det inte tillhör något av de skattepliktiga bränslena enligt indelningen i KN-nr men som t.ex. består av 40 procent kolväten och resten träflis bör

således endast beskattas för den i blandningen ingående andelen kolväten.

För närvarande finns det en gräns på fem procent under vilken kolväteblandningar inte skall beskattas. Denna gräns torde, inte minst då kolvätefattiga gaser som masugnsgas föreslås bli skattefria (se avsnitt 3.4.2), komma att sakna praktisk betydelse. Med hänsyn härtill bör bestämmelsen slopas.

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 3 § och 2 kap. 4 § LSE.

3.3.3 Skattefrihet för energiprodukter som används för framställning av energiprodukter

Enligt nuvarande regler i 6 a kap. 1 § 6 LSE gäller skattefrihet för bränslen som förbrukas vid framställning av mineraloljeprodukter, kolbränslen, petroleumkoks eller andra produkter för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren. Bestämmelsen grundar sig, så vitt den avser mineraloljor, på en hittillsvarande regel i artikel 4.3 i mineraloljedirektivet. Denna regel har numera ersatts av artikel 21.3 i energiskattedirektivet, som reglerar skattefrihet för energiprodukter som används vid framställning av energiprodukter. I praktiken rör det sig främst om raffinaderiernas och övrig petrokemisk industris produktion samt generellt sett framställning av olika sorters motorbränslen.

Som tidigare utvecklats är begreppet energiprodukter i viss mån vidare än den grupp av bränslen som hittills beskattats i Sverige. En följdändring av att begreppet energiprodukter införs i LSE är att också bränslen som används vid framställning av de produkter, som omfattas av begreppet energiprodukter, kommer att omfattas av skattefrihet. Detta bedöms dock inte medföra några större förändringar, utan i allt väsentligt bedöms den skattefrihet som följer av 6 a kap. 1 § 6 LSE i dess föreslagna lydelse stämma överens med vad som hittills gällt i Sverige. De ändrade reglerna torde således endast vara av praktisk betydelse för framställning av vissa produkter från de vegetabiliska och animaliska oljorna och fetterna samt bituminösa blandningar baserade på naturlig bitumen eller naturasfalt (blandningarna ingår i KN-nr 2715) som sker på några platser i Sverige.

Förslaget föranleder ändringar i 6 a kap. 1 § 6 LSE.

3.4 Skattebefrielse för vissa bränslen som säljs eller förbrukas för uppvärmning, m.m.

3.4.1 Skattebefrielse för vissa biobränslen enligt artikel 16 i energiskattedirektivet

Förslag och bedömning: Förslag till nya bestämmelser i lagen om skatt på energi avseende skattebefrielse för alternativa drivmedel lämnas inte i denna promemoria. Dagens skattefrihet för vegetabiliska och animaliska oljor och fetter vid användning för uppvärmning
--

behålls genom införandet av en uttrycklig bestämmelse om skattefrihet vid sådan användning. Detsamma gäller fettsyrametylestrar och icke syntetisk metanol. Nuvarande generella skattefrihet för metan som framställs genom biologiska processer behålls och samordnas med övriga biobränslen.

Bakgrunden till förslaget och bedömningen: Energiskattedirektivet ger vissa möjligheter till befrielse från skatt för vissa biobränslen och för biologiskt nedbrytbara produkter, restprodukter och avfall (se artikel 16 i direktivet). Det är dock inte någon generell befrielse utan det finns begränsningar. Befrielse från eller nedsättning av skatt får medges för skattepliktiga produkter om de består av eller innehåller en eller flera av de produkter som anges i tabell 3.2.

Tabell 3.2 Energiprodukter som får skattebefrias enligt artikel 16 i energiskattedirektivet

	Produkter enligt KN-nr	Huvudsakliga omfattning	Exempel
1	1507–1518	Vegetabiliska och animaliska fetter och oljor	Rapsolja
2	3824 90 55 och 3824 90 80–3824 90 99 för de beståndsdelar som framställs av biomassa	Blandningar av fettsyra-estrar av glycerol Diverse kemiska produkter inbegripet sådana som består av blandningar av naturprodukter	Rapsmetylester och E85 (en blandning som innehåller 85 procent etanol och resten bensin m.m.)
3	2207 20 00 och 2905 11 00 som inte är av syntetiskt ursprung	Etanol och annan sprit, denaturerade, oavsett alkoholhalt Metanol, icke syntetisk	
4	Produkter som framställts av biomassa inklusive produkter enligt 4401 och 4402	Biogas Brännved i olika former, sågspån och annat träavfall, träkol,	Rötgas och deponigas Vedträn, träbriketter och träpelletar

Med biomassa avses den biologiskt nedbrytbara delen av produkter, avfall och restprodukter från jordbruk (inklusive material av vegetabiliskt och animaliskt ursprung), skogsbruk och därmed förknippad industri, samt den biologiskt nedbrytbara delen av industriavfall och kommunalt avfall. Deponigaser, gas från avloppsreningsanläggningar och andra biogaser omfattas av definitionen (jfr uttalanden i samband med antagandet av energiskattedirektivet, rådsdokument den 14 oktober 2003, 13253/03 ADD 1, FISC 139).

Som ett viktigt förbehåll för befrielsen är att den inte får medföra någon överkompensation för merkostnaderna för framställning av de aktuella biobränslena, i förhållande till de konventionella bränslen som de ersätter. En statsstödsprövning av skattelättnaderna är således

nödvändig för att säkerställa att företagen inte får överkompensation genom en tillämpad skattelättnad. Det finns dessutom en tidsmässig begränsning till högst två tidsperioder om sex år vardera.

Regeringen har lagt fast en strategi för skattenedsättning för alternativa drivmedel (se senast uttalanden i budgetpropositionen för 2005, avsnitt 8.4.4 samt även i budgetpropositionen för 2006, avsnitt 5.5.9), som baseras på de nämnda möjligheterna till skattelättnader i energiskattedirektivet. Kommissionen har i beslut den 13 mars 2006 i ärende N 112/2004 godkänt denna skattestrategi ur statsstödssynpunkt (ännu inte publicerat i EUT). Godkännandet gäller t.o.m. utgången av år 2008.

Skälen för bedömningen och förslaget: I Sverige har regeringen hittills genom särskilda beslut gett skattefrihet för t.ex. etanol och rapsmetylester (RME) som används som drivmedel. Beträffande biobränslen som används som drivmedel, finns nu ett statsstödsgodkännande av en strategi för hur skattelättnader skall ges på detta område. Regeringen har för avsikt att i särskild ordning lämna ett förslag till lagändringar som är nödvändiga för att skattestrategin för alternativa drivmedel skall kunna tillämpas. Med hänsyn härtill läggs här inte fram något konkret förslag i frågan.

Biobränslen som används för uppvärmning faller utanför denna skattestrategi och omfattas i dag inte av skatteplikt enligt LSE. Detta gäller bland annat vegetabiliska och animaliska oljor och fetter (produkter under KN-nr 1507–1518) samt fettsyrametylestrar (KN-nr 3824 90 99). Så vitt framkommit används dessa produkter i dag inte för uppvärmning inom industrin. I viss, mindre omfattning sker förbrukning för uppvärmning av bostadshus och lokaler. Det huvudsakliga användningsområdet för dessa produkter som bränsle är dock för kraftvärme- respektive värmeproduktion. Under senare år har sådan användning ökat i omfattning och den har ersatt fossil eldningsolja som bränsle. Till övervägande del rör det sig om palmolja, rapsolja och andra vegetabiliska oljor.

Att finna alternativ till fossila bränslen inom olika delar av samhället utgör en viktig del i arbetet med att bygga ett ekologiskt hållbart samhälle. Mot den bakgrunden bör den möjlighet till skattebefrielse, som ges i artikel 16 i energiskattedirektivet, utnyttjas för de vegetabiliska och animaliska oljorna och fetternas del liksom för fettsyrametylestrar och icke syntetisk metanol. Dessa produkter föreslås således komma att omfattas av skatteplikt enligt LSE, men dagens skattefrihet behålls genom att uttryckliga bestämmelser om skattebefrielse föreslås. Skattefriheten kommer därigenom aktörerna till del genom antingen avdrag i deklarationen (lagerhållare/upplagshavare), inköp som skattebefriad förbrukare eller återbetalning av skatten.

Förslaget till skattefrihet för de vegetabiliska och animaliska oljorna och fetterna samt fettsyrametylestrarna och icke syntetisk metanol kräver kommissionens godkännande ur statsstödssynpunkt. En ansökan om sådant godkännande kommer snarast att lämnas in till kommissionen.

Genom en generell bestämmelse i 2 kap. 11 § 1 LSE gäller i dag skattefrihet för metan som framställs genom biologiska processer (biogas). Härunder ryms olika former av biogas, såsom deponigas och rötgas. Skattetekniskt åstadkoms skattefriheten genom undantag från skatteplikten, varför dessa gaser inte omfattas av deklaraionsplikt. Skattefriheten är ett undantag från reglerna i mineraloljedirektivet som

har kunnat göras med stöd av ett rådsbeslut enligt artikel 8.4 i det direktivet. Undantaget gäller till utgången av 2006 enligt övergångsbestämmelser till energiskattedirektivet (se artikel 18.1 samt bilaga II).

I dag framställs ca 1,4 TWh biogas i Sverige. 30–50 procent av denna volym används för uppvärmning. Resterande mängder förbrukas huvudsakligen som drivmedel, men mindre mängder matas även in på naturgasnätet respektive facklas bort.

Gällande skattefrihet bedöms rymmas inom ramen för artikel 16 i energiskattedirektivet. Härutöver krävs dock kommissions godkännande av bestämmelsen ur statsstödssynpunkt. I kommissionens beslut om statsstödsgodkännande av den svenska drivmedelsstrategin för alternativa drivmedel ingår ett godkännande av biogas för drivmedelsanvändning. En ansökan avses dock att nu också lämnas in till kommissionen för att få ett godkännande av den del av bestämmelsen om skattefrihet som rör biogas som används som bränsle för uppvärmning.

Nu gällande skattefrihet kommer aktörerna till del genom ett undantag från skatteplikten. Av kontrollskäl bör dock de skattefria volymerna omfattas av deklarationsplikt, varför skattefriheten i stället föreslås ges inom ramen för regelverket med registrerad lagerhållare respektive skattebefriad förbrukare, eller genom återbetalning av skatt.

Förslaget föranleder ändringar i 2 kap. 11 §, 6 kap. 4 §, 8 kap. 1 § samt införandet av en ny paragraf, 6 a kap. 6 § LSE.

3.4.2 Skattebefrielse för produkter enligt KN-nr 2705

Förslag: Befrielse från energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt skall gälla för koksugns gas, masugns gas och andra gaser enligt KN-nr 2705 som uppkommit vid vissa industriella tillverkningsprocesser.

Bakgrunden till förslaget: Som närmare beskrivits i avsnitt 3.3.2.2 innebär energiskattedirektivet att produkter enligt KN-nr 2705 omfattas av definitionen på energiprodukter. De föreslås därför i denna promemoria göras skattepliktiga enligt LSE. Medlemsstaterna har dock möjlighet att skattebefria produkter enligt KN-nr 2705 som används för uppvärmning (se artikel 15.1 1 i energiskattedirektivet). För en närmare beskrivning av vilka produkter som bedöms omfattas av det angivna KN-numret, hänvisas till avsnitt 3.3.2.2.

Skälen för förslaget: Användningsområdet för koksugns gas och masugns gas är i huvudsak begränsat till användning i metallurgiska processer. Koksverk respektive masugn är processteg som ryms inom den nuvarande svenska definitionen av begreppet metallurgiska processer. Vid en utvidgning av det skattepliktiga området till att omfatta koksugns gas och masugns gas vore det naturligt att av konkurrensskäl likställa dessa gaser med kol och användningen av dem i koksverk och masugnar skulle alltså även i fortsättningen vara skattefria. I avsnitt 4 av denna promemoria föreslås en anpassning av skattefriheten för bränslen som används i metallurgiska processer till den ram som numera sätts av energiskattedirektivet. Sålunda föreslås att även bränsleanvändning som sker för uppvärmning av ämnen vid exempelvis valsning skall omfattas av skattefriheten. I och med detta skulle – så vitt kan bedömas – all

användning av koksugns gas och masugns gas i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet vara skattefri. På motsvarande sätt skulle skatt inte heller tas ut på den karbidugns gas, som används i den kemiska reduktionsprocess som sker vid framställning av kalciumkarbid. Motsvarande skattefrihet skulle gälla för andra processgaser som både uppkommer och förbrukas inom industriella processer. Eventuell användning av gaserna utanför tillverkningsprocesserna skulle dock beskattas.

Det är dock inte möjligt att finna avsättning för all uppkommen gas inom de industriföretag där gaserna bildats som restprodukter vid olika led i de industriella processerna. Förhållandevis stora mängder av särskilt koksugns gas och masugns gas används sålunda externt för framställning av el och värme i kraftvärmeverk. I mindre mån nyttiggörs även processgaser i industriföretag, som är belägna i nära anslutning till de företag där gaser uppkommer. Att utnyttja gaserna på dessa sätt är en miljömässig fördel, eftersom energiinnehållet i gaserna kan tillgodogöras samtidigt som användningen av eldningsolja kan minska. Alternativet vore att gaserna bränns i fackla i fria luften, vilket medför att energiinnehållet inte tillgodogörs.

En beskattning av gaserna riskerar, även med beaktande av de generella skattelättnader som gäller för kraftvärmeproduktion, att allvarligt försämra de ekonomiska förutsättningarna för att utnyttja gaserna för kraftvärmeproduktion. Den möjlighet, som ges i artikel 15.1 l i energiskattedirektivet, bör därför utnyttjas för att befria gaserna från energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt.

En koppling bör göras till att gaserna uppkommit i en industriell tillverkningsprocess som avses i 6 a kap. 1 § 1 eller 11 kap. 9 § 2 LSE. Det rör sig således om processer, vars insats av energi kan skattebefrias med stöd av bestämmelserna i artikel 2.4 b, första, andra och tredje strecksatserna i energiskattedirektivet. För en närmare beskrivning av dessa processer och omfattningen av den föreslagna skattefriheten för insatsbränslen, se avsnitt 4 i denna promemoria samt, beträffande motsvarande skattebefrielse för energiskatten på el, prop. 2003/04:144. Så vitt kunnat utrönas uppkommer inte processgaser vid tillverkning av mineraliska produkter, varför anledning saknas att föra in dessa processer i uppräknningen av processer, vars restgaser skall skattebefrias.

Det ligger i beskattningssystemets natur och logik att inte beskatta de bränslen som används i de processer som omfattas av regleringen i artikel 2.4 b första, andra och tredje strecksatserna i energiskattedirektivet. Denna natur och logik får anses innefatta skattebefrielse av de restprodukter, som uppkommer som en direkt följd av processerna. Skattebefrielsen av dessa restgaser utgör alltså inte statligt stöd.

Skattebefrielsen bedöms endast beröra ett fåtal företag. Av kontrollskäl bör de skattebefriade bränslevolymer redovisas i bränsleskattedeklarationer. De berörda företagen bedöms regelmässigt vara registrerade som skattskyldiga för hantering av bränslen redan i dag och torde i vart fall uppfylla kraven för att registreras som lagerhållare för under skatteuppskov kunna hantera de aktuella gaserna. I den mån så inte är fallet ges möjlighet till registrering som skattebefriad förbrukare respektive återbetalning av skatt i enlighet med det sedvanliga regelverket för beskattning av bränslen enligt LSE.

De ändringar som föranleds av förslaget införs i en ny paragraf, 6 a kap. 6 § i LSE (jfr punkten 3 av övergångsbestämmelserna).

3.4.3 Ändringar i bestämmelserna om undantag från skatteplikt

Förslag: Nuvarande undantag från skatteplikten för trädbränslen som används för motordrift vid kraftvärmeproduktion ändras så att trädbränslen och träkol alltid undantas oberoende av hur de används.

Skälen för förslaget: Enligt artikel 2.4 a i energiskattedirektivet skall direktivet inte tillämpas på olika slags trädbränslen och för träkol (KN-nr 4401 och 4402). Dessa bränslen finns visserligen inte med i förteckningen över de skattepliktiga produkterna men i några ovanliga fall skulle t.ex. trädbränslen kunna användas för motordrift. I 2 kap. 11 § första stycket 2 LSE finns redan ett skattepliktsundantag för trädbränslen som förbrukas för motordrift vid kraftvärmeproduktion. Detta undantag föreslås nu utvidgas till att omfatta trädbränslen och träkol oberoende av för vilket ändamål som förbrukning sker.

Förslaget föranleder ändringar i 2 kap. 11 § LSE.

3.5 Minimiskattesatser och likvärdiga bränslen

Förslag: Skattesatser för metan och petroleumkoks anges inte längre i LSE, utan skatt för dessa bränslen tas ut enligt regeln om beskattning i nivå med likvärdigt bränsle.

Skälen för förslaget: Energiskattedirektivet innehåller liksom det tidigare mineraloljedirektivet endast minimiskattesatser för de vanligaste bränslena. För de skattepliktiga energiprodukter som inte har någon skattesats angiven i direktivet skall skatt tas ut i enlighet med användningen i nivå med skattesatsen för likvärdigt bränsle (se 2 kap. 3 § LSE, som grundar sig på artikel 2.3 första stycket i energiskattedirektivet). Syftet med fastlagda minimiskattenivåer är att bidra till att den inre marknaden skall fungera väl och att mål i olika delar av gemenskapens politik skall uppnås. Artikel 2.3 bör mot den bakgrunden tolkas i beaktande av det övergripande syftet att undvika snedvridningar av konkurrensen på den inre marknaden. Till skillnad mot mineraloljeprodukterna baseras minimiskattesatserna för kol och naturgas på energiinnehållet. De svenska skattesatserna ligger alla på högre nivåer än direktivets minimiskattesatser. Någon förändring är därför inte nödvändig av det skälet.

För att anpassa LSE till energiskattedirektivet föreslås att de energiprodukter med angivna skattesatser som finns i 2 kap. 1 § LSE blir desamma som de energiprodukter för vilka det finns skattesatser angivna i energiskattedirektivet. Jämfört med tidigare ordning innebär det att metan och petroleumkoks tas bort från förteckningen i 2 kap. 1 § LSE. Någon förändring av skattesatserna är dock inte avsedd.

Biogas som framställs genom rötningsprocesser består till omkring 60 procent av metan. I övrigt ingår främst koldioxid och mindre mängder

luft. Innan biogas tillförs naturgasnätet eller används för fordonsdrift fordras normalt en anrikning av metaninnehållet till över 90 procent. Alternativt kan biogasen användas i befintligt skick som bränsle för uppvärmning. Vid bedömning av vilken skatt som skall redovisas för den oförädlade biogasen bör vid beskattningen endast kolväteandelen ligga till grund för beskattning, dvs. metanandelen är skattepliktig. Andelarna koldioxid och luft bör således inte anses vara skattepliktiga. Eftersom naturgas består till drygt 90 procent av metan samt mindre andelar andra kolväten ligger det närmast till hands att anse att naturgas är ett likvärdigt bränsle med anrikad biogas. Liksom för naturgasen blir därmed också den jämförbara skattesatsen beroende på hur gasen används, dvs. för uppvärmning eller fordonsdrift. Eftersom biogas anses kunna jämföras med naturgas kommer också både energiskatt och koldioxidskatt att behöva redovisas även om gasen har biomassa som ursprung.

I energiskattedirektivet finns inte någon minimiskattesats angiven för biogas eller gaser enligt KN-nr 2705. Det innebär för dessa gaser att skatten skall tas ut som för likvärdigt bränsle. Vid denna bedömning ligger det närmast till hands att utgå från den skattesats som gäller för naturgas som används för uppvärmning. Det är dock inte rimligt att rakt av använda samma skattesats per kubikmeter som gäller för naturgas eftersom det finns mycket stora variationer i energiinnehållet mellan de aktuella gaserna. En lämplig utgångspunkt vid denna jämförelse kan i stället vara att utgå från den omvandlingsfaktor för effektiva värmevärden som tillämpas i statistiska sammanhang. Den omvandlingsfaktor för som för närvarande tillämpas för naturgas är 36,0 GJ per 1 000 m³.

För den stadsgas som framställs genom utspädning av naturgas med luft eller tillverkning av syntetisk naturgas från t.ex. gasol, finns det i likhet med nyss nämnda gaser också anledning att utgå från energiinnehållet i naturgas vid tillämpning av reglerna om likvärdigt bränsle.

Några minimiskattenivåer för vegetabiliska och animaliska oljor och fetter (KN-nr 1507–1518) som används för uppvärmning respektive motordrift är inte fastlagda i energiskattedirektivet, utan enligt artikel 2.3 skall beskattningen av dessa produkter ske i nivå med skattesatsen för likvärdigt bränsle för uppvärmning. För dessa fetter ligger det närmast till hands att anse att eldningsolja är likvärdiga bränslen.

På samma sätt som för andra skattepliktiga produkter kan skattelättnader gälla för olika användningsområden redan genom det i dag befintliga regelverket i LSE. Det gäller främst bestämmelserna i 6 a kap. 1 och 3 §§ LSE. Där regleras ett antal olika situationer när skatt inte skall tas ut, helt eller delvis.

Förslaget föranleder ändringar i 2 kap. 1, 3 och 4 §§ LSE.

3.6 Hantering av bränslen enligt reglerna för skatteuppskov (suspensionsordningen)

3.6.1 Innebörden av suspensionsordningen

Reglerna om skatteuppskov i cirkulationsdirektivet (suspensionsordningen) innebär i princip att punktskattepliktiga varor kan cirkulera fritt utan gränskontroller inom EU, att beskattningskonsekvenserna skjuts upp tills varorna når någon annan än en upplagshavare och att beskattningen skall ske i konsumtionslandet.

Varorna blir skattepliktiga i och med att de tillverkas inom EG eller i samband med att de införs till EG. Att varorna blir skattepliktiga innebär emellertid inte att det inträder någon skattskyldighet. Direktivet föreskriver nämligen en suspensionsordning. Syftet med denna är att varorna, trots att de i och för sig är skattepliktiga, skall kunna bearbetas, förvaras och förflyttas mellan medlemsstaterna inom ramen för ett system med skatteupplag, som förestås av s.k. upplagshavare, utan att några beskattningskonsekvenser inträder. Med andra ord skall skattskyldigheten inte inträda under den tid varorna befinner sig inom suspensionsordningen. Beskattningskonsekvenserna, t.ex. skattskyldighet, inträder först då varorna av någon anledning inte längre omfattas av suspensionsordningen, t.ex. genom att den blir tillgänglig för konsumtion eller att lagerbrist uppkommer (artikel 6). En vara omfattas av suspensionsordningen så länge den finns hos en upplagshavare i dennes skatteupplag eller transporteras mellan två upplagshavares skatteupplag i samma medlemsstat. Denna ordning är utformad med beaktande av de grundläggande principerna i EG-fördraget om fri rörlighet för varor.

3.6.1.1 Vilka bränslen som omfattas av suspensionsordningen

Det tidigare gällande s.k. mineraloljedirektivet (direktiv 92/81/EEG) reglerade beskattningen av vissa mineraloljor, t.ex. bensin och dieselolja (se artikel 2 mineraloljedirektivet). Av dessa mineraloljor var det endast vissa som omfattades av suspensionsordningen (artikel 2 a). För sådana bränslen, som således omfattades av de harmoniserade beskattningsreglerna och även av suspensionsordningen, gäller i Sverige ett system enligt 1 kap. 3 a § LSE med godkända upplagshavare. Mineraloljedirektivet har numera ersatts av energiskattedirektivet.

Enligt bestämmelser i energiskattedirektivet skall numera ytterligare bränslen omfattas av systemet med godkända upplagshavare i suspensionsordningen. Det rör sig främst om animaliska och vegetabiliska fetter, t.ex. rapsolja och solrosolja (se artikel 20 i energiskattedirektivet).

3.6.2 Särskilt om den praktiska hanteringen av biodrivmedel inom suspensionsordningen

Bedömning: Någon generell ändring av bestämmelserna om skattskyldighetens inträde beträffande biodrivmedel behövs inte för att uppfylla energiskattedirektivets krav.

Bakgrunden till bedömningen: I 2 kap. 1 § LSE definieras för vilka bränslen som energiskatt och koldioxidskatt skall erläggas. Av 2 kap. 3 § LSE framgår därefter att skatt även skall betalas för andra mineraloljeprodukter än dessa, om en sådan produkt säljs eller förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle. Skatt skall då betalas med de skattebelopp som gäller för motsvarande bränsle enligt 1 §. Av 1 kap. 3 § LSE framgår vad som är mineraloljeprodukter. Av 1 kap. 3 a § samma lag framgår, slutligen, för vilka av de nyss definierade produkterna som lagens särskilda *förfaranderegler* gäller.

Skälen för bedömningen: Energiskattedirektivet har en annorlunda terminologi än det tidigare mineraloljedirektivet. Först och främst skall, på samtliga förekommande ställen, ”mineraloljeprodukter” ändras till ”energiprodukter”, som har en vidare, i direktivet angiven definition.

Energiskattedirektivets artikel 20 innehåller vidare en uppräkningslista av vilka energiprodukter som skall omfattas av bestämmelserna om övervakning och flyttning i cirkulationsdirektivet. Dessa regler innebär bl.a. att produkterna kan bli föremål för handel och hantering inom den s.k. suspensionsordningen, vilket bl.a. innebär att beskattning under vissa omständigheter kan skjutas upp till senare led.

En liknande lista återfinns i 1 kap. 3 a § LSE. Denna uppräkningslista stämmer dock inte överens med vad som numera gäller enligt energiskattedirektivet. Listan i LSE grundar sig på mineraloljedirektivet och omfattar endast mineraloljeprodukter, under det att uppräkningslistan i energiskattedirektivet också omfattar vissa biobränslen. Dessa bränslen omfattas således därigenom nu av EG-harmoniserade hanteringsbestämmelser. Det gäller dock inte alla energiprodukter eller alla biobränslen, utan endast de som tas upp i bestämmelsen.

De biobränslen som omfattas av energiskattedirektivets artikel 20 utgörs av punkterna 1 a, g och h (KN-nr 1507–1518, 2905 11 00 och 3824 90 99). Dessa bränslen beskrivs närmare i avsnitt 3.2. För dessa gäller, i motsats till andra energiprodukter, att regelverket om övervakning och flyttning endast gäller när produkterna är avsedda för användning som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle.

Det säger sig självt att det inte alltid är givet exakt när en sådan ”avsikt” inträder. Situationen är ny, eftersom en vara enligt hittillsvarande regelverk antingen är punktskattepliktig eller ej – den kan inte byta grupp, vilket nu kan inträffa i och med avsiktsrekvisitet.

Som exempel kan nämnas att en tillverkare av vegetabilisk olja (t.ex. rapsolja) kan sälja produkten till antingen livsmedelsindustrin eller bränsleindustrin. Regeln kan då tolkas så, att en jordbrukare som odlar oljeväxter och därur pressar sin egen olja skulle behöva vara upplagshavare och bedriva sin tillverkning under skattesuspension i skatteupplag för att inte bli skattskyldig för sin produkt direkt vid tillverkningen *om hans avsikt vore* att oljan skulle användas som bränsle, direkt eller i

senare led, eller om han *kände till* att så skulle ske. Vems avsikt som avses framgår inte.

En alternativ tolkning kan vara att "avsikten" har betydelse först i ett senare led, vid vidareförädlingen av produkten till bränsle, och att odlarens avsikt rörande – eller vetskap om – det slutliga användningsområdet kan lämnas därhän. Detta torde dock rimligen inte gälla i de fall den ursprungliga produkten direkt kan användas som bränsle.

I de flesta medlemsstater ges en upplagshavare, som köper en produkt som redan beskattats i tidigare led, möjlighet att lyfta av skattebeloppet. Det skulle därmed inte ha någon betydelse om den ursprungliga tillverkaren är upplagshavare eller har betalat skatt för produkten eller inte. Det finns dock ingen allmän tvingande EU-gemensam regel om detta.

För svenskt vidkommande bedöms problemet i vart fall för närvarande i praktiken vara av mindre betydelse. Detta kan dock komma att ändras; redan i dag pågår olika projekt med småskalig tillverkning av vegetabiliska oljor för vidareförädling till fordonsbränsle. Det är därför redan från början angeläget att undvika onödigt komplicerade tillämpningar.

De uppenbara kontrollproblem som det skulle innebära att ha en regel, där beskattningsmyndigheten hade att fastställa vid vilken punkt någon av de berörda aktörernas "avsikt" funnits, ter sig föga tilltalande. Det förefaller därför betydligt rimligare – och praktiskt mer genomförbart – att låta denna tidpunkt sammanfalla med den, vid vilken varan i praktiken avyttras av tillverkaren för vidareförädling.

Det bör uppmärksammas att med denna lösning inträder skatteplikt fortfarande för en tillverkare som använder sin egenframställda olja direkt som bränsle. Kontrollproblemen härvidlag påverkas dock inte av vilken lösning som väljs.

Mot bakgrund av vad som angetts ovan bedöms det därför att någon generell ändring av bestämmelserna om skattskyldighetens inträde beträffande biodrivmedel inte behövs för att uppfylla energiskatte-direktivets krav.

3.7 Regler för debitering, betalning m.m. för bränslen som inte omfattas av suspensionsordningen

3.7.1 Systemet med lagerhållare m.m.

Bedömning: Det nuvarande nationella systemet med godkända lagerhållare kommer även fortsättningsvis att tillämpas för kol och naturgas. Trots att dessa bränslen numera omfattas av harmoniserade regler enligt energiskattedirektivet, gäller inte suspensionsordningen för hanteringen av dem.

Bakgrunden till bedömningen: Enligt LSE gäller delvis olika regler beroende på om ett bränsle omfattas av rådets direktiv 92/12/EEG, det s.k. cirkulationsdirektivet, eller om bränslet inte omfattas av detta direktiv. För bränslen som omfattas av de harmoniserade reglerna, t.ex. bensen och dieselolja gäller ett system enligt 1 kap. 3 a § LSE med godkända upplagshavare. För övriga bränslen, t.ex. kol och naturgas, gäller i dag

andra regler, t.ex. med godkända lagerhållare. Enligt bestämmelser i energiskattedirektivet skall dock fler bränslen än i dag omfattas av harmoniserade regler, även om systemet för godkända upplagshavare inte skall gälla för dessa bränslen. Det rör sig främst om kol och naturgas (se artikel 21 i energiskattedirektivet).

Beskattningen av kol och naturgas i LSE bygger i dag på ett system med godkända lagerhållare (4 kap. 12 b § LSE). För att bli godkänd som lagerhållare krävs dels att den skattskyldige bedriver viss verksamhet, dels att den skattskyldige med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheter i övrigt är lämplig som lagerhållare. Verksamheter som kan omfattas av ett godkännande är tillverkning eller bearbetning, lagring i större omfattningen eller återförsäljning eller förbrukning i större omfattning av gasformiga kolväten. Ett godkännande av lagerhållare skall återkallas om förutsättningarna för godkännande inte längre finns eller om lagerhållaren begär det.

Skälen för bedömningen: Genom energiskattedirektivet införs en gemenskapsrättslig beskattningsram för en rad bränslen (energiprodukter, se artikel 2.1 energiskattedirektivet). Dessa bränslen skall i fortsättningen vara skattepliktiga, dvs. medlemsstaterna är skyldiga att belägga dem med skatt. För vissa av dessa bränslen skall reglerna i cirkulationsdirektivet om suspensionsordningen gälla (se artikel 20 energiskattedirektivet). För övriga bränslen enligt direktivet, t.ex. kol och naturgas, gäller förenklade förfaranderegler (se artikel 21.5 energiskattedirektivet). Dessa innebär att skattskyldigheten inträder vid leverans. Medlemsstaterna skall påföra och uppbära skatt enligt nationella regler, vilka skall fastställas av varje medlemsstat (artikel 21.5 första och fjärde stycket).

Energiskattedirektivet innehåller inga bestämmelser om hur bränslena skall hanteras fram till leveranstidpunkten och direktivets regler synes inte förhindra medlemsstaterna från att införa nationella system om hantering under skatteuppskov för tid *innan* leverans till slutkonsument sker. Det bedöms därför att det nationella systemet med godkända lagerhållare även fortsättningsvis kan tillämpas för kol och naturgas, eftersom dessa bränslen, trots att de numera omfattas av harmoniserade regler enligt energiskattedirektivet, ändå inte innefattas av suspensionsordningen.

3.7.2 Skattskyldighet och skattskyldighetens inträde för bränslen som inte omfattas av suspensionsordningen

Förslag: Skattskyldig i vissa fall är den som för in bränsle till Sverige från ett annat EG-land. Skattskyldigheten skall inträda vid leveransen av kol och naturgas till någon som inte är registrerad lagerhållare.

Bakgrunden till bedömningen: I 4 kap. 12 § LSE anges vem som är skattskyldig för de hittills icke EG-harmoniserade bränslena. I aktuell bestämmelse, första stycket 3 LSE, föreskrivs att skattskyldig är den som utan att vare sig agera som lagerhållare eller som tillverkare eller som den som bearbetar bränsle – från ett annat EG-land för in eller tar emot en sådan leverans – från ett annat EG-land för in kolbränsle, petroleum-

koks, råttololja eller torvbränsle till Sverige eller tar emot en sådan leverans.

Regler om skatteplikt och skattskyldighetens inträde för bensin, dieselolja m.m. finns i cirkulationsdirektivet (direktiv 92/12/EEG), som innehåller förfaranderegler för mineraloljor, alkohol och tobaksvaror. Den s.k. suspensionsordningen gör det möjligt att hantera varor under skatteuppskov. Reglerna i cirkulationsdirektivet om suspensionsordningen samt om när skatteplikt och skattskyldigheten inträder gäller inte för alla bränslen som omfattas av energiskattedirektivet, utan endast för vissa produkter (se artikel 20 i energiskattedirektivet). Exempel på bränslen som inte omfattas av cirkulationsdirektivets suspensionsordning är naturgas och kol. För dessa bränslen finns vissa särskilda bestämmelser om skattskyldighet m.m. i artikel 21 i energiskattedirektivet.

Skälen för förslaget: Genom energiskattedirektivet införs harmoniserade regler för bl.a. kol och naturgas. Medlemsstaterna är således skyldiga att göra dessa energislag skattepliktiga. Detta föranleder dock, som utvecklas ovan under avsnitt 3.3, ingen ändring i den svenska energiskattelagstiftningen eftersom både kol och naturgas sedan länge beskattats i Sverige. Den harmoniserade beskattningsordning som enligt energiskattedirektivet gäller för kol och naturgas skiljer sig dock när det gäller skatteplikt och skattskyldighetens inträde från den ordning som gäller för bensin, dieselolja m.m.

I avsnitt 3.3.1. har bedömts att det nuvarande nationella systemet med godkända lagerhållare även fortsättningsvis kommer att tillämpas för kol och naturgas, eftersom dessa bränslen, trots att de numera omfattas av harmoniserade regler enligt energiskattedirektivet, ändå inte innefattas av suspensionsordningen.

Fördelen med att vara godkänd lagerhållare är att bränsle kan lagras, tillverkas, importeras m.m. under skatteuppskov. Skattskyldighet inträder först när bränsle, t.ex. kol eller naturgas, levereras till någon som inte är godkänd lagerhållare (5 kap. 3 § LSE). Mellan godkända lagerhållare får alltså skattefria leveranser äga rum. Regler finns dock även för att säkerställa att skatt betalas vid hantering utanför systemet med godkända lagerhållare.

Skattskyldighet för kol och naturgas kan dock även uppkomma utanför systemet med godkända lagerhållare. Reglerna för när den som inte är godkänd lagerhållare blir skattskyldig enligt nuvarande svenska regler finns i 4 kap. 12 och 13 §§ LSE. Skattskyldighetens inträde i dessa fall regleras i 5 kap. 2–4 §§ LSE.

Enligt artikel 21 i energiskattedirektivet skall skattskyldighet för naturgas och kol inträda först vid leveransen. Eftersom gemenskapsrättsliga regler saknas för hanteringen av bränslena dessförinnan, finns – som utvecklats ovan i avsnitt 3.7.1 – utrymme att behålla det nuvarande svenska systemet med lagerhållare. Det innebär att bränslena kan hanteras under ett nationellt skatteuppskov fram till leveranstidpunkten. Däremot bör en viss anpassning av de nuvarande svenska reglerna göras av tidpunkten för skattskyldighetens inträde i vissa fall.

Enligt artikel 21.5 tredje stycket energiskattedirektivet inträder skattskyldighet för *naturgas* när distributören eller återförsäljaren levererar naturgas. Denna bestämmelse om skattskyldighetens inträde kan också sägas peka ut vilka som normalt skall betala skatten, dvs. distributörer

och återförsäljare. En sådan tolkning får visst stöd av att det i artikel 21.5 tredje stycket energiskattedirektivet sägs att en enhet som producerar elektricitet för eget bruk anses som distributör. Motsatsvis bör då gälla att andra producenter inte skall betala skatt, under förutsättning att företaget inte också distribuerar eller återförsäljer naturgas. Enligt bestämmelsens ordalydelse inträder inte heller skattskyldighet när en producent levererar t.ex. naturgas till en distributör. Däremot skall den som producerar naturgas för eget bruk betala skatt för sin förbrukning. Skattskyldigheten i sådana fall bör inträda när naturgas förbrukas, dvs. när producenten så att säga levererar naturgas till sig själv.

Enligt artikel 21.5 fjärde stycket energiskattedirektivet inträder skattskyldighet för kol vid leveransen för företag, som skall vara registrerade för detta syfte av de berörda myndigheterna. Skattskyldiga är med andra ord leverantörer av kol. Företag som levererar kol skall vara registrerade som skattskyldiga.

I syfte att uppnå en överensstämmelse med direktivets reglering av skattskyldighetens inträde bör en justering göras av reglerna för när den som – utan att vare sig agera som lagerhållare eller som tillverkare eller som den som bearbetar bränsle – från ett annat EG-land för in eller tar emot en leverans av bränslet. I de fall när en näringsidkare i det andra EG-landet ansvarar för transporten av bränslet bör skattskyldigheten inträda vid leveransen, i annat fall – i likhet med i dag – vid införseln till Sverige. Utformningen av förslaget i denna del utvecklas närmare i författningskommentaren till 5 kap. 2 § LSE. Härtill görs vissa mindre anpassningarna av aktuella bestämmelser i LSE, i syfte att uppnå överensstämmelse med de begrepp som numera används i energiskattedirektivet.

En fråga är om skattskyldighet även skall inträda vid leveranser mellan skattskyldiga (återförsäljare/distributörer). Energiskattedirektivet undantar inte uttryckligen sådana leveranser, utan av ordalydelsen att döma skall skattskyldighet även inträda vid leveranser mellan t.ex. två distributörer. Det kan dock knappast ha varit avsikten eftersom skatt tas ut i flera led, nämligen först när naturgas levereras till den andra distributören och sedan när denne levereras gasen vidare. Det finns ingen bestämmelse om återbetalning av den först erlagda skatten i sådana fall, vilket talar för att leveranser mellan skattskyldiga skall vara skattefria. Cirkulationsdirektivet bygger på principen att punktskatt bara skall tas ut en gång. I fall där beskattade varor förflyttas till ett annat EU-land och skatt skall betalas där återbetalas den tidigare skatten. Det är högst rimligt att beskattningen av naturgas skall bygga på samma princip, dvs. att skatt bara skall tas ut en gång. Det nuvarande svenska systemet med lagerhållare uppfyller detta krav och någon ändring behövs inte i denna del.

Det nu förda resonemanget för naturgas har även bäring på beskattningen av kol. Det är därför rimligt att utgå ifrån att skattefria leveranser skall kunna ske mellan registrerade företag såväl inom ett och samma medlemsland som mellan olika medlemsländer. Om en skattskyldig levererar naturgas till ett medlemsland där den skattskyldige inte är etablerad skall, som nämnts ovan, skatt tas ut av ett företag som är registrerat i detta medlemsland. Det finns ingen motsvarande bestämmelse för kol. Det finns över huvud taget inga bestämmelser om förfarandet för leveranser av kol mellan medlemsländer. Avsaknaden av

bestämmelser i energiskattedirektivet får tolkas som att det är upp till medlemsstaterna att besluta om bestämmelser i enlighet med gemenskapsrättens allmänna principer.

Förslaget föranleder därför ändringar i 4 kap. 12 och 13 §§ LSE och i 5 kap. 2 § LSE.

3.7.3 Återbetalning av skatt på bränsle som levererats till ett annat EG-land

Förslag: Möjligheten till återbetalning av skatt på bränsle som levererats till ett annat EG-land utvidgas till att omfatta samtliga bränslen som beskattats i Sverige. Kravet på att skatt skall ha betalats i mottagarlandet kompletteras med alternativet att leveransen har skett för ett skattebefriat ändamål.

Bakgrunden till förslaget: I 9 kap. 10 § LSE finns bestämmelser om återbetalning av skatt med anledning av att bränsle, som beskattats i Sverige, därefter har levererats till ett annat EG-land och beskattats där. Avsikten med reglerna är att undvika dubbelbeskattning av bränslet och säkerställa att skatt endast tas ut i den medlemsstat där bränslet slutligen förbrukas. Reglerna grundar sig på artikel 22 i cirkulationsdirektivet och gäller endast för de bränslen som omfattas av den suspensionsordning som följer av detta direktiv, dvs. bränslen som avses i 1 kap. 3 a § LSE. Motsvarande regler om återbetalning av skatt vid leveranser till ett annat EG-land finns för tobaksskatt och alkoholskatt, se 29 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt och 28 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt.

Skälen för förslaget: Artikel 22 i cirkulationsdirektivet innehåller detaljerade bestämmelser om de krav som måste uppfyllas innan myndigheterna i en medlemsstat har rätt att betala tillbaka skatt som tagits ut. Ett krav som ställs är att skatten i mottagarlandet måste vara betald innan den skatt som tagits ut i den första medlemsstaten betalas tillbaka. Energiskattedirektivet innehåller dock olika möjligheter – och i vissa fall skyldigheter – för medlemsstaterna att skattebefria bränslen som förbrukas under vissa särskilt angivna omständigheter. Detta innebär att någon skatt därmed inte kommer att tas ut i ett EG-land, som har infört sådana bestämmelser. Det kan t.ex. gälla förbrukning i metallurgiska processer (se artikel 2.4 b) eller för framställning av el (se artikel 14.1 a). Även om artikel 22 uttryckligen talar om att ”skatt har betalats” i mottagarlandet, bör en rimlig tolkning av bestämmelsen vara att den även skall kunna tillämpas på situationer där någon skatt inte skall tas ut i mottagarlandet, eftersom bränslet är avsett att användas för ett skattebefriat ändamål. En ändring bör därför göras av reglerna för återbetalning av skatt så att även dessa fall täcks. Detta föreslås ske genom att kravet att skatt skall betalas i mottagarlandet kompletteras med alternativet att ”leveransen sker för förbrukning för ett i det andra EG-landet skattebefriat ändamål”.

Även om bestämmelserna om återbetalning av skatt har sin grund i cirkulationsdirektivets regler, bör inte detta hindra att de görs generellt tillämpliga på alla bränslen som beskattats i Sverige. I promemorian föreslås därför en ändring av återbetalningsreglerna av denna innebörd. Det rör sig således om en utvidgning för dels bränslen som är

skattepliktiga till följd av att energiskattedirektivets regler införts i LSE, men för vilka suspensionsordningens regler inte tillämpas (t.ex. kol och koks), dels de icke harmoniserade bränslena råttallolja och torvbränsle. Även i de fall då dessa bränslen, efter att de beskattats i Sverige, levereras till ett annat EG-land kommer således en möjlighet finnas att få återbetalning av den svenska skatten.

I det fortsatta lagstiftningsarbetet kommer att övervägas i vad mån det är lämpligt att även justera bestämmelserna om återbetalning av alkoholskatt till att täcka situationer då leverans skett av beskattat vin till ett annat EG-land, som tillämpar en nollskattesats för vin.

Förslaget föranleder ändringar i 9 kap. 10 § LSE samt att två nya paragrafer, 9 kap. 10 a och 10 b §§, införs i LSE.

4 Skattebefrielse för bränslen som används i vissa industriella processer

4.1 Bränslen som används för annat ändamål än som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning samt dubbel användning av bränslen

Förslag: Bestämmelserna om skattefrihet i vissa industriella processer skall anpassas till den ram som ges av energiskattedirektivet. Befrielse från energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt skall behållas för samtliga skattepliktiga bränslen som förbrukas för annat ändamål än som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning. Bränslen som förbrukas i processer, där bränslet används både som bränsle för uppvärmning och för annat ändamål än som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning, skall även i fortsättningen befrias från energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt. Skattebefrielsen för förbrukning i metallurgiska processer skall utvidgas till att omfatta samtliga skattepliktiga bränslen. Betydelsen av begreppet metallurgisk process skall anpassas till vad som gäller för motsvarande befrielse från energiskatten på el. Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2007, men börjar tillämpas först den 1 januari 2008. Under 2007 gäller alltså alltså äldre bestämmelser.

Bakgrunden till förslaget: Skattebefrielse för bränslen som förbrukas för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning har gällt sedan beskattningen av fossila bränslen för uppvärmningsändamål infördes under 1950-talet. I samband med det svenska EU-inträdet anpassades den svenska energibeskattningen till EG-rätten i en ny lag om skatt på energi, LSE (SOU 1994:85, prop. 1994/95:54, bet. 1994/95:SkU4, SFS 1994:1776). Enligt 6 a kap. 1 § 1 LSE gäller befrielse från energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt 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 skattebefrias bränsle som används som råvara, vid kemiska reduktioner inom den kemiska processindustrin samt vid reduktionsprocesser, t.ex. masugnsprocessen.

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.

Enligt äldre svensk energiskattelagstiftning skulle den del av insatt bränsle som ansågs använt för uppvärmning i reduktionsprocesser beskattas. Detta fick till följd mer eller mindre godtyckliga uppskattningar av de olika andelarna. Svårigheter med dessa uppskattningar ledde till att en generell skattefrihet 1984 infördes för kolbränslen och petroleumkoks som används i metallurgiska processer (det s.k. metallurgiavdraget). Bestämmelsen gäller för energiskatt och koldioxidskatt.

Alltsedan svavelskattens tillkomst 1991 har en särskild bestämmelse gällt, som medför frihet från svavelskatt för samtliga bränslen som förbrukas i sodapannor, lutpannor, metallurgiska processer eller i processer för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller (se nuvarande 6 a kap. 1 § 12 LSE). I samband med att de svenska reglerna om beskattning av energi anpassades till EG-rätten inför det svenska inträdet i unionen 1995, ansågs att metallurgiavdraget av konkurrensskäl borde behållas i avvaktan på att en gemensam kolbeskattning införs i EU (prop. 1994/95:54 s. 66 f., bestämmelsen finns numera i 6 a kap. 1 § 8 LSE).

En åtgärd som också vidtogs i samband med 1995 års EU-anpassning var att införa den nu gällande huvudsaklighetsprincipen (som numera finns i 6 a kap. 1 § andra ledet LSE). Denna innebär att om bränsleförbrukningen i en process i allt väsentligt kan anses ha gått åt för ”annat ändamål än motordrift eller uppvärmning”, medges skattefrihet för den totala bränsletillförseln. Skattefriheten omfattar alltså även den del av bränsleinsatsen som kan anses ha använts för uppvärmning. Denna regel gällde, genom metallurgiavdraget, redan i svensk lagstiftning för de metallurgiska processerna. Införandet av huvudsaklighetsprincipen medförde därför i praktiken att den totala bränsleinsatsen även i vissa andra industriprocesser än de metallurgiska blev skattefri i sin helhet. Bakgrunden till bestämmelsen är således att det inte tekniskt möjligt att mer exakt ange hur stor del av en bränsleinsats som kan hänföras till respektive användningsområde inom en och samma process. Vad som är avgörande för om en bränsletillförsel skall innefattas i huvudsaklighetsbedömningen är om bränslet kan sägas medverka till eller delta i den egentliga process där bränslet fungerar som råvara.

Som ett riktmärke för tillämpningen av huvudsaklighetsprincipen uttalades i förarbetena 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.

Av artikel 2.4 i energiskattedirektivet (rådets direktiv 2003/96 av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsnormen för beskattning av energiprodukter och elektricitet, EUT L 283, 31.10. 2003

s. 51) framgår att direktivet inte skall tillämpas på vissa användningar av energiprodukter (bränslen). Detta innebär att medlemsstaterna har full valfrihet att beskatta eller skattebefria bränslen inom dessa användningsområden. I praktiken förekommer dock inom EU endast undantagsvis att medlemsstater beskattar delar av de berörda användningsområdena. I artikel 2.4 b finns också bestämmelser som ger medlemsstaterna möjlighet att skattebefria el som används för motsvarande användningsområden. Sverige har den 1 juli 2004 anpassat skattefriheten för el i vissa industriella processer till den ram som numera sätts av energiskattdirektivet (prop. 2003/04:144, bet. 2003/04:SkU36, rskr. 2003/04:271).

I denna promemoria behandlas nu en anpassning även av reglerna för skattefrihet för bränslen i vissa industriella processer till de möjligheter som ges av artikel 2.4 b i energiskattdirektivet. Förbrukning av bränslen för andra ändamål än som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning, dubbel användning av energiprodukter (användning både som bränsle för uppvärmning och för andra ändamål än som motorbränsle och bränsle för uppvärmning) tas upp i detta avsnitt. Förbrukning av bränslen i mineralogiska processer behandlas i avsnitt 4.2.

Skälen för förslaget: Skattereglerna på energiområdet bör vara enkla att tillämpa för såväl de skattskyldiga som de rättstillämpande myndigheterna. I lagstiftningen har därför ofta valts generella definitioner, som ger ett visst tolkningsutrymme inom givna ramar för rättstillämpningen. Detta en väl fungerande lösning, som gör det möjligt att inom ramen för befintlig lagstiftning t.ex. ta hänsyn till den ständigt pågående och ofta mycket komplexa teknikutvecklingen inom processindustrin. Utformningen av såväl huvudsaklighetsprincipen som metallurgiavdraget ligger helt i linje med denna filosofi. Ett system med detaljerade uppräkningslistor över t.ex. konkreta processer eller liknande skulle vara administrativt tungt och har därför betydande nackdelar i förhållande till ett mer generellt utformat system. Inte minst kan ett alltför detaljerat regelsystem riskera att verka hämmande på teknikutvecklingen och motverka en övergång till effektivare och miljövänligare metoder.

Möjligheterna till skattebefrielse enligt artikel 2.4 b i energiskattdirektivet är inriktade på energiintensiva processer. Den nödvändiga energitillförseln kan härröra från el, men är oftast bränslebaserad. Bränslena används vanligtvis i ugnar för att tillföra energi och för att åstadkomma de höga temperaturer som fordras för att kemiska eller fysikaliska förändringar skall kunna äga rum. Tillverkning av råjärn i masugn samt smältning av järn, stål och andra metaller är exempel på sådana processer. I vissa fall är energitillförseln i stället nödvändig för att strukturförändringar i materialet skall äga rum (till exempel varmbearbetning och värmebehandling av metaller).

Den nuvarande svenska regeln om skattebefrielse för bränsle som förbrukas för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning är i linje med gemenskapsrätten. Lagtexten i 6 a kap. 1 § 1 a LSE bör dock språkligt anpassas så att den bättre stämmer överens med ordalydelsen i artikel 2.4 b första strecksatsen i energiskattdirektivet. Någon ändring i sak är dock inte avsedd genom denna språkliga anpassning.

Huvudsaklighetsprincipen i sin nuvarande utformning ryms inom den möjlighet till skattefrihet för s.k. dubbel användning av bränslen som ges i artikel 2.4 b andra strecksatsen i energiskattdirektivet. Enligt direktivet

har en energiprodukt (bränsle) dubbel användning när den används både som bränsle för uppvärmning och för andra ändamål än som motorbränsle och bränsle för uppvärmning. Någon begränsning görs dock inte till att det huvudsakliga användningsområdet skall vara annat än som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning. Detta är i linje med bakgrunden till bestämmelsen, dvs. att det i dessa processer inte är möjligt att tekniskt urskilja en viss del av bränsleinsatsen till uppvärmning respektive icke uppvärmning. Anledning saknas därför att nationellt behålla den nuvarande huvudsaklighetsbegränsningen. I de förhållandevis fåtal industriprocesser, där dubbel användning av bränslen förekommer, bedöms dock den 70–75-procentiga begränsningen redan i dag sakna praktisk betydelse då bränsleförbrukningen med god marginal utgörs av en sådan andel råvaruanvändning.

Uppbyggnaden av artikel 2.4 b andra strecksatsen i energiskattedirektivet är annorlunda än den nuvarande svenska regleringen av motsvarande bestämmelser (huvudsaklighetsprincipen och metallurgiavdraget). Det är nu lämpligt att anpassa reglerna i LSE så att de stämmer överens med logiken i direktivet.

I direktivet anges vissa exempel på processer där bränsleinsatsen skall anses som dubbel användning. Det rör sig om kemisk reduktion, elektrolys och metallurgiska processer. Det är således redan genom direktivets lydelse fastlagt att bränsleförbrukning i samtliga processer som ryms inom dessa är att skattemässigt behandlas som dubbel användning och alltså kan omfattas av skattefrihet.

Tillsatsen av kol i en elektrolytisk process bör dock redan med dagens skatteregler vara skattefri genom bestämmelsen om förbrukning för annat ändamål än som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning. Anledning saknas därför att särskilt reglera skattefrihet för bränslen som används i elektrolytiska processer.

Bränsleförbrukning i metallurgiska processer bör uttryckligen anges ge skattefrihet i lagtexten. Den närmare definitionen av begreppet metallurgiska processer analyseras nedan. Uppräkningen i direktivet av processer där dubbel användning av bränslen förekommer är dock inte uttömmande, varför även en bestämmelse bör finnas som gör dubbel användning av bränsle i andra typer av processer skattefri. Exempel på sådana processer är framställning av väteperoxid och kimirök. Skattefrihet gäller i dag för dessa processer med stöd av huvudsaklighetsprincipen. Det avgörande för att skattefrihet skall ges för den totala bränsletillförseln är således att det bränsle som tillsätts processen kan anses användas där både som bränsle för uppvärmning och för annat ändamål än som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning.

Anledning saknas att i lagtexten särskilt reglera behandlingen av bränslen som används för kemisk reduktion. Så vitt kan bedömas är samtliga kända reduktionsprocesser metallurgiska processer och täcks således redan av den skattefrihet som ges för dessa processer. I den mån det skulle finnas en reduktionsprocess inom andra områden, kommer denna att täckas denna av den allmänna bestämmelsen om skattefrihet även för andra processer än de metallurgiska, där dubbel användning av bränslen äger rum.

I och med energiskattedirektivet finns nu en gemenskapsrättslig ram för beskattningen av såväl mineraloljor som kol, naturgas och el. Av kon-

kurrensskäl bör därför inte längre särskilda regler gälla för endast kolbränslen. Befrielsen från energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt på bränslen som förbrukas i de nu aktuella processerna bör därför gälla för *samtliga skattepliktiga bränslen*. Denna ordning gäller i dag redan för de processer, för vilka skattefrihet åstadkoms genom tillämpning av bestämmelsen om förbrukning för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning respektive huvudsaklighetsprincipen. Genom förslaget utvidgas alltså skattefriheten till att gälla alla typer av bränslen också i de metallurgiska processerna. Härmed uppnås en skattemässig konkurrensneutralitet mellan olika fossila bränslen, som stimulerar till en miljömässigt positiv övergång från kol till bränslen med lägre kolhalt i de metallurgiska processer där detta är tekniskt möjligt.

Förslaget minskar den snedvridning som riskerar att uppstå av konkurrensen mellan såväl olika slag av bränslen i samma typ av process som konkurrensen mellan likartade processer. Som exempel kan nämnas att kolförbrukningen i pelletsverken i dag är skattefri, medan oljeanvändningen i verken beskattas.

Ett ytterligare exempel är framställningen av gjutgods, där dagens skatteregler i praktiken medför olika behandling beroende på typ av gjuterier. Smält- och gjutprocessen ingår visserligen i begreppet metallurgisk process vid den hittillsvarande tolkningen. Järngjuteriernas koks-förbrukning är därigenom skattefri. Olja, gasol och naturgas omfattas dock inte av dagens skattefrihet. Dessa bränslen används i varierade omfattning i samtliga typer av gjuterier, dvs. förutom i järngjuterier också i de gjuterier som framställer gjutgods av stål eller av icke-järnmetaller. Även el används i vissa gjutugnar. Skattefrihet gäller för sådan elförbrukning. Genom förslaget motverkas således den nuvarande konkurrensnackdel som t.ex. aluminiumgjutgods har i förhållande till järngjutgods.

Med den definition av begreppet *metallurgiska processer* som hittills gällt inom rättstillämpningen för bränslebeskattningens del (se Riksskatteverkets allmänna råd, RSV 2002:18) har i allt väsentligt däri ingått processteg, där bränsleförbrukningen av processtekniska skäl bestått av kolbränslen. Vid tillämpningen har exempelvis inom järn- och stålindustrin den metallurgiska processen ansetts börja med sintertillverkning och sluta med göt, ämnen eller gjutgods. Bränsleförbrukning för den fortsatta bearbetningen i t.ex. värmnings- och värmebehandlingsugnar har således inte ingått i begreppet.

Den närmare innebörden av begreppet metallurgiska processer har, för motsvarande befrielse från energiskatten på el, behandlats i samband med anpassning till gemenskapsrätten som gjordes på detta område den 1 juli 2004 gäller vid elbeskattningen (jfr prop. 2003/04:144 s. 8 f.). Skatteverket har i Handledning för punktskatter 2005 uttalat att begreppet metallurgiska processer för bränslebeskattningens del redan till följd av prop. 2003/04:144 om elbeskattning bör ges den vidare tolkning som följer av uttalandena i den propositionen. I praktiken har dock, genom dagens begränsning av skattefriheten för bränslen till att endast gälla för kol, den utvidgade tolkningen av begreppet metallurgiska processer ingen praktisk betydelse. Av processtekniska skäl saknas i hög grad möjlighet att använda kol i de tillkommande processteg som omfattas av den vidare tolkningen.

Det är rimligt att tillämpa samma definition av begreppet metallurgiska processer för el- respektive bränslebeskattningen. Genom en enhetlig tillämpning av det skattebefriade området för bränslen och el uppnås en konkurrensneutralitet mellan valet av energikälla. Sålunda bör den fortsatta bearbetningen av göt, ämnen och gjutgods i t.ex. värmnings- och värmebehandlingsugnar ingå i begreppet. Valsverkens bränsleanvändning bör alltså nu skattebefrias. Denna tolkning av begreppet metallurgisk process är i linje med vad som allmänt tillämpas inom övriga EU-länder och det är således, med hänsyn till de svenska företagens internationella konkurrenskraft, väl befogat att låta skattefriheten få denna omfattning.

De bränsleslag som används för valsning är i hög grad gasol eller olja samt, där denna finns tillgänglig, naturgas. Det är inte lämpligt att använda kol, på grund av risken för föreningar av stålet från aska och slagg från förbränning av kolet.

Av konkurrensskäl, inte minst mellan smides- och gjutgods, bör även formning och behandling rymmas i begreppet metallurgisk process. Såväl bränslen som el som förbrukas i smidesugnar och andra ugnar för värmning av ämnen för fortsatt bearbetning eller värmebehandling bör alltså vara befriade från energiskatt och koldioxidskatt. Motsvarande ugnar där icke-järnmetaller genomgår metallurgiska processer bör ingå i begreppet.

I likhet med den lagstiftning som numera finns för befrielse från energiskatt på el vid användning i metallurgiska processer, bör en begränsning göras av skattefriheten så att den endast gäller under förutsättning att det ingående materialet genom uppvärmning i ugnar förändras kemiskt eller dess inre fysikaliska struktur förändras.

Bränsle som enbart används för torkning bör alltså även i fortsättningen beskattas. Förutsättningarna för att effektivisera bränsleanvändningen för sådana torkbehov får anses större än för de ugnprocesser i vilka kemiska och fysikaliska förändringar sker. Vidare uppnås härigenom en enhetlig skattemässig behandling av torkning, som ofta förekommer inom många skilda industriella områden. Om ett företag har en hög bränsleförbrukning i icke skattebefriade processer, kan den särskilda 0,8-procentsregeln erbjuda möjligheter till skattelättnader. Detta gäller under förutsättning att koldioxidskattebelastningen är relativt stor i förhållande till förädlingsvärdet och de i avsnitt 5 föreslagna kriterierna på energiintensitet uppfylls.

För bränslebeskattningens del bör dock även bibehållandet av en kemisk förändring eller en förändrad inre fysikalisk struktur i det ingående godset rymmas inom det skattefria området för den metallurgiska processen. Vad som avses är värmning av skänkar, skänkungar, gjutlådor, blygrytor och liknande kärl. Även uppvärmning av kärl som används vid smältelektrolys bör behandlas på samma sätt.

Skänkar används inom de metallurgiska processerna för att föra över stålet/metallen/legeringen från en processutrustning till nästa. Det vanligast förekommande är från smältugn eller färdigställningsugn till gjutprocessen. I regel sker skänkvärmningen med olja, gasol eller naturgas. Dagens inskränkning i skattefriheten för den metallurgiska processen till att endast omfatta kolbränslen har därför medfört att oljan respektive gasen beskattas.

Skänken förvärms före användningen för att säkerställa att metallsmältan bibehåller en jämn temperatur så att stelningsförloppet blir homogent och metallens struktur därmed blir korrekt efter avgjutning och svalning. Dessutom är det numera vanligt att slutjustering av metallanalysen sker i skänken, vilket kräver tillförsel av energi. Vid större energibehov används el för värmning av stålet i skänken. För gjuteriernas del är det dessutom viktigt med en konstant temperatur vid avgjutningen för att säkerställa en god och enhetlig formfyllning.

Ett teoretiskt alternativ till skänkvärmningen vore att överhettas metallen i smältugnen. Härigenom flyttar man energianvändningen till smältugnen som värms med el, gasol eller koks. El och koks är redan i dag skattebefriade. I praktiken är detta emellertid inte genomförbart eftersom överhettningen av metallen ger kraftig påverkan på den slutliga strukturen hos den färdiga produkten. Kalla skänkar kan inte heller användas av säkerhetsskäl eftersom de kan orsaka explosioner.

Skänkvärmningen ingår således som en viktig del i den metallurgiska processen eftersom den har en avgörande betydelse för materialutbytet och metallens struktur. Lagtexten för bränslebeskattningens del bör därför utformas så att skattefriheten för bränslen i de metallurgiska processerna också omfattar värmning av skänkar och liknande kärl.

De aktuella bränsleintensiva processerna som föreslås omfattas av den utvidgade skattefriheten är, i likhet med de processer som redan i dag är skattefria, av sådan karaktär att de oundgängligen fordrar en viss energitillförsel för att kunna genomföras. Bränsleåtgången per ton produkt är således en följd av processernas natur och kan därför svårligen minskas.

Befrielse från svavelskatt gäller i dag för samtliga skattepliktiga bränslen som används i de metallurgiska processerna. För de metallurgiska processernas del bör basen för befrielsen från svavelskatt anpassas till vad som föreslås gälla för energi- och koldioxidskatternas del. Detta innebär alltså att den definition av begreppet metallurgiska processer som utvecklats ovan, bl.a. avseende begränsningen till viss ugn- eller skänkanvändning, även skall gälla för svavelskattens del.

Den utvidgning som föreslås av skattefriheten för bränslen i metallurgiska processer ryms till viss del redan nu inom det nuvarande tillämpningsområdet för EU:s system för handel med utsläppsrätter. I och med den handelsperiod som inleds 2008 är avsikten att en breddad definition skall tillämpas av vilka förbränningsanläggningar som skall ingå i handelssystemet (se prop. 2005/06:184 s. 83 ff.). Sålunda kommer t.ex. valsverken att omfattas av handelssystemet. Härigenom motsvaras den slojade skatten på bränslen, som nu föreslås, i sin helhet av en motsvarande miljöstyrning genom EU:s system för handel med utsläppsrätter. Mot den angivna bakgrunden bör de föreslagna förändringarna tillämpas först fr.o.m. den 1 januari 2008.

Den allmänna uppbyggnaden av såväl energiskattedirektivet som LSE är att bränslen beskattas när de används som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle. De nu lämnade förslagen ligger i linje med denna uppbyggnad, då de rör skattefrihet i fall där bränslet används för andra än sådana ändamål. Det ligger därför i beskattningssystemets natur och logik att inte beskatta de bränslen som används i de nu angivna fallen. Dessa fall av skattebefrielse utgör alltså inte statligt stöd (jfr

rådets och kommissionens uttalanden i samband med antagandet av energiskattedirektivet [addendum till not om energibeskattnings, ADD 1, 13253/03, FISC 139, 7.10.2003] samt kommissionens tidigare beslut i statsstödsärenden för Storbritannien [klimatförändringsskatten; EGT L 229, 27.8.2002, s. 15] och Sverige [användning av energiprodukter för annat ändamål än uppvärmning mm] EGT C 104, 30.4.2003. s. 9).

Förslaget föranleder ändringar i 6 a kap. 1 § 1, 8 och 12 LSE (jfr punkten 2 av övergångsbestämmelserna).

4.2 Bränslen som används vid tillverkning av mineraliska produkter

Förslag: Befrielse från energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt skall gälla för bränslen som används vid tillverkning av mineraliska produkter under förutsättning att det ingående materialet genom uppvärmning i ugnar har förändrats kemiskt eller dess inre fysikaliska struktur har ändrats. Den nuvarande begränsningsregeln för koldioxidskatteuttaget i kalk- och cementbranschen m.m. skall slopas. Ändringen träder i kraft den 1 januari 2007.

Bakgrunden till förslaget: Tillverkning av icke-metalliska mineraliska produkter ryms enligt den statistiska näringsgrensindelning som används inom EU under NACE-kod DI 26. Den branschen består i Sverige av ca 2 000 företag, varav dock ett 20-tal företag svarar för en stor del av branschens totala energiförbrukning. Bland delbranscherna kan nämnas tillverkning av cement, kalk, glas, mineralull, tegel, expanderad lera, betongvaror och keramik. I stor utsträckning används bränslen i energikrävande högtemperaturprocesser. Den största delen av energiinsatsen går till bränning i roterugnar respektive schaktugnar. Vid kalk- och cementframställning används i hög grad används kol och koks, men även i viss mån eldningsolja respektive naturgas. Under senare år har särskilt cementindustrin ökat användningen av alternativa bränslen, främst i form av däck och annat avfall. Vid glastillverkning är det av tekniska skäl inte möjligt att använda kolbränslen, utan bränsletillsatsen består av olja, gasol eller naturgas.

Bränsleanvändningen i de mineralogiska processerna anses i svensk energiskattelagstiftning i sin helhet falla in under begreppet uppvärmning och beskattas således. Utöver industrins generella skattelättnader i form av befrielse från energiskatt och en koldioxidskattenivå om 21 procent av annars gällande skatt och den särskilda nedsättningsregeln (0,8-procentsregeln) för energiintensiv industri, gäller ytterligare en nedsättningsregel för koldioxidskatten på bränslen som förbrukas för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller (1,2-procentsregeln). I syfte att lindra skattebelastningen för denna bransch gäller således fram till utgången av år 2008, med vissa begränsningar, att koldioxidskatten inte skall överstiga 1,2 procent av de framställda produkternas försäljningsvärde.

I viss mån delade meningar har rått inom EU om tolkningen av reglerna i det tidigare gällande mineraloljedirektivet (rådets direktiv 92/81/EEG om harmoniseringen av strukturerna för punktskatter på

mineraloljor, EGT L 316, 31.10.1992, s. 12, ändrat genom rådets direktiv 94/74/EG, EGT L 365, 31.12.1994, s. 46) om skattefrihet för användning av bränslen för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning. Flertalet medlemsstater gjorde, i likhet med Sverige, tolkningen att energiinsatsen var att hänföra till uppvärmning. I praktiken var dock en stor del av bränsleanvändningen vid cement- och kalkframställningen inom EU ändå skattefri, eftersom någon harmoniserad beskattning inte gällde för samtliga bränslen. I stor utsträckning används kolbränslen i dessa processer. Tolkningen av uppvärmningsbegreppet var alltså i flertalet andra medlemsstater inte av lika stor betydelse som för länder som Sverige, där sedan länge samtliga fossila bränslen har beskattats. EG-domstolen har, efter att kommissionen väckt talan mot Tyskland inför domstolen för fördragsbrott (mål C-240/01) i dom den 29 april 2004 funnit att bränsleanvändningen i de mineralogiska processerna omfattas av begreppet uppvärmning.

Av artikel 2.4 i energiskattedirektivet framgår att direktivet inte skall tillämpas på vissa användningar av energiprodukter (bränslen), varav en är mineralogiska processer. Detta innebär att medlemsstaterna har full valfrihet att beskatta eller skattebefria bränslen inom detta användningsområde. Mot bakgrund av denna uttryckliga bestämmelse saknas det numera betydelse om bränsleanvändningen definitionsmässigt skall anses rymmas i begreppet uppvärmning eller inte.

Skälen för förslaget: Beskattning av bränslen i de mineralogiska processerna förekommer endast i begränsad omfattning i andra medlemsstater. Av konkurrensskäl bör därför möjligheten till skattefrihet, som numera ges i artikel 2.4 b femte strecksatsen i energiskattedirektivet, utnyttjas. Definitionen av begreppet mineralogiska processer i energiskattedirektivet följer rådets förordning (EEG) nr 3037/90 av den 9 oktober 1990 om statistisk näringsgrensindelning i Europeiska gemenskapen⁴⁵, dvs. processer som klassificeras enligt NACE-kod DI26 Tillverkning av icke-metalliska mineraliska produkter. Avgörande för om skattefrihet skall ges eller inte bör vara att bränslet används inom ramen för en process där framställning sker av de angivna produkterna. Även kalkframställning i skogsindustrins mesaugnar och inom stål- och sockerindustrierna bör alltså omfattas av skattebefrielsen.

I likhet med vad som föreslås för de metallurgiska processernas del, bör dock en begränsning göras av skattefriheten så att den endast gäller under förutsättning att det ingående materialet genom uppvärmning i ugnar förändras kemiskt eller dess inre fysikaliska struktur förändras.

Bränsle som enbart används för torkning bör alltså även i fortsättningen beskattas. Detta kan t.ex. vara fallet vid separat torkning av den kalk- och mangelstensblandning som utgör huvudråmaterialet för cementframställning respektive torkning av kol innan detta används som bränsle i ugnarna. Motsvarande gäller för framställning av kalk. Förutsättningarna för att effektivisera bränsleanvändningen för sådana torkbehov får anses större än för de ugnprocesser i vilka kemiska och fysikaliska förändringar sker. Vidare uppnås härigenom en enhetlig skattemässig

⁴⁵ EGT L 293, 24.10.1990, s. 1. Förordningen senast ändrad genom kommissionens förordning (EG) nr 29/2002 (EGT L 6, 10.1.2002, s. 3).

behandling av torkning, som ofta förekommer inom många skilda industriella områden.

Befrielse från svavelskatt gäller i dag för samtliga skattepliktiga bränslen som används i processer för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller. På motsvarande sätt som föreslås avseende de metallurgiska processerna bör basen för befrielsen från svavelskatt för de mineralogiska processerna anpassas till vad som föreslås gälla för energi- och koldioxidskatternas del. Detta innebär alltså att den definition av begreppet framställning av mineraliska produkter som utvecklats ovan, bl.a. avseende begränsningen till viss ugnsanvändning, även skall gälla för svavelskattens del. Detta innebär alltså att svavelskatt skall tas ut på bränslen som används i de torkningssteg som inte ryms i definitionen av begreppet framställning av mineraliska produkter. Härigenom stimuleras till en användning av svavelfattigare bränslen i dessa delar av processen.

Den nu föreslagna skattefriheten bedöms omfatta en mycket stor del av den totala bränsleförbrukningen inom den mineralogiska processindustrin. Endast de mindre bränslemängder som används för torkningsändamål kommer således att omfattas av beskattning. Ett fåtal företag ges i dag skattenedsättning med stöd av 1,2-procentsregeln. Dessa bedöms, till följd av förslaget om skattefrihet för de mineralogiska processerna, inte ha en kvarstående skattebelastning som gör att kriterierna för 1,2-procentsregeln uppfylls. Anledning saknas därför att behålla denna bestämmelse, utan den bör därför slopas.

En stor del av den bränsleförbrukning, som omfattas av förslaget till skattefrihet för mineralogiska processer, sker i anläggningar som omfattas av EU:s system för handel med utsläppsrätter (jfr avsnitt 7 om de offentligfinansiella effekterna). En miljöstyrning som minst motsvarar den slojade skatten för dessa anläggningar uppnås således genom handelssystemet.

Förslaget föranleder att en ny punkt 16 förs in i 6 a kap. 1 § LSE samt ändringar i punkten 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (1997:479) om ändring i denna lag.

5 Skattelättnader för energiintensiva företag

5.1 Inledning

I 9 kap. 9 § lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE, finns regler om nedsättning av skatt på bränslen som förbrukats vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet. Enligt energiskattedirektivet (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) får sådan nedsättning ges till företag som är energiintensiva. Den svenska regleringen innehåller emellertid i dag inte något sådant uttryckligt krav på energiintensitet. Enligt energiskatte-

direktivet måste kravet vara införlivat i den svenska lagstiftningen senast den 1 januari 2007 (se artikel 17.1 a femte stycket).

Den följande framställningen bygger i allt väsentligt på en promemoria från Skatteverket (dnr Fi2006/2975/SKA). Skatteverket har under arbetet med promemorian samrått med Bokföringsnämnden, Statens energimyndighet och Statistiska centralbyrån.

5.2 Energiskattedirektivets definition av energiintensitet

Definitionen av energiintensitet får enligt artikel 17.1 i energiskattedirektivet (2003/96/EG) antingen bedömas med utgångspunkt i inköpskostnad och produktionsvärde eller i energiskatt och förädlingsvärde.

Artikel 17.1 har följande lydelse:

Under förutsättning att ett genomsnitt av de minimiskattenivåer som föreskrivs i detta direktiv iakttas för varje företag, får medlemsstaterna tillämpa skattenedsättning för förbrukning av energiprodukter som används för uppvärmning eller för ändamål som anges i artikel 8.2 b och 8.2 c och för elektricitet i följande fall:

a) För energiintensiva företag.

Med energiintensivt företag avses en företagsenhet som avses i artikel 11, där antingen energiprodukternas och elektricitetens inköpskostnad uppgår till minst 3,0 % av produktionsvärdet, eller den nationella erlagda energiskatten uppgår till minst 0,5 % av förädlingsvärdet. Inom ramen för denna definition får medlemsstaterna tillämpa mer restriktiva begrepp, inbegripet definitioner av försäljningsvärde, process- och sektorsvisa definitioner.

Med energiprodukternas och elektricitetens inköpskostnad avses den faktiska kostnaden för inköpt energi eller energi som framställts inom företaget. Endast elektricitet, värme och energiprodukter som används för uppvärmningsändamål eller för ändamål som anges i artikel 8.2 b och 8.2 c skall räknas med. Alla skatter ingår, utom avdragsgill mervärdesskatt.

Med produktionsvärde avses omsättning, inklusive subventioner direkt kopplade till produktpriset, plus eller minus förändringar i lager av färdiga produkter, varor under tillverkning och varor och tjänster som inköpts för återförsäljning, minus inköp av varor och tjänster för återförsäljning.

Med förädlingsvärde avses den sammanlagda mervärdesskattepliktiga omsättningen inklusive export, minus sammanlagda mervärdesskattepliktiga inköp inklusive import.

De medlemsstater som för närvarande tillämpar nationella system för energibeskattnings, där energiintensiva företag är definierade enligt andra kriterier än energikostnader i förhållande till produktionsvärde och den nationella erlagda energiskatten i förhållande till förädlingsvärdet, skall beviljas en övergångsperiod som längst fram till och med den 1 januari 2007 för anpassning till definitionen i led a första stycket.

5.3 Övriga rättskällor

5.3.1 Inledning

Begreppen produktionsvärde och förädlingsvärde används inte i dag inom den svenska redovisnings- eller skattelagstiftningen. Ledning för begreppens innebörd får därför i stället hämtas från andra områden.

5.3.2 Definitioner för statistiska ändamål m.m.

Principerna för såväl produktionsvärde som förädlingsvärde finns reglerade i dels Rådets förordning (EG) nr 2223/96 om det europeiska national- och regionalräkenskapssystemet i gemenskapen, dels Kommissionens förordning (EG) nr 2700/98 om definitioner av uppgifter för statistik över företagsstrukturer.

Rådets förordning (EG) nr 2223/96 av den 25 juni 1996 om det europeiska national- och regionalräkenskapssystemet i gemenskapen

3.07 Definition: Produktion är en aktivitet som utförs under kontroll och ansvar av en institutionell enhet, som använder insats av arbetskraft, kapital samt varor och tjänster för att producera varor och tjänster.

...

3.47 All produktion skall värderas till baspriser, men särskilda konventioner tillämpas vid

a) värdering av övrig icke-marknadsproduktion.

...

3.48 Definition: Baspriset är det pris som producenten erhåller från köparen för en producerad enhet av en vara eller tjänst, minus alla skatter, som erläggs för enheten i fråga som en konsekvens av dess produktion eller försäljning (t.ex. produktskatter), plus alla subventioner, som erhålls för enheten i fråga som en konsekvens av dess produktion eller försäljning.

...

3.49 Produktion för egen slutlig användning skall värderas till baspris för liknande produkter sålda på marknaden, ...

Kommissionens förordning (EG) nr 2700/98 av den 17 december 1998 om definitioner av uppgifter för statistik över företagsstrukturer

BILAGA

DEFINITIONER AV UPPGIFTER

...

Definition

Omsättningen omfattar det totala belopp som den observerade enheten fakturerat under referensperioden, och detta motsvarar marknadsmässig försäljning av varor eller tjänster till tredje man.

Omsättningen omfattar alla avgifter och skatter på de varor eller tjänster som enheten fakturerar, med undantag för mervärdesskatt som faktureras av enheten mot kund och andra liknande skatter som är direkt kopplade till omsättningen.

Den omfattar också alla andra utgifter (transport, förpackning osv.) som förs vidare till kund, även om dessa utgifter anges separat i fakturan. Sänkta priser, rabatter o.dyl. samt värdet av återsända emballage måste dras av.

Intäkter som klassificeras som övriga rörelseintäkter, finansiella intäkter och extraordinära intäkter räknas inte in i omsättningen. Driftsstöd från offentliga myndigheter eller Europeiska unionens institutioner räknas inte heller in.

...

Kopplingar till bolagets bokföring

Omsättning enligt definitionen ovan omfattar, för statistiska ändamål, följande rubrik i bokföringen:

Nettoomsättning.

...

Definition

Produktionsvärde är ett mått på den volym som faktiskt produceras av enheten, på grundval av försäljningen, inbegripet förändringar av lager och återförsäljning av varor och tjänster.

Produktionsvärdet definieras som omsättningen, plus eller minus förändringar av lager av färdiga produkter, varor under tillverkning samt varor och tjänster som inköpts för återförsäljning, minus inköp av varor och tjänster för återförsäljning, plus produktion för egen räkning som bokförs som tillgång plus övriga rörelseintäkter (utom stöd). Intäkter och utgifter som klassificerats som finansiell eller extraordinär i bolagets bokföring räknas inte in i produktionsvärdet. Som inköp av varor och tjänster för återförsäljning räknas också inköp av tjänster som är avsedda att försälas till tredje man i samma skick.

...

Kopplingar till bolagets bokföring

Produktionsvärdets beståndsdelar ingår i följande poster i bokföringen:

- Nettoomsättning.
- En del av övriga rörelseintäkter utom stöd,
- Förändringar av lager av färdiga produkter och varor under tillverkning.
- Den del av råvaror och förmödenheter som rör inköp och förändring av varulager för återförsäljning.
- Arbete för egen räkning som har redovisats under tillgångar.

Rådets förordning (EG) nr 2223/96 av den 25 juni 1996 om det europeiska national- och regionalräkenskapssystemet i gemenskapen

3.07 Definition: Produktion är en aktivitet som utförs under kontroll och ansvar av en institutionell enhet, som använder insats av arbetskraft, kapital samt varor och tjänster för att producera varor och tjänster.

...

3.47 All produktion skall värderas till baspriser, men särskilda konventioner tillämpas vid a) värdering av övrig icke-marknadsproduktion.

...

3.48 Definition: Baspriset är det pris som producenten erhåller från köparen för en producerad enhet av en vara eller tjänst, minus alla skatter, som erläggs för enheten i fråga som en konsekvens av dess produktion eller försäljning (t.ex. produktskatter), plus alla subventioner, som erhålls för enheten i fråga som en konsekvens av dess produktion eller försäljning.

...

3.49 Produktion för egen slutlig användning skall värderas till baspris för liknande produkter sålda på marknaden, ...

Kommissionens förordning (EG) nr 2700/98 av den 17 december 1998 om definitioner av uppgifter för statistik över företagsstrukturer

BILAGA

DEFINITIONER AV UPPGIFTER

...

Definition

Omsättningen omfattar det totala belopp som den observerade enheten fakturerat under referensperioden, och detta motsvarar marknadsmässig försäljning av varor eller tjänster till tredje man.

Omsättningen omfattar alla avgifter och skatter på de varor eller tjänster som enheten fakturerar, med undantag för mervärdesskatt som faktureras av enheten mot kund och andra liknande skatter som är direkt kopplade till omsättningen.

Den omfattar också alla andra utgifter (transport, förpackning osv.) som förs vidare till kund, även om dessa utgifter anges separat i fakturan. Sänkta priser, rabatter o.dyl. samt värdet av återsända emballage måste dras av.

Intäkter som klassificeras som övriga rörelseintäkter, finansiella intäkter och extraordinära intäkter räknas inte in i omsättningen. Driftsstöd från offentliga myndigheter eller Europeiska unionens institutioner räknas inte heller in.

...

Kopplingar till bolagets bokföring

Omsättning enligt definitionen ovan omfattar, för statistiska ändamål, följande rubrik i bokföringen:

Nettoomsättning.

...

Definition

Produktionsvärde är ett mått på den volym som faktiskt produceras av enheten, på grundval av försäljningen, inbegripet förändringar av lager och återförsäljning av varor och tjänster.

Produktionsvärdet definieras som omsättningen, plus eller minus förändringar av lager av färdiga produkter, varor under tillverkning samt varor och tjänster som inköpts för återförsäljning, minus inköp av varor och tjänster för återförsäljning, plus produktion för egen räkning som bokförs som tillgång plus övriga rörelseintäkter (utom stöd). Intäkter och utgifter som klassificerats som finansiell eller extraordinär i bolagets bokföring räknas inte in i produktionsvärdet. Som inköp av varor och tjänster för återförsäljning räknas också inköp av tjänster som är avsedda att försälas till tredje man i samma skick.

...

Kopplingar till bolagets bokföring

Produktionsvärdets beståndsdelar ingår i följande poster i bokföringen:

- Nettoomsättning.
- En del av övriga rörelseintäkter utom stöd,
- Förändringar av lager av färdiga produkter och varor under tillverkning.
- Den del av råvaror och förnödenheter som rör inköp och förändring av varulager för återförsäljning.
- Arbeta för egen räkning som har redovisats under tillgångar.

Förädlingsvärde

Rådets förordning (EG) nr 2223/96 av den 25 juni 1996 om det europeiska national- och regionalräkenskapssystemet i gemenskapen

10.28 Definition - Förädlingsvärdet i fasta priser definieras som skillnaden mellan produktionen i fasta priser och insatsförbrukningen i fasta priser.

$$VA = \dot{O}P(0)Q(1) - \dot{O}p(0)q(1)$$

där P och Q är priser och kvantiteter för produktionen och p och q är priser och kvantiteter för insatsförbrukningen.

...

3.69 Definition: Insatsförbrukning består av värdet av de varor och tjänster som används som insats i produktionsprocessen, exklusive fasta tillgångar, vars användning förs som kapitalförslitning. Dessa varor och tjänster kan antingen vidareförädlas eller förbrukas i produktionsprocessen.

Kommissionens förordning (EG) nr 2700/98 av den 17 december 1998 om definitioner av uppgifter för statistik över företagsstrukturer

BILAGA

DEFINITIONER AV UPPGIFTER

...

Definition

Förädlingsvärde till baspriser beräknas med hjälp av produktionsvärdet plus produktstöd minus inköp av varor och tjänster (utom dem som köpts in för återförsäljning utan vidareförädling) plus eller minus förändringar av lager av råmaterial och förnödenheter minus övriga produktskatter som är kopplade till omsättningen men inte avdragsgilla. Det utgör det förädlingsvärde som tillförts av de olika faktorerna i verksamheten vid den aktuella enheten.

Intäkter och utgifter som klassificeras som finansiella eller extraordinära ingår inte i förädlingsvärdet. Förädlingsvärde till baspriser beräknas brutto eftersom värdejusteringar (t.ex. nedskrivningar) inte dras av.

...

Kopplingar till bolagets bokföring

Förädlingsvärde till baspriser kan beräknas med hjälp av följande poster i bokföringen:

- Nettoomsättning.
- Förändringar av lager av färdiga produkter och varor under tillverkning.

- Arbete för egen räkning som har redovisats under tillgångar.
- Råvaror och förnödenheter.
- Övriga externa kostnader.
- En del av Övriga rörelsekostnader utom avgifter och skatter som är kopplade till produktionen.
- En del av Övriga rörelseintäkter utom driftsstöd som är kopplat till produktionen.

...

Definition

Förädlingsvärde till faktorkostnad är bruttointäkterna från verksamheten, efter justering för driftsstöd och indirekta skatter.

Det kan beräknas med hjälp av omsättningen, plus produktion som redovisas som tillgång, plus övriga rörelseintäkter, plus eller minus lagerändringar, minus inköp av varor och tjänster, minus övriga skatter på varor som är kopplade till omsättningen men inte avdragsgilla, minus avgifter och skatter som är kopplade till produktionen. Som ett alternativ kan förädlingsvärdet beräknas genom att man till rörelseresultat före avskrivningar lägger personalkostnader.

Intäkter och utgifter som klassificeras som finansiell eller extraordinär ingår inte i förädlingsvärdet.

Förädlingsvärde till baspriser beräknas brutto eftersom värdejusteringar (t.ex. nedskrivningar) inte dras av.

...

Kopplingar till bolagets bokföring

Förädlingsvärde till faktorkostnad kan beräknas med hjälp av följande poster i bokföringen:

- Nettoomsättning.
- Förändringar av lager av färdiga produkter och varor under tillverkning.
- Arbete för egen räkning som har redovisats under tillgångar.
- Råvaror och förnödenheter.
- Övriga externa kostnader.
- Övriga rörelsekostnader.
- Övriga rörelseintäkter.

...

5.3.3 Begrepp inom redovisningsområdet

I årsredovisningslagen (1995:1554) och bokföringslagen (1999:1078) finns bestämmelser om uppställningsform för resultaträkning och nettoomsättning.

Årsredovisningslagen

3 kap. 12 §

Nettoomsättningen skall omfatta intäkter från försålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet. Avdrag skall göras för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen.

Bilaga 2

Uppställningsform I för resultaträkning (rapportform med kostnadsslagsindelning)

1. Nettoomsättning
2. Förändring av varulager
3. Aktiverat arbete för egen räkning
4. Övriga rörelseintäkter
5. Råvaror och förnödenheter
6. Övriga externa kostnader
7. Personalkostnader
8. Avskrivningar och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar
9. Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar
10. Övriga rörelsekostnader
11. Intäkter från andelar i koncernföretag
12. Intäkter från andelar i intresseföretag

13. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
14. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
15. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
16. Räntekostnader och liknande kostnader (med särskild uppgift om kostnader avseende koncernföretag)
17. Extraordinära intäkter
18. Extraordinära kostnader
19. Bokslutsdispositioner
20. Skatt på årets resultat
21. Övriga skatter
22. Årets resultat

Bilaga 3

Uppställningsform II för resultaträkning (rapportform med funktionsindelning)

1. Nettoomsättning
2. Kostnad för sålda varor
3. Bruttoresultat
4. Försäljningskostnader
5. Administrationskostnader
6. Övriga rörelseintäkter
7. Övriga rörelsekostnader
8. Intäkter från andelar i koncernföretag
9. Intäkter från andelar i intresseföretag
10. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
11. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
12. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
13. Räntekostnader och liknande kostnader (med särskild uppgift om kostnader avseende koncernföretag)
14. Extraordinära intäkter
15. Extraordinära kostnader
16. Bokslutsdispositioner
17. Skatt på årets resultat
18. Övriga skatter
19. Årets resultat

Bokföringslagen

Regeringen har i propositionen Förenklade redovisningsregler, m.m. (prop. 2005/06:116) föreslagit att begreppet nettoomsättning skall användas som kriterium för när ett företag kan använda en kontantmetod för sin bokföring. Det föreslås också när företaget kan avsluta sin bokföring med ett bokslut i förenklad form (s. 74). Det uttalas vidare att begreppet nettoomsättning är avsett att ha samma innebörd som i 3 kap. 12 § årsredovisningslagen (sistnämnda prop. s. 67 samt prop. 1998/99:130 s. 373). Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2007.

5.3.4 Mervärdesskattedirektivet

I mervärdesskattedirektivet (rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund) anges vilket slag av transaktioner som omfattas av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde.

RÄCKVIDD

Artikel 2

Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,
2. införsel av varor.

SKATTEPLIKTIGA TRANSAKTIONER

Artikel 5

Leverans av varor

1. Med "leverans av varor" avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

...

Artikel 6

Tillhandahållande av tjänster

1. Med "tillhandahållande av tjänster" avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

Sådana transaktioner kan bl.a. omfatta följande:

- Överlåtelse av immateriella tillgångar, vare sig det upprättats någon handling angående äganderätten eller ej.
- Åtagande att avstå från visst handlande eller att tolerera visst handlande eller en viss situation.
- Utförande av tjänster i enlighet med anmodan utfärdad av myndighet eller i dennas namn eller enligt lag.

...

Artikel 7

Import

Med "införsel av varor" skall avses införsel av varor till landets territorium såsom detta definieras i artikel 3.

UNDANTAG FRÅN SKATTEPLIKT

Artikel 15

Undantag för export och liknande transaktioner samt internationella transporter

Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

1. Leverans av varor som av säljaren eller för hans räkning skickas eller transporteras till en destination utanför landets territorium såsom det definieras i artikel 3.
2. Leverans av varor som av en kund som inte är etablerad inom landet eller för hans räkning, skickas eller transporteras till en destination utanför landets territorium såsom det definieras i artikel 3 med undantag av varor som transporteras av kunden själv för utrustning, bunkring och proviantering av nöjesbåtar och privatflygplan eller andra transportmedel för privat bruk.

...

AVDRAG

Artikel 17

Avdragsrättens inträde och räckvidd

...

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

b) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på importerade varor.

c) Mervärdesskatt som kan tas ut enligt artiklarna 5.7 a och 6.3.

Av EG-domstolens praxis framgår att endast betalningar som utgör vederlag för en transaktion eller ekonomisk verksamhet faller inom mer-

värdesskattens tillämpningsområde. Detta är enligt domstolen inte fallet med betalningar som följer av ett rent egendomsinnehav, t.ex. utdelningar (se dom av den 22 juni 1993 i mål C-333/91, Söfitam, REG 1993, s. I-3513, punkt 13, dom av den 11 juli 1996 i mål C-306/94, Régie dauphinoise, REG 1996, s. I-3695, punkt 17, dom av den 14 november 2000 i mål C-142/99, Floridienne och Berginvest, REG 2000, s. I-9567, punkt 26, och dom av den 29 april i mål C-77/01, Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM), REG 2004, s. I-04295, punkt 49).

Enligt EG-domstolens praxis gäller att räntor som uppbärs av ett bolag som ersättning för lån som det beviljat bolag i vilka det äger andelar inte skall undantas från mervärdesskattens tillämpningsområde, eftersom betalningen av dessa räntor inte följer enbart av egendomsinnehavet utan utgör vederlag för tillhandahållande av kapital till förmån för tredje man (se C-77/01, EDM, punkt 65). Detta gäller när de berörda transaktionerna genomförs i affärsmässigt eller kommersiellt syfte, som bland annat kännetecknas av en vilja att få avkastning på det investerade kapitalet (samma dom punkt 67).

Räntor som betalas till ett företag som ersättning för inlåning på bankkonto eller placeringar i värdepapper såsom statsobligationer eller bankcertifikat skall inte heller undantas från mervärdesskattens tillämpningsområde, då de utbetalda räntorna inte härrör från det rena egendomsinnehavet utan utgör vederlag för att kapital ställs till förfogande till förmån för tredje man (se C-77/01, EDM, punkt 69). Av domen följer också att ett företag handlar i egenskap av skattskyldig person när det på detta sätt utnyttjar medel som ingår i dess tillgångar.

5.4 Företagens uppgiftslämnande

5.4.1 Uppgifter för energibeskattningen

I en ansökan om nedsättning av skatt enligt 9 kap. 9 § LSE lämnar sökanden uppgifter om försäljningsvärdet för produkter som denne har framställt under året. I ansökan lämnas även uppgifter om bränsleförbrukning, skattesats och betald skatt.

Vid en ansökan om preliminär skattesats lämnar sökanden uppgifter om beräknat försäljningsvärde för produkter som denne avser att framställa under året.

5.4.2 Uppgifter för företagsbeskattningen

Bestämmelser om vilka uppgifter företagen skall lämna för taxering i inkomstlagen näringsverksamhet finns i 3 kap. 5 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och 2 kap. 4 och 5 §§ förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Ett företag avslutar sin bokföring med en årsredovisning. För vissa företag kan bokföringen i stället avslutas med ett årsbokslut. Regeringen har föreslagit att företag som inte är skyldiga att upprätta en årsredovisning och som normalt har en nettoomsättning om högst 3 miljoner

kronor per år fr.o.m. den 1 januari 2007 skall få upprätta årsbokslutet i förenklad form (prop. 2005/06:116, s. 74ff). I Förenklade skatteregler med anledning av ny redovisningslagstiftning (prop. 2005/06:174) lämnar regeringen också lagstiftningsförslag som skall möjliggöra för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut att lägga detta bokslut till grund för inkomstbeskattningen utan ytterligare justeringar.

Uppgifter i inkomstskattedeklarationen

I bilagor till en inkomstdeklaration lämnas bl.a. följande uppgifter. Nämda förslag till ny lagstiftning om förenklat bokslut kommer att innebära vissa förändringar av blanketterna. Dessa torde dock inte komma att beröra uppgifterna i nu aktuellt hänseende.

Inkomst av näringsverksamhet, Utan årsbokslut (blankett N1, SKV 2151)

Försäljning och utfört arbete samt övriga momspliktiga inkomster 150

Ränteinkomster samt övriga momsfria inkomster 151

Värdet av uttagna varor och tjänster m.m. 152

Varor och material m.m. 170

Anställd personal 171

Bilutgifter (inkl. billeasing) 172

Reparation och underhåll av markanläggningar och byggnader 173

Övriga lokal- och fastighetsutgifter 194

Ränteutgifter 174

Övriga avdragsgilla utgifter 175

Avskrivningar 176

Utgående lager samt utgående upplupna intäkter och

förutbetalda kostnader 180

Ingående lager samt ingående upplupna intäkter och förutbetalda kostnader 181

Utgående upplupna kostnader och förutbetalda intäkter 182

Ingående upplupna kostnader och förutbetalda intäkter 183

Återföring av värdeminskningssavdrag m.m. vid avyttring av näringsfastighet och s.k. avskattning 783

Resultat av verksamheten 798

Inkomst av näringsverksamhet med årsbokslut, Räkenskapsschema (blanketterna SKV 2152a, 2002a, 2004a)

Rörelsens intäkter

Rörelsens huvudintäkter (nettoomsättning) 400

Förändring av lager (inte handelsvaror) och pågående arbeten 509-510

Aktiverat arbete för egen räkning 402

Vinst vid avyttring av anläggningstillgångar (ej finansiella) 552

Övriga rörelseintäkter 401

Rörelsens kostnader

Handelsvaror inkl. lagerförändring, råvaror, material m.m. 500

Legoarbeten och underentreprenörer 501

Reparation och underhåll av fastighet 526

Övriga lokal- och fastighetskostnader 528

Hyra av anläggningstillgångar 529

Förbrukningsinventarier och förbrukningsmaterial 531

Bilkostnader (inkl. billeasing) 536

Övriga transportmedelskostnader och resekostnader 538

Reklam och PR 541
Övriga kostnader 530
Personalkostnader 512, 514, 511, 520, 524, 527

Rörelseresultat före avskrivningar

Avskrivningar 561, 560, 559
Nedskrivningar av anläggningstillgångar (ej finansiella), återföring av nedskrivning av anläggningstillgångar (ej finansiella) 553, 554
Förlust vid avyttring av anläggningstillgångar (ej finansiella) 556

Rörelseresultat efter avskrivningar

Finansiella intäkter och kostnader
Utdelning 564, 565
Vinst/förlust vid avyttring av värdepapper 550, 551
Valutakursvinster/förluster 566, 567
Nedskrivning av finansiella tillgångar, återföring av nedskrivning 570, 571
Ränteintäkter/-kostnader 568, 569

Resultat efter finansiella intäkter och kostnader

Övriga intäkter och kostnader

Bokförd avskrivning utöver plan
Upplösning av ackumulerade överavskrivningar
...
Övriga tillkommande/avgående bokslutsdispositioner m.m.

Redovisad vinst/förlust enligt bokföringen

För särredovisning av en inkomst av näringsverksamhet utan årsbokslut används blankett N1A (2162). Överskott eller underskott förs över till blankett N1. För särredovisning av inkomst av näringsverksamhet med årsbokslut används blanketten N2A (2163), till vilken räkenskapsschema SKV 2163a hör.

5.4.3 Uppgifter för mervärdesbeskattningen

Från 1 januari 2007 ändras skattedeklarationens mervärdesskattedel. De uppgifter som skall lämnas är indelade i sju block.

Momspliktig försäljning eller uttag exklusive moms
Utgående moms på momspliktig försäljning eller uttag
Momspliktiga inköp där köparen är skattskyldig
Utgående moms på inköp
Försäljning m.m. som är undantagen från moms
Ingående moms
Moms att betala eller få tillbaka

5.5 Företagsenhet

Enligt energiskattedirektivet skall bedömning göras för företagsenhet. Bestämmelserna om företagsenhet finns i artikel 11.1 och 11.2 i energiskattedirektivet.

Artikel 11

1. I detta direktiv avses med yrkesmässig användning den förbrukning varje företagsenhet har, fastställd i enlighet med punkt 2, som självständigt och oberoende av plats tillhandahåller varor och tjänster oavsett vilket syfte eller resultat den ekonomiska verksamheten skall ha.

...

2. Enligt detta direktiv kan företagsenheten inte vara mindre än en del av ett företag eller en juridisk person som till sin organisation utgör ett oberoende företag, det vill säga en enhet som kan driva verksamhet med egna medel.

Företagsenhet torde närmast kunna jämföras med begreppen ”verksamhet respektive ”verksamhetsgren” i 3 kap. 2 § andra stycket och 10 kap. 28 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL, samt 2 kap. 25 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Enligt 2 kap. 25 § IL avses med verksamhetsgren sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse.

5.6 Internationell jämförelse

Både Österrike och Finland använder förädlingsvärde vid definitionen av energiintensiva företag. Den av Finland valda definitionen utgår från uppgifter i företagens resultatredovisning. Österrike utgår från mervärdesskatterättsliga begrepp.

Österrike

Både varu- och tjänsteproducerande företag har rätt till återbetalning av skatter på mineraloljor, naturgas och kol. Återbetalningsrätten regleras i lagen om återbetalning av energiskatt (Energieabgabenvergütungsgesetz), som i sin tur hänvisar till mervärdesskattelagstiftningen (Umsatzsteuergesetz). Återbetalningen förutsätter att energiskatten överstiger 0,5 procent av förädlingsvärdet.

Förädlingsvärdet (nettoproduktionsvärde) definieras som skillnaden mellan bruttoproduktionsvärdet och nödvändig insatsförbrukning. Med bruttoproduktionsvärde (omsättning från företaget) avses i huvudsak leveranser och tjänster som produceras av företaget (inom landet, inom EU och till länder utanför EU) samt egenförbrukning. Med egenförbrukning avses användning för privata ändamål. För att beräkna bruttoproduktionsvärdet används väsentligen uppgifter om omsatt belopp från företagets mervärdesskattedeklaration, men även annat underlag – t.ex. uppgifter från företagets redovisning. Inbetalningar som inte utgör ersättning för beskattningsbar omsättning tas inte med vid beräkningen.

I bruttoproduktionsvärdet synes också ingå vinster vid avyttring av anläggningstillgångar (dock ej personbilar), övriga beskattningsbara rörelseintäkter, finansiella intäkter, vinster vid försäljning av värdepapper som utgör omsättningstillgång, beskattningsbara extraordinära intäkter samt egenförbrukning.

Med insatsförbrukning (inköp) avses omsättningar som en annan företagare tillför det företag som ansöker om nedsättning. Dessa omsättningar behöver inte vara skattpliktiga utan kan även vara skattefria. Det kan också röra sig om beskattningsbara omsättningar som sker utanför Österrike, så länge dessa har samband med beskattningsbara omsätt-

ningar hos det företag som ansöker om återbetalning. Personalkostnader ingår inte. Som insatsförbrukning räknas inte omsättning som överhuvudtaget inte är beskattningsbar samt utgifter för arbetskraft, vilka avser utgifter för inhyrd personal.

Beräkningen synes ske utifrån följande poster: kostnader för varor och material, kostnader för arbete/bearbetning (dock inte kostnader för personal), avskrivningar på anläggningstillgångar (utom personbilar och ”aktiverierte Eigenleistungen”), energikostnader (dock inte egenförbrukning), övriga rörelsekostnader (dvs. avdragsgilla utgifter, men inte skatter, avsättningar, nedskrivning av finansiella tillgångar och överavskrivningar), räntekostnader, återföring av avsättningar, återföring av nedskrivning av finansiella tillgångar, andra inkomster som krävt energiförbrukning och beskattningsbara extra ordinära kostnader samt förutbetalda kostnader.

Företag definieras utifrån reglerna i den österrikiska inkomstskattelagen. Med detta avses en organisatorisk enhet som producerar varor eller tjänster. Återbetalning sker om den erlagda skatten överstiger både ett gränsvärde (Kürzungsbetrag), vilket uppgår till fem procent av förädlingsvärdet och en egenavgift (Selbstbehalt), vilken för nuvarande uppgår till 400 Euro. Hänsyn tas dessutom till EU:s minimiskattesatser. Det är inte möjligt att utgå från ett nettoproduktionsvärde som understiger noll euro.

Finland

Industriföretag kan efter avslutad räkenskapsperiod ansöka hos finska Tullstyrelsen om s.k. accisåterbäring för de energiskatter de erlagt. Ett villkor för återbäringen är att de acciser som företaget under räkenskapsperioden betalat och de acciser (punktskatter) som ingått i priset på anskaffade produkter utgör mer än 3,7 procent av företagets förädlingsvärde. Med förädlingsvärde avses det sammanlagda beloppet av rörelsevinst(-förlust), avskrivningar och värdenedgång samt personalkostnader korrigerat med skatteåterbäringens belopp. Rörande korrigeringen med skatteåterbäringens belopp framgår följande av finska Tullstyrelsens anvisningar nr 36/350/00. ”Det återbäringsbelopp som i bokslutets balansräkning antecknats som accisåterbäringsstillgodohavande kan avvika från den accisåterbäring som meddelats i ansökan. Detta har dock ingen inverkan på handläggningen av accisåterbäringen, eftersom de poster som antecknats i bokslutets balansräkning inte vid fastställande av förädlingsvärdet inverkar på rörelsevinsten(-förlusten). Däremot kan man när förädlingsvärdet följande år fastställs från rörelsevinsten (-förlusten) dra av den accisåterbäring som utbetalats på basen av föregående bokslut och som är antecknad som inkomst i bokslutet för det år som nu behandlas.”

Företagen har rätt att beträffande den överstigande delen av skattebelastningen ansöka om att 85 procent av de acciser som betalats för produkterna eller som ingått i anskaffningspriset på dessa återbärs. Av återbäringen utbetalas dock endast den del som överstiger 50 000 Euro. Återbäringen får högst vara lika stor som beloppet av de acciser som betalats för produkter som avses i lagen eller som ingått i anskaffningspriset på dessa produkter. De senaste åren har endast 10-18 företag erhållit denna typ av accisåterbäring.

En företag som bedriver yrkesmässig växthusodling har rätt att på ansökan få tillbaka 3,4 cent per liter för den bränsleaccis som betalats för lätt brännolja och 1,4 cent per kilo för den bränsleaccis som han betalat för tung brännolja, om bränslena använts vid yrkesmässig växthusodling. Accisåterbäring betalas inte om återbäringsbeloppet understiger 580 Euro.

Återbäringsansökan får inte göras separat för ett verksamhetsområde eller en verksamhetsort, utan det sökande företaget skall behandlas som en enhet (anvisningar nr 36/350/00). Uppgifterna hämtas från företagets bokslut och energiskattedeklarationer. Negativa förädlingsvärden har såvitt kunnat utredas aldrig uppkommit, men torde betraktas som ett värde om noll euro.

5.7 Program för energieffektivisering

Enligt 11 kap. 9 § 6 LSE befrias ett företag från energiskatt på elektrisk kraft om det omfattas av godkännande att delta i program för energieffektivisering. Sådant godkännande meddelas enligt lagen (2004:1196) om program för energieffektivisering, PFE. Syftet med PFE är att främja en effektiv användning av energi genom att få fler företag att intressera sig för energieffektivisering. Målet är att öka effektiviteten av energianvändning i tillverkningsindustrin med fokus på elkraft. Programmet vänder sig till energiintensiva företag som använder el i tillverkningsprocessen.

Ett företag bedöms vara energiintensivt om inköpskostnader för energiprodukter uppgår till minst 3,0 procent av företagets produktionsvärde och/eller om energi-, koldioxid och svavelskatter på de energiprodukter och den el som används av företaget uppgår till minst 0,5 procent av företagets förädlingsvärde. Avgränsningarna är hämtade från energiskattedirektivet (prop. 2003/04:170, s. 75 f). Med företag avses ett företag i sin helhet eller en del av ett företag som kan driva sin verksamhet självständigt och med egna medel (2 § PFE).

Produktionsvärde kan avse omsättning, inkl. subventioner som är direkt kopplade till produktpriset, med tillägg eller avdrag för förändringar i lager av färdiga produkter, varor under tillverkning och varor och tjänster som inköpts för återförsäljning, med avdrag för inköp av varor och tjänster för återförsäljning, d.v.s. nettoomsättningen (jfr allmänna råd till Statens energimyndighets föreskrifter om program för energieffektivisering STEMFS 2004:7).

Förädlingsvärdet kan avse den sammanlagda mervärdesskattepliktiga omsättningen inklusive export med avdrag för de sammanlagda mervärdesskattepliktiga inköpen inklusive import (jfr STEMFS ovan). I definitionen av förädlingsvärde omfattas omsättning enligt mervärdesskattelagstiftningen. Omsättning av varor till andra EU-länder får därmed anses ingå. Från beloppet av sammanlagda omsättningen skall inköp av varor och tjänster som omfattas av mervärdesskattelagstiftningen räknas bort. Dessutom får avdrag göras för import och inköp från andra länder (prop. 2003/04:170, s. 76).

De flesta företag som deltar i PFE har valt att beräkna energiintensiteten enligt definitionen som omfattar produktionsvärdet. Detta torde

bero på att de flesta företag inom den tillverkande industrin har mycket höga inköpskostnader för energiprodukter och el. Företagen har för energi och el tagit fram uppgifter om inköpskostnaderna och nettoomsättningen och funnit att de uppfyllt ett av energiintensitetskriterierna. För att beräkna om energiintensitetskriteriet uppfylls med hjälp av förädlingsvärdet skulle sammanställningen vid ansökan om deltagande i programmet avse uppgifter om energi-, koldioxid- och svavelskatterna, vilket sannolikt är mer arbetskrävande att få fram.

5.8 Överväganden

5.8.1 Utgångspunkter

Utgångspunkten för de aktuella regeländringarna är att gällande nedsättningsregel, 9 kap. 9 § LSE, i stort skall kvarstå. Prövningen av ett företags energiintensitet bör utgöra ett första led i nedsättningsprövningen. De regler som föreslås bör vara enkla att hantera för såväl företagen som Skatteverket. Definitionen av energiintensitet bör därför i möjligaste mån, under förutsättning att det inte leder till materiellt ofördelaktiga regler, knytas till de uppgifter företagen redan i dag lämnar till Skatteverket. För att uppnå ett översiktligt och lätthanterligt regelsystem bör också, på samma vis som i Finland och Österrike, endast en av energiskattedirektivets (2003/96/EG) energiintensitetsdefinitioner användas.

Den gällande nedsättningsregeln innehåller flera beräkningsmoment. Företagen lämnar uppgifter om bränsleförbrukning, skattesats för koldioxidskatt (för råttallolja energiskatt), betald sådan skatt och försäljningsvärde. Enligt Skatteverket är det dock många företag som väljer att överlåta åt verket att ta fram aktuell skattesats och beräkna betald skatt. Dessa företag lämnar bara uppgift om bränsleförbrukningen och försäljningsvärdet. Endast en viss del av skatten skall bli föremål för nedsättning samtidigt som det måste säkerställas att företagen alltid betalar skatt som uppgår till minimiskattenivåerna enligt energiskattedirektivet. Skatteverket utför även sistnämnda beräkningar. Skatteverkets administration är i huvudsak manuell för de ca 750 företag (ca 50 industriföretag och 700 växthusföretag) som medges skattenedsättning enligt det nuvarande systemet.

5.8.2 Närmare om produktions- och förädlingsvärde

I energiskattedirektivet (2003/96/EG) definieras *produktionsvärdet* som ”omsättning, inklusive subventioner direkt kopplade till produktpriset, plus eller minus förändringar i lager av färdiga produkter, varor under tillverkning och varor och tjänster som inköpts för återförsäljning, minus inköp av varor och tjänster för återförsäljning”.

Produktionsvärdet är ett ekonomiskt mått på den volym som produceras av företaget på grundval av försäljningen (jfr avsnitt 5.3.2). Produktionen värderas i Rådets förordning (EG) nr 2223/96 om det europeiska national- och regionalräkenskapssystemet i gemenskapen till bas-

priser exklusive skatter. Baspriset är det pris producenten erhåller från kund. Produktion för egen slutlig användning skall värderas till baspris för liknande sålda produkter. För icke-marknadsproducenter finns särskilda värderingsprinciper. Intäkter som klassificerats som finansiella eller extraordinära i bolagets bokföring räknas normalt inte in i produktionsvärdet.

I definitionen i de svenska språkversionerna av såväl energiskattedirektivet som kommissionens förordning (EG) nr 2700/98 om definitioner av uppgifter för statistik över företagsstrukturer används begreppet ”varor under tillverkning”. Mot bakgrund av att det i övriga undersökta språkversioner av energiskattedirektivet används ett begrepp som närmast kan jämföras med ”pågående arbete” (work in progress, les travaux en cours, unfertigen Erzeugnissen) bedöms bestämmelsen omfatta ”pågående arbete”.

Förädlingsvärdet utgörs enligt energiskattedirektivet av den sammanlagda mervärdesskattepliktiga omsättningen inklusive export minus sammanlagda mervärdesskattepliktiga inköp inklusive import.

I de engelska, franska och tyska språkversionerna anges

– ”the total turnover liable to VAT including export sales minus the total purchases liable to VAT including imports”,

– “le chiffre d'affaires total soumis à la TVA, y compris les exportation, diminué de la totalité des achats soumis à la TVA, y compris les importations”, och

– “der gemäss Mehrwertsteuerrecht steuerbare Gesamtumsatz einschliesslich der Exportverkäufe, abzüglich des gesamten mehrwertssteuerbaren Ankaufs einschliesslich der Einführen”.

Förädlingsvärdet har i andra sammanhang uttryckts som skillnaden mellan produktionen och det som benämns insatsförbrukning (jfr avsnitt 5.3.2).

I den svenska språkversionen av artikel 17.1 i energiskattedirektivet används begreppen ”den mervärdesskattepliktiga omsättningen” och ”mervärdesskattepliktiga inköp”. Begreppet ”skattepliktig” används i svensk mervärdesskattelagstiftning och även i artikel 17 i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) för att beskriva för vilka försäljningar eller uttag ur verksamheten som betalning av mervärdesskatt till staten kan bli aktuell. Själva försäljningen av varan eller tjänsten i sig utgör enligt den svenska mervärdesskattelagstiftningen en ”omsättning”. För vissa omsättningar, såsom försäljning av fastigheter, bank-, finansierings- och försäkringstjänster, sjukvård m.m., skall mervärdesskatt inte betalas till staten. Dessa omsättningar är undantagna från skatteplikt.

Om den svenska språkversionen av energiskattedirektivet tillämpas enligt ordalydelsen skulle endast försäljningar som är skattepliktiga enligt mervärdesskattelagstiftningen och inköp som omfattas av sådan skatteplikt få tas med i beräkningen. Detta stämmer inte överens med hur förädlingsvärdet bestäms i andra sammanhang, t.ex. beträffande medlemsstaternas räkenskaper. Detta kan inte heller anses stämma överens med vad som får anses vara syftet med bestämmelsen. Ett företag skall anses energiintensivt ju högre dess kostnader för insatsförbrukning är i förhållande till dess intäkter från produktionen. Detta gäller oavsett hur

försäljningarna och inköpen bedöms enligt mervärdesskattelagstiftningens bestämmelser om skatteplikt eller undantag från skatteplikt.

Begreppen i t.ex. de franska och tyska språkversionerna av energiskattedirektivet är inte det snäva ”mervärdesskattepliktiga”. Detta snävare begrepp uttrycks i de franska och tyska språkversionerna av mervärdesskattedirektivet som ”opérations taxées” och ”besteuerter Umsätze” (jfr artikel 17 i mervärdesskattedirektivet), vilket inte är samma begrepp som används i respektive språkversion av energiskattedirektivet.

En rimlig bedömning är därför att bestämmelsen avsetts omfatta samtliga omsättningar, dvs. försäljningar och inköp som omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde enligt mervärdesskattedirektivet. Detta innebär att med ”den sammanlagda mervärdesskattepliktiga omsättningen” skall förstås försäljningar och med ”sammanlagda mervärdesskattepliktiga inköp” inköp oavsett om de är skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt enligt mervärdesskattedirektivet eller den svenska mervärdesskattelagstiftningen. En sådan tolkning stöds av att det i definitionen i de övriga språkversionerna av energiskattedirektivet som undersökts används begrepp som är vidare än i den svenska språkversionen. Denna tolkning av energiskattedirektivet stöds också av att de medlemsstater som infört bestämmelsen i sin egen lagstiftning tolkat den aktuella bestämmelsen på detta sätt.

Av energiskattedirektivet följer vidare att förädlingsvärdet skall bestämmas med utgångspunkt i den sammanlagda mervärdesskattepliktiga omsättningen inklusive export. Från detta skall subtraheras sammanlagda mervärdesskattepliktiga inköp inklusive import. Med export får i detta sammanhang åsyftas inte bara transaktioner som utgör exportförsäljningar från gemenskapen utan också försäljningar som sker utanför det område inom vilket mervärdesskattedirektivet skall tillämpas, dvs. försäljningar som sker utanför EU. En sådan tolkning stöds av såväl vad som bör ha åsyftats med bestämmelsen och hur övriga medlemsstater som infört bestämmelsen tolkat den. Även med import bör ha avsetts inte bara införsel av varor från en plats utanför EU utan också inköp som sker utanför EU.

5.8.3 Val av definition

Bedömning: Som grund för att avgöra om ett företag är ett energiintensivt företag enligt LSE skall väljas den definitionen att den nationella erlagda skatten, på bränslen som används för uppvärmning och drift stationära motorer, uppgår till minst 0,5 procent av förädlingsvärdet.

Skälen för bedömningen: Om definitionen av energiintensitet skall knytas till de uppgifter företagen lämnar redan i dag har en definition med utgångspunkt i förädlingsvärdet företräde. Definitionens tillämpning kräver uppgifter om skatt på bränslen och förädlingsvärde, vilka kan hämtas ur uppgifter som redan nu lämnas till Skatteverket.

Den nationellt erlagda skatten, med vilken förädlingsvärdet jämförs, bör begränsas till att endast omfatta skatt på bränslen. Den anpassning som nu krävs till gemenskapsrätten, av vilka företag som kan få ned-

sättning enligt 0,8-procentsregeln, görs i väntan på resultatet av en mer genomgripande reform av näringslivets energibeskattnings. Energiskatten på el för de sektorer som kan få skattnedsättning enligt 0,8-procentsregeln ligger i princip på EU:s minimiskattenivå. Vidare kan industrieföretag ges befrielse från energiskatten på el genom deltagande i program för energieffektivisering (PFE), se vidare nedan. Med hänsyn härtill bör energiskatten på el inte få räknas med i underlaget för bedömningen av företagets energiintensitet. Denna bör i stället – i likhet med den skattnedsättning som nu sker med stöd av 0,8-procentsregeln – endast omfatta skatt på bränslen. Det är även lämpligt att, inom ramen för den mer begränsade förändring som nu föreslås av beskattningen, så långt det är möjligt, bygga på de uppgifter som företagen redan lämnar till Skatteverket för prövning av nedsättning av koldioxidskatten.

Definitionen av förädlingsvärdet utgår ifrån företagets sammanlagda omsättning samt sammanlagda inköp. Uppgifter om den sammanlagda omsättningen och de sammanlagda inköpen sammanfaller helt med uppgifter i företagets räkenskaper och uppgifter som lämnas inom ramen för företagsbeskattningen (jfr avsnitt 5.3.3 och 5.4.2). I sammanhanget kan noteras att Skatteverket inte funnit det möjligt att koppla definitionen till uppgifter om transaktioner inom ramen för mervärdesbeskattningen, i stället för företagsbeskattningen. Den administrativa bördan för både företagen och Skatteverket blir därmed låg. Även verkets kontrollverksamhet underlättas genom att det är fråga om uppgifter som företagen redan lämnar.

En definition med utgångspunkt i produktionsvärdet förutsätter kännedom om energikostnader, inklusive skatt på bränslen, och produktionsvärde. Uppgifter om energikostnader för förbrukat bränsle lämnas inte till Skatteverket i dag. Några offentliga uppgifter om genomsnittspriser eller liknande för de olika bränsleslagen synes inte heller finnas. Detta innebär en viss ökad administration för framför allt Skatteverket och mindre möjligheter för verket att som i dag bistå företagen vid nedsättningsprövningen. För att kunna beräkna produktionsvärdet behövs också uppgifter om företagets omsättning, värdet för lagerförändringar för färdiga varor och pågående arbete samt för varor för återförsäljning. Särredovisade uppgifter om dessa saknas helt i mervärdesbeskattningsunderlaget och delvis i företagsbeskattningsunderlaget.

Mot den angivna bakgrunden talar övervägande skäl för att definitionen av energiintensitet knyts till erlagd skatt på bränslen och förädlingsvärde. Ett ytterligare tungt skäl för detta val är att avsikten med nedsättningsregeln är att minska effekten av skattebelastningen, inte energikostnaderna (jfr t.ex. prop. 1975:92, s. 112 f). Energipriserna bestäms i hög grad på den internationella marknaden. Då syftet med nedsättningsregeln är att begränsa det nationella skatteuttaget och inte att, via skattesystemet, indirekt subventionera företagets inköp av energiprodukter bör definitionen av energiintensitet endast utgöras av 0,5-procentkriteriet. Det har inte heller framkommit att den föreslagna definitionen skulle vara mindre fördelaktig för företagen än en definition som grundas på energikostnader och produktionsvärde. Slutligen kan noteras att såväl Finland som Österrike har infört en definition som grundar sig på förädlingsvärde.

Fr.o.m. den 1 januari 2005 gäller regler som ger energiintensiva industriföretag, som deltar i PFE, möjlighet att medges befrielse från energiskatten på el i utbyte mot att de genomför åtgärder som leder till en effektivare elanvändning. Vid tillämpning av PFE-lagstiftningen har företagen möjlighet att använda endera av de definitioner av energiintensitet som ges i artikel 17.1 energiskattedirektivet. I PFE-lagstiftningen kan sålunda företagen välja att beräkna antingen om inköpskostnaderna för energiprodukter och el uppgår till minst 3 procent av företagets produktionsvärde eller om skatterna på dessa energivaror uppgår till minst 0,5 procent av förädlingsvärdet.

Lagstiftningsarbetet i samband med införandet av PFE-systemet var tidspressat och det var inte möjligt att hinna med en djupgående analys av för- och nackdelar med respektive definition. Mot den bakgrunden infördes i princip ordagrant den relevanta direktivtexten i 4 § lagen (2004:1996) om program för energieffektivisering, dvs. båda möjligheterna enligt direktivet kan utnyttjas av företagen. Detta bör inte hindra att nu, sedan en mer ingående analys gjorts i Skatteverkets rapport, en mer begränsad definition på energiintensivt företag väljs vid tillämpning av 0,8-procentsregeln. I vad mån detta förslag bör påverka den framtida utformningen av vilka företag som får delta i PFE får övervägas vidare inom Regeringskansliet (jfr regeringens uttalanden i prop. 2003/04:170 s. 139 om avsikten att följa effekterna av PFE-systemet på olika områden).

5.8.4 Definitionen av energiintensivt företag

Förslag: Vid tillämpningen av bestämmelserna i 9 kap. 9 och 9 b §§ LSE skall avses med

företag: ett företag i sin helhet eller en del av ett företag som utgör en egen verksamhet eller verksamhetsgren,

energiintensivt företag: ett företag i vars verksamhet under en basperiod förbrukats bränsle för uppvärmning eller för drift av stationära motorer och förbrukats värme, som framställts från bränsle av någon annan, i sådan omfattning att den kvarstående skatten på bränslena, sedan möjligheterna till skattebefrielse enligt 6 a kap. har utnyttjats, uppgår till minst 0,5 procent av förädlingsvärdet,

bränsle: alla bränslen utom bensin och bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b,

basperiod: det räkenskapsår som slutar under det kalenderår ansökan om nedsättning av skatt enligt 9 kap. 9 § avser eller den sammanlagda period som utgörs av detta räkenskapsår och det närmast föregående räkenskapsåret,

förädlingsvärde: skillnaden mellan företagets sammanlagda omsättning och sammanlagda inköp,

sammanlagd omsättning: intäkter från försålda varor och utförda tjänster, inräknat egna uttag, som ingår i företagets normala verksamhet (nettoomsättningen), förändring av varulager, aktiverat arbete för egen räkning och övriga rörelseintäkter samt ränteintäkter,

sammanlagda inköp: alla rörelsekostnader, inräknat avskrivningar och nedskrivningar på tillgångar, samt räntekostnader.

Personalkostnader, inräknat arbetsgivaravgifter och kostnader för inhyrd personal, skall inte utgöra rörelsekostnader. Nedsättning av skatt som medges enligt 9 kap. 9 § skall inte minska rörelsekostnaderna.

Skälen för förslaget

Lagteknisk utformning

Lagtekniskt bör införandet av begreppet ”energiintensivt företag” hanteras på följande vis. Nedsättningsregeln i 9 kap. 9 § LSE bör inte tyngas med de förhållandevis omfattande kriterier som krävs för att avgöra om ett företag är energiintensivt. Av regeln bör enbart framgå att nedsättningen förutsätter att företaget är energiintensivt. De olika kriterierna placeras i stället lämpligen i en ny paragraf i lagens första kapitel som bl.a. innehåller ett antal andra definitioner (1 kap. 8 §). Härutöver görs vissa kompletterande, främst redaktionella ändringar i 9 kap. 9 och 9 b §§ LSE.

Den erlagda nationella skatten på bränslen som utgör jämförelseunderlag

Den skatt som bör jämföras med förädlingsvärdet är den koldioxidskatt, samt beträffande råttallolja energiskatt, som företaget skulle ha betalat på de bränslen som förbrukats för uppvärmning och drift av stationära motorer, sedan möjligheterna till skattebefrielse enligt de olika reglerna i 6 a kap. har utnyttjats. Vad som avses är således den kvarvarande skattebelastningen sedan bl.a. skattefriheten för s.k. råvaruanvändning (enligt 6 a kap. 1 § 1) och den generella skattenedsättningen för industrin samt jord-, skogs- och vattenbruk beaktats. Den s.k. basperiod för vilken energiintensiteten – och således bl.a. skattebelastningen – skall beräknas kan stämma överens med det kalenderår företags ansökan om skattenedsättning enligt 0,8-procentsregeln avser. Möjlighet bör dock också ges för företaget att använda räkenskapsår alternativt den längre period som utgörs av de två senaste räkenskapsåren.

Energiintensitetsbedömningen bör göras i samband med den årliga ansökan om skattenedsättning enligt 0,8-procentsregeln. Därmed skiljer sig energiintensitetsdefinitionen som förs in i LSE från definitionen i lagen (2004:1196) om program för energieffektivisering, PFE. I PFE är utgångspunkten antingen inköpskostnaderna för samtliga energiprodukter eller samtliga energi-, koldioxid- och svavelskatter.

Förädlingsvärdet

Enligt vedertagna principer inom ramen för ekonomisk statistik definieras förädlingsvärdet med utgångspunkt i försäljningsvärdet till baspriser (se 10.28 i Rådets förordning (EG) nr 2223/96 om det europeiska national- och regionalräkenskapssystemet i gemenskapen). Utgångspunkten utgörs av nettoomsättningen (se bilagan till Kommissionens förordning (EG) nr 2700/98 om definitioner av uppgifter för statistik över företagsstrukturer).

Vid bedömning av förädlingsvärdet enligt energiskattedirektivet är det omsättning och inköp som omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde som skall ligga till grund för förädlingsvärdet. Förädlingsvärdet kan därmed bestämmas till skillnaden mellan den sammanlagda omsättningen och de sammanlagda inköpen för företaget. För att närmare ange vilka transaktioner som skall omfattas bör, i likhet med det som gäller rörande principer för förädlingsvärde inom andra områden och energiskattelagstiftningen i Finland, användas begrepp respektive termer och uttryck för ekonomiska poster avseende rörelseintäkter och kostnader i företagets räkenskaper. De i definitionen använda begreppen samt termerna och uttrycken skall därmed ha samma innebörd som i årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, och enligt god redovisningssed. På så sätt minskar de oklarheter som kan uppkomma för företagen när de skall bedöma om olika transaktioner skall omfattas eller ej.

Att utgå från posten nettoomsättning stämmer väl överens med att förädlingsvärdet enligt energiskattedirektivet skall utgå från den sammanlagda omsättningen, dvs. samtliga försäljningar, som omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde. Nettoomsättning utgörs av intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet (3 kap. 12 § ÅRL). Nettoomsättningen omfattar samtliga sålda varor och utförda tjänster, dvs. även sådana som är undantagna från mervärdesskatteplikt.

Vidare bör definitionen för förädlingsvärde, i likhet med den i Finland införda definitionen, medge att rörelsekostnaderna inte minskas med sådan nedsättning av skatt som medges enligt begränsningsregeln.

Inköp av t.ex. inventarier och byggnader omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde och därmed, till skillnad från vid t.ex. statistiska ändamål, av definitionen i energiskattedirektivet. Även försäljningar av anläggningstillgångar omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde. Det finns därmed utrymme i energiskattedirektivet för att medge avdrag för avskrivningar och nedskrivningar av tillgångar samt att ta med vinster och förluster vid försäljningar av sådana. Det förefaller rimligt att även medge att kostnader för investeringar i anläggningstillgångar får dras av i form av avskrivningar och nedskrivningar. Det bör bli fråga om de företagsekonomiska (planenliga) avskrivningarna. Om avdrag skulle medges för skattemässiga avskrivningar skulle uppgiftslämnandet kompliceras. Det bör inte heller innebära några negativa ekonomiska konsekvenser för företagen om endast de planenliga avskrivningarna omfattas. En följd av att medge avdrag för avskrivningar och nedskrivningar är att även försäljningar av anläggningstillgångar i form av vinster och förluster skall ingå i bestämmandet av förädlingsvärdet.

Lön till anställd personal och andra personalkostnader, såsom arbetsgivaravgifter, utgör inte inköp som omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde och får därmed inte dras av. Detta är i överensstämmelse med principerna om arbetskraftskostnad inom ramen för medlemsstaternas räkenskaper. Inom ramen för definitionen i energiskattedirektivet får medlemsstaterna tillämpa mer restriktiva begrepp. Det finns därmed inga hinder för att jämställa kostnader för t.ex. inhyrd personal med personalkostnader. Företag hyr i varierande utsträckning in personal som komplement till eller i stället för att ha egen anställd personal.

Kostnader för inhyrd personal särredovisas dock ej. Det kan även uppkomma problem att skilja uthyrning av personal från konsulttjänster. Företeelsen torde dock beröra endast ett mindre antal av de aktuella företagen. För att inte gynna dessa företag i förhållande till företag som har egen anställd personal samt för att inte ge incitament till skattedrivna konstruktioner bör kostnader för inhyrd personal i likhet med regleringen i Österrike jämföras med kostnader för anställd personal.

Enligt EG-domstolens praxis inom mervärdesskatteområdet gäller att räntor som betalas till ett företag som ersättning för inlåning på bankkonto eller placeringar i värdepapper såsom statsobligationer eller bankcertifikat eller räntor som uppbärs av ett bolag som ersättning för lån, till skillnad från vad som gäller för utdelningar, omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde. Detta eftersom betalningen av dessa räntor, till skillnad från t.ex. utdelningar, utgör vederlag för tillhandahållande av kapital till förmån för tredje man (se domarna C-333/91, Sofitam, punkt 13, C-306/94, Régie dauphinoise, punkt 17, C-142/99, Floridienne och Berginvest, punkt 26, och C-77/01, Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM), punkt 49, 65, 67 och 69). Detta gäller när de berörda transaktionerna genomförs i affärsmässigt eller kommersiellt syfte, som bland annat kännetecknas av en vilja att få avkastning på det investerade kapitalet (punkt 67). Finansiella intäkter och kostnader synes rörande statistiska ändamål exkluderas vid bestämmandet av förädlingsvärdet. Det finns dock utrymme i energiskattedirektivet att inom ramen för definitionen av förädlingsvärde medge avdrag för räntekostnader och som följd av detta föreskriva att ränteintäkter tas upp. Skatteverket har funnit att det för bedömningen av om ett företag skall anses energiintensivt eller ej i praktiken inte innebär någon skillnad om avdrag medges för räntekostnaderna eller ej. Det förefaller ändå rimligt att, i likhet med lagstiftningen i Österrike, medge avdrag för räntekostnader och följaktligen föreskriva att ränteintäkter tas upp.

Företagsenhet

Energiskattedirektivet medger möjlighet att bestämma förädlingsvärdet för en företagsenhet. Definitionen av företagsenhet kan närmast jämföras med begreppen verksamhet och verksamhetsgren som används i redovisnings- och skattelagstiftning (se även avsnitt 5.5). Företagen bör ges möjlighet att välja att bestämma förädlingsvärdet för verksamhet eller verksamhetsgren.

Konsekvenser

Enligt Skatteverkets bedömning medför anpassningen av definitionen av energiintensitet att något enstaka växthusföretag, som i dag får skattenedsättning enligt 0,8-procentsregeln, går miste om denna nedsättning då det inte längre uppfyller kravet på energiintensitet. Beloppsmässigt rör det som en skattenedsättning på några hundratals kronor som inte kommer företaget till godo. Övriga företag, som i dag får nedsättning av koldioxidskatten genom 0,8-procentsregeln, bedöms uppfylla de nu föreslagna kraven på energiintensitet.

5.9 Datum för komplettering av ansökan

Förslag: Datum för komplettering av ansökan för de företag som har medgetts en preliminär skattesats flyttas fram till samma datum som lämnandet av inkomstdeklarationen.

Skälen för förslaget: I och med att förädlingsvärde väljs som utgångspunkt för definitionen av om ett företag är energiintensivt kan de uppgifter som behövs för bestämmandet av förädlingsvärdet hämtas ur de uppgifter som lämnas för företagsbeskattningen. Om ett företag meddelats ett beslut om preliminär skattesats enligt 0,8-procentsregeln skall den slutliga kompletteringen av ansökan lämnas senast sista mars medan inkomstdeklaration skall lämnas först den 2 maj. För att minska den administrativa bördan för företagen bör datum för kompletteringen flyttas fram till samma datum som lämnandet av inkomstdeklarationen för det räkenskapsår som motsvarar eller slutar under kalenderåret för energiskatteansökningen. Vid det tillfället skall företagen upprätta inkomstdeklaration och kommer därmed inte att behöva göra en särskild beräkning av förädlingsvärde för energiskatteändamål utan uppgifter i bilagorna till inkomstdeklarationen kan användas.

5.10 Minimiskattenivåer uttrycks i euro

Förslag: De minimiskattenivåer för bränslen som alltid skall betalas vid skattenedsättning enligt 0,8-procentsregeln skall anges i euro. Omräkning av beloppen i euro skall ske enligt den kurs i svenska kronor av euro som gällde den första vardagen i oktober året innan och som offentliggörs i Europeiska gemenskapernas officiella tidning.

Skälen för förslaget: Energiskattedirektivet anger minimiskattenivåerna för bränslen i euro. För att undvika lagändringar med anledning av valutakursförändringar bör nivåerna även i LSE anges i euro. Behovet av minimiskattenivåer angivna i svenska kronor bör hanteras genom att en omräkning kan göras vid beräkningen av nedsättningen för varje kalenderår. Skatteverket kan informera om de aktuella minimiskattesatserna i svenska kronor som gäller för ett visst kalenderår.

Förslaget föranleder ändringar i 9 kap. 9 § LSE.

6 Övriga frågor

6.1 Användning av märkta och färgade oljeprodukter i motordrivna fordon

Förslag: De särskilda bestämmelserna, som gäller för införsel av finsk rödmärkt olja i fordonstank m.m., skall upphävas. Dessutom förtydligas

det att bestämmelserna om att lågbeskattad olja skall innehålla, förutom ett märkämne, även ett färgämne.

Bakgrunden till förslaget: Den som för privat ändamål för in motorbränsle till Sverige från ett annat EU-land är skyldig att betala svensk skatt för bränslet, när det är fråga om bränsle som förs in på annat sätt än i fordonstank eller reservdunk som rymmer högst 10 liter. Deklaration över bränslet skall lämnas till beskattningsmyndigheten inom fem dagar från införseln och skatten skall betalas inom samma tid. Motsvarande gäller den som för privat ändamål till Sverige på annat sätt än genom distansförsäljning för in flytande bränsle som är avsett för uppvärmning.

Om bränsle förs in till Sverige från ett annat EU-land för att användas för annat än privat ändamål, är den som för in eller tar emot leveransen av bränslet skyldig att betala skatt i Sverige. Om en utländsk säljare ansvarar för leveransen av bränslet är det dock han som är skyldig att betala skatten (distansförsäljning). Skattskyldighet föreligger dock inte för bränsle som förs in till Sverige i normal bränsletank på motordrivet fordon eller till fordonet kopplad släpvagn som används yrkesmässigt om bränslet är avsett att användas i motor på fordonet eller släpvagnen.

Redan när Sverige gick med i EU uppmärksammades en omfattande gränshandel med finsk röd olja, eftersom den finska skatten på rödmärkt olja var – och fortfarande är – mycket lägre än den svenska skatten på märkt, grönmärkt olja. I Sverige får grönmärkt lågbeskattad olja användas bara för uppvärmning och drift av stationära motorer. I fordon används högbeskattad, omärkt olja. I Finland däremot kunde tidigare röd olja användas inte bara för uppvärmning utan även i personbilar, lastbilar och bussar.

Eftersom det var stora skatteskillnader mellan den röda finska oljan och märkt svensk olja växte en olaglig, yrkesmässigt bedriven handel med röd olja från Finland till Sverige lavinartat. Bara under de tre första kvartalen under 1995 beräknade oljebolagens branschorganisation det svenska skattebortfallet till mellan 200 och 300 miljoner kr. För att få stopp på detta vidtog regeringen en rad åtgärder, som dock inte har lett till att den illegala införseln av röd finsk olja till Sverige har upphört. Den illegala gränshandeln med mineralolja mellan Finland och Sverige har mer eller mindre i olika stor skala pågått – och pågår fortfarande – sedan inträdet i EU.

Skälen för förslaget: Enligt rådets direktiv 95/60/EG av den 27 november 1995 om märkning för beskattningsändamål av dieselbrännolja och fotogen, det s.k. märkningsdirektivet (EGT L 291, 6.12.95, s. 46), skall all lågbeskattad olja vara märkt med ett EU-gemensamt märkämne. Enligt kommissionens beslut (2001/574/EG) skall sedan den 1 augusti 2002 det gemensamma märkämnet bestå av Solvent Yellow 124.

Av artikel 3 i märkningsdirektivet framgår att medlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att försäkra sig om att oriktig användning av märkta produkter undviks och särskilt säkerställa att mineraloljorna i fråga inte kan användas för förbränning i motorn på fordon avsedda för vägtrafik, eller förvaras i bränsletankarna till sådana fordon, om inte medlemsstaternas behöriga myndigheter tillåter sådan användning i särskilda fall. Av artikeln följer vidare att medlemsstaterna skall

föreskriva att deras nationella lagstiftning förbjuder en sådan användning av de berörda mineraloljorna i situationer som nyss nämnts. Varje medlemsstat skall vidta lämpliga åtgärder för att säkerställa att bestämmelserna i märkningsdirektivet tillämpas fullt ut och skall särskilt fastställa de sanktioner som skall tillämpas vid överträdelse av de ovan nämnda bestämmelserna. Sanktionerna skall vara effektiva, stå i rimlig proportion till överträdelsen och verka avskräckande.

Enligt 2 kap. 9 § LSE är det i Sverige förbjudet att i motordrivna fordon, dvs. personbilar, lastbilar, bussar, traktorer och andra arbetsmaskiner, använda sådan olja som är *märkt* med det EU-gemensamma märkämnet. Dessutom skall oljan, enligt nationella bestämmelser, vara *färgad* med visst färgämne i sådan mängd att oljan får en grön färg.

I Finland var det tidigare tillåtet att använda en röd lågbeskattad olja i samtliga fordonsslag, mot att en tilläggsskatt betalades. De svenska reglerna anpassades därför till de finska förhållandena, och det infördes en bestämmelse i 2 kap. 9 a § LSE om att det var tillåtet att ha finsk röd märkt olja i bränsletank som förser motor på motordrivna fordon med bränsle, om bränslet för privat ändamål förts in till Sverige i fordonets tank eller i reservdunk som rymmer högst 10 liter, eller förts in till Sverige i en normal bränsletank på fordonet eller till fordonet kopplad släpvagn som används yrkesmässigt (prop. 1995/96:57, 1996/97:122 och 1997/98:140).

EG-domstolen fann i en dom i november 2003 (C-185/00) att Finland underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt EG-rätten och att finsk rätt inte på ett effektivt sätt förhindrar att mineralolja som är avsedd för andra ändamål, och därmed är lågbeskattad, används som motorbränsle och på så sätt säkerställer att de föreskrivna miniminivåerna för punktskatt verkligen tillämpas på dieselbrännolja som används som motorbränsle. Finland har numera ändrat sin lagstiftning och infört ett förbud mot märkt olja i personbilar, bussar och lastbilar.

Mot bakgrund av att Finland numera har infört ett förbud mot användning av röd märkt olja i personbilar, bussar och lastbilar, föreslås att bestämmelserna 2 kap. 9 a § LSE om att det är tillåtet att ha finsk röd märkt olja i bränsletank som förser motor på motordrivna fordon med bränsle, om bränslet för privat ändamål förts in till Sverige i fordonets tank eller i reservdunk som rymmer högst 10 liter, eller förts in till Sverige i en normal bränsletank på fordonet eller till fordonet kopplad släpvagn som används yrkesmässigt, upphävs. Förslaget innebär att det inte är tillåtet att ha någon som helst *märkt* olja i bränsletank som förser motor på motordrivna fordon med bränsle, även om det märkta bränslet för privat ändamål förts in till Sverige i fordonets tank eller i reservdunk som rymmer högst 10 liter, eller förts in till Sverige i en normal bränsletank på fordonet eller till fordonet kopplad släpvagn som används yrkesmässigt. Detta förbud följer av gemenskapsrätten (se artikel 3 i rådets direktiv 95/60/EG) och gäller alltså oavsett varifrån den märkta oljan härrör.

Enligt 2 kap. 8 § LSE får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddela föreskrifter om *märkämn* som avses i 1 § första stycket 3 a LSE. Enligt 4 § förordningen (1994:1784) om skatt på energi skall, förutom det EU-gemensamma märkämnet Solvent Yellow 124, även ett stabilt blått *färgämne* som är ett derivat av 1,4-

diaminoantrakinon av sådan mängd att oljan får en klar grön färg, användas. För att förtydliga att lågbeskattad märkt olja skall vara märkt med både ett EU-gemensamt märkämne, liksom färgad med ett nationellt färgämne, införs ett tillägg i de bestämmelser i LSE som behandlar beskattningsfrågan och enbart innehåller reglering av ”märkämne” så att bestämmelserna även omfattar reglering av ”färgämne”.

Bestämmelserna i LSE om att den lågbeskattade oljan skall förse med visst färgämne utgör ett nationellt system som har betydelse för beskattningen av oljan, dvs. vilken skattesats som skall tillämpas. Andra medlemsstater har valt att antingen ha bestämmelser om att färga den lågbeskattade oljan med annat färgämne, eller att enbart använda det EU-gemensamma märkämnet och således inte använda även ett särskilt färgämne. Såsom framgår ovan används i t.ex. Finland ett färgämne som medför att den där lågbeskattade oljan får en röd färg.

I 10 kap. LSE finns bestämmelser om sanktioner vid otillåten användning av *märkta* oljeprodukter. Eftersom bestämmelserna om krav på visst färgämne i lågbeskattad olja är ett nationellt system, kan inte det befintliga sanktionssystemet kopplas till ett sådant krav. Därmed inträder inte någon sanktion enligt 10 kap. LSE om ett fordon's bränsletank innehåller olja som är färgad eller ofärgad enligt andra medlemsstaters nationella bestämmelser. Däremot är sanktionerna tillämpliga t.ex. om ett motor-drivet fordon har det EU-gemensamma *märkämnet* i tanken.

Det finns ett problem i samband med märkämnena i fordonstankar som inte är löst vid trafik med vissa motordrivna fordon mellan vissa medlemsländer. Ett sådant exempel är att i Finland är det tillåtet att använda rödmärkt olja i vissa motordrivna fordon. Det gäller t.ex. skogsmaskiner och andra arbetsmaskiner, dock inte traktorer. Detta är i överensstämmelse med EG-rätten. Eftersom motsvarande användning inte är tillåten när ett sådant fordon körs in i Sverige kommer det att kunna inträffa fall där Skatteverket enligt reglerna skall påföra en sanktionsavgift på 10 000 kr vid överträdelse av det förbud som gäller i Sverige. Eftersom det därigenom uppstår en ”kollision” mellan två länders regelverk trots att EG-reglerna följs i båda länderna finns det anledning att överväga en lösning på detta problem. En näraliggande lösning är att Skatteverket utnyttjar den dispensbestämmelse som finns i 10 kap. 8 § enligt vilken beskattningsmyndigheten kan medge nedsättning av eller befrielse från sanktionsavgiften om det finns särskilda skäl.

Förslaget föranleder att 2 kap. 9 a § lagen (1994:1776, LSE) om skatt på energi upphävs samt att följdändringar görs i 2 kap. 1 § första stycket punkten 3 a och b, 8 och 9 §§, 9 kap. 8 a, 9, 9 b och 10 §§ samt 10 kap. 1, 2, 4 och 5 §§ LSE.

6.2 Ändrad tid för ansökan om återbetalning av skatt

Förslag: Den tidsgräns som finns i lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel (LSG), lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS), lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS), lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE) beträffande när ansökan om återbetalning av skatt skall
--

lämnas till Skatteverket ändras från inom ett till inom tre år efter utgången av kalenderåret respektive kalenderkvartalet.

Bakgrunden till förslaget: Den som inte är skattskyldig kan – när de skattepliktiga produkterna används för ett skattebefriat ändamål eller där skatt av någon annan anledning inte skall betalas i Sverige – i vissa fall hos Skatteverket ansöka om återbetalning av erlagd skatt. Bestämmelser om återbetalning av skatt regleras i 8 § andra stycket lagen (1984:1776) om skatt på gödselmedel (LSG), 29 § andra stycket och 30 § tredje stycket lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS), 28 § andra stycket, 29 § tredje stycket och 30 § andra stycket lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) samt 9 kap. 7 §, 8 a § andra stycket, 9 § femte stycket och 10 § tredje stycket liksom 11 kap. 12 § tredje stycket och 13 § tredje stycket lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE).

Gemensamt för dessa bestämmelser är att ansökan om återbetalning, nedsättning eller kompensation skall omfatta en period om antingen ett kalenderkvartal eller en 12-månadersperiod och skall lämnas till Skatteverket inom ett år efter kvartalets eller 12-månadersperiodens utgång. Den aktuella begränsningen i tiden har dock av olika anledningar lett till att skatt i vissa fall betalas trots att varorna använts för ett skattebefriat ändamål eller i fall där skatt av någon annan anledning inte skall betalas i Sverige.

Skälen för förslaget: Skatteverket har i en skrivelse till regeringen (dnr Fi2005/3394) påtalat att en återkommande situation, där skatt i vissa fall betalas trots att varorna använts för ett skattebefriat ändamål, är att en upplagshavare har gjort avdrag för skatt med hänvisning till 32 § första stycket 10 LAS eller 7 kap. 1 § första stycket 5 LSE och att det vid Skatteverkets kontroll visar sig att förutsättningar för sådant avdrag inte föreligger, eftersom köparen inte varit godkänd skattebefriad förbrukare. När Skatteverket underkänner upplagshavarens avdrag debiterar denne i stället köparen ett belopp motsvarande den skatt som påförs. I fall mer än ett år ofta har förflutit vid tidpunkten för Skatteverkets beslut, finns det ingen möjlighet för köparen att ansöka om återbetalning. Detta medför att köparen tvingas betala skatt även om varorna använts för ett skattefritt ändamål. Eftersom ansökan om återbetalning kan göras först efter att Skatteverket beslutat att inte godta upplagshavarens avdrag, blir möjligheten att ansöka om återbetalning avhängig av när Skatteverket gör kontrollen och hur lång tid det tar för Skatteverket att fatta beslut.

I ovan angiven skrivelse har Skatteverket vidare påtalat att även andra situationer kan leda till att ansökningar om återbetalning av skatt kommer in för sent. De flesta ansöker om återbetalning varje kvartal. Vissa söker i stället en gång per år, genom att skicka in fyra ansökningar samtidigt. Beträffande de senare fallen beskriver Skatteverket att sökanden kan gå miste om återbetalning av skatt, om det vid tiden för ettårsfristens utgång inträffar något som medför hinder för sökanden att skicka in ansökan. Sådana för sent inkomna ansökningar ger upphov till ett flertal domstolsärenden, framför allt i länsrätt.

Den främsta orsaken till att fristen bör förlängas beror på de situationer som enligt ovan uppkommer i samband med att Skatteverket underkänner ett avdrag hos en skattskyldig vilket medför att en annan skattskyldig som en följd av detta i stället är berättigad till återbetalning

av skatt. Återbetalning i sådana fall är bara aktuellt när det är visat att varorna använts för ett skattebefriat ändamål. Det torde i sådana fall sällan bli aktuellt med efterbeskattnings. Tidsfristen för ansökan om återbetalning av skatt har då inte sällan redan löpt ut. Tidsfristen bör mot bakgrund av detta därför förlängas. En utvidgning av tidsgränsen för att ansöka om återbetalning av skatt bör kunna förlängas till tre år. Då möjliggörs återbetalning av skatt även vid omprövning inom en tvåårsfrist. Även i övrigt är det lämpligt att bestämma tidsfristen för återbetalning av skatt till tre år.

Tidsfristen för möjligheten att ansöka om återbetalning av skatt enligt de aktuella lagarna bör vara konsekvent. Tidsgränsen för när ansökan om återbetalning av skatt skall lämnas till Skatteverket ändras därför från inom *ett* år till inom *tre* år efter utgången av kalenderåret respektive kalenderkvartalet. Förslaget föranleder ändringar i 8 § lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel, 29 och 30 §§ lagen (1994:1563) om tobaksskatt, 28–30 §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt samt 9 kap. 7 §, 8 a §, 9 §, 9 b § och 10 §, liksom 11 kap. 12 och 13 §§ LSE.

6.3 Återkallelse av godkännande som skattebefriad förbrukare

Förslag: Godkännande av skattebefriad förbrukare skall få återkallas om förbrukaren begär det.

Skälen för förslaget: Från och med den 1 oktober 2001 infördes bestämmelser som innebär att skattefria inköp av alkohol och bränsle endast kan göras av den som av beskattningsmyndigheten godkänts som skattebefriad förbrukare (prop. 2000/01:118, bet. 2000/2001:SkU26, SFS 2001:518). Endast den som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig får godkännas som skattebefriad förbrukare (s. 89). När bestämmelserna om skattebefriad förbrukare infördes angavs bl.a. vilka förutsättningar som skulle vara uppfyllda för att ett godkännande av skattebefriad förbrukare skulle återkallas (a. prop. s.95 f). De förutsättningar som då ansågs kunna föranleda att godkännande återkallades framgår av 31 g § lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS), liksom av 8 kap. 3 § lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE). Enligt dessa bestämmelser får ett godkännande av skattebefriad förbrukare återkallas om förutsättningarna för godkännande inte längre finns, alkoholvaror eller bränslet används för annat ändamål än som anges i godkännandet, förbrukaren inte fullgör sina skyldigheter om bokföring enligt vissa angivna bestämmelser eller förbrukaren inte medverkar vid skatterevision enligt skattebetalningslagen (1997:483). I propositionen Program för energieffektivisering, m.m. infördes bestämmelser om godkännande av skattebefriad förbrukare av elektrisk kraft i 11 kap. 11 c § LSE (prop. 2003/04:170 s. 32 f.). Bestämmelserna om återkallande av godkännande av skattebefriad förbrukare motsvarar delvis den reglering som gäller för återkallande av godkännande som skattebefriad förbrukare av bränsle (a. prop. s. 33 och 93).

Sedan tidigare gäller enligt 11 § LAS och 4 kap. 5 § LSE avseende godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag att det sådant godkännande får återkallas även om bl.a. upplagshavaren begär det.

Syftet med bestämmelserna om både upplagshavare och skattebefriad förbrukare är att de varor som dessa hanterar/förbrukar, skall kunna bearbetas, förvaras och förflyttas, samt kunna förbrukas för visst ändamål – trots att varorna i och för sig är skattepliktiga – utan att detta medför några beskattningskonsekvenser.

Det finns inget skäl till varför det inte, som således gäller för godkännande av upplagshavare, finns en bestämmelse om att ett godkännande av en skattebefriad förbrukare skall kunna återkallas om förbrukaren begär det. Mot bakgrund härav föreslås därför att ett sådant godkännande skall få återkallas om en förbrukare begär det. Förslaget föranleder ändringar i 31 g § LAS samt 8 kap. 3 § och 11 kap. 11 c § LSE.

6.4 Beskattning av externt producerad värme som används i viss industriell verksamhet

Förslag och bedömning: Möjligheten till återbetalning av delar av skatten på bränsle och el som förbrukats vid framställning av externt producerad värme, som levererats för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller för yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet, utvidgas till att också omfatta återbetalning av hela skatten på bränsle och el som förbrukats i vissa industriella processer.

Bakgrunden till förslaget och bedömningen: I 6 a kap. 1 § LSE finns bestämmelser om skattebefrielse för bränsle som används för vissa närmare angivna ändamål. Sålunda får ett företag som förbrukar bränsle för framställning av mineraloljeprodukter, kolbränslen, petroleumkoks eller andra produkter för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren full befrielse från såväl energi- och koldioxidskatt som svavelskatt (se 6 a kap. 1 § 6 LSE; jfr de förslag till ändrad lydelse av paragrafen som föreslås i avsnitt 3.3). Befrielse från hela energiskatten och med 79 procent av koldioxidskatten gäller vidare för förbrukning som sker i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet (se 6 a kap. 1 § 9-11 LSE). Vad gäller energiskatten på el gäller full skattebefrielse vid framställning av produkter som avses i 6 a kap. 1 § 6 och en lägre energiskattesats om 0,5 öre per kilowattimme tillämpas för förbrukning som sker i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet (se 11 kap. 3 § första stycket 1, 9 § 3 samt 12 § LSE). El som används för distribution av externt producerad värme genom s.k. hjälpförbrukning (t.ex. pumpar, fläktar, motorer till transportörer, m.m.) får inte räknas med i underlaget för skatteåterbetalning enligt 9 kap. 5 § LSE (jfr RSV Sp 1999:1, avsnitt 12).

I syfte att undvika konkurrenssnedvridningar i värmeproduktionen finns i 9 kap. 5 § LSE regler som innebär att det inte har någon betydelse ur skattesynpunkt om ett företag själv producerar den energi som an-

vänds vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet eller om företaget köper energin från en extern producent, vanligen ett kraftvärme- eller fjärrvärmeverk. Det förekommer också i viss utsträckning att ett energibolag förvärvar värmeanläggningen hos ett energiföretag och driver värmeproduktionen i sin regi. Enligt bestämmelsen medges värmeproducenten i de nu angivna fallen återbetalning av skatt på el respektive bränsle i samma utsträckning som det nedsättningsberättigade företaget själv skulle ha haft rätt till nedsättning om företaget bedrivit värmeproduktionen i egen regi.

AB Nynäs Petroleum har påtalat att skattereglerna vid framställning av mineraloljor enligt 6 a kap. 1 § 6 LSE är gynnsammare om företag som framställer mineraloljor väljer att själv producera den värme som används i de industriella processerna eller om värmen köps in från en extern leverantör. I det förstnämnda fallet medges full skattebefrielse för de bränslen respektive el som används, medan endast den delvisa skattebefrielse som gäller vid all industriell tillverkning kommer den externt producerade värmen till del. Vidare anser bolaget att någon inskränkning till att endast omfatta el som omvandlats till värme inte bör gälla för beräkningen av återbetalning av energiskatt på el som använts för att framställa externt producerad värme.

Skälen för förslaget och bedömningen: Det är angeläget att skattereglerna i möjligaste mån utformas så att olika former av konkurrensnedvridning undviks. En lika behandling bör således eftersträvas av beskattningen av värme som används för olika skattebefriade användningsområden. Det är därför lämpligt att nu utvidga möjligheterna för en värmeproducent som levererar värme till ett företag som använder värmen för ett skattebefriat ändamål att även i andra fall än som nu omfattas av reglerna i 9 kap. 5 § LSE ges rätt till återbetalning av skatten på den el och de bränslen som gått åt för att framställa värmen. Som AB Nynäs Petroleum har påtalat bör sådan rätt ges för värme som levererats för förbrukning vid framställning av produkter som avses i 6 a kap. 1 § 6. Värmetillförsel från en extern leverantör kan också ske till andra industriella processer, vars bränsleförbrukning omfattas av full skattebefrielse. Det kan röra sig om t.ex. olika metallurgiska och elektrolytiska processer, även om de höga temperaturer som krävs i dessa processer oftast gör fjärrvärme till ett mindre lämpligt alternativ. Även sådana värmeleveranser bör dock, i den mån de förekommer, omfattas av de utvidgade möjligheterna till skatteåterbetalning.

I likhet med den praxis som utvecklats på området, bör inte s.k. hjälpförbrukning som sker i samband med värmeproduktionen hos någon som levererar värme för användning på de skattenedsatta områdena få räknas med vid beräkningen av det skattebelopp som kan återbetalas.

Förslaget föranleder ändringar i 9 kap. 5 § LSE (jfr punkten 2 av övergångsbestämmelserna).

7 Offentligfinansiella effekter

De föreslagna ändringarna i lagen om skatt på energi beräknas inledningsvis leda till ett totalt skatteintäktsbortfall på ca 145 miljoner kr. Den sammantagna, varaktiga nettoeffekten av regelförändringarna uppgår till ca 140 miljoner kr.

Förslagen som gäller beskattning av bränslen får offentligfinansiella effekter på ett par områden. Det gäller förslagen om att skatteplikten för stadsgas och koksugns gas utvidgas till att omfatta gaserna i sin helhet, samt att de beskattas i enlighet med likvärdigt bränsle. Den utvidgade skatteplikten för stadsgas beräknas leda till en varaktig intäktsförstärkning på ca 40 miljoner kronor per år.

Beträffande den utvidgade skatteplikten för koksugns gas får detta förslag endast marginella offentligfinansiella effekter. Anledningen är att koksugns gasen används inom anläggningar som omfattas av EU:s direktiv om handel med utsläppsrätter (Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen och om ändring av rådets direktiv 96/61/EG, EUT L 275, 25.10.2003, s. 32). I budgetpropositionen för 2006 (prop. 2005/06:1) föreslås att koldioxidskatten slopas helt för de bränslen som ingår i industrianläggningar samt hög-effektiv kraftvärme, och som omfattas av handelssystemet. Koldioxidskatten för bränslen som förbrukas i övriga anläggningar i energisektorn sätts ned med belopp som motsvarar 13 öre per kg koldioxid. Då delar av koksugns gasen säljs vidare till kraftvärmeverk omfattas de av den nedsatta skatten. Skatteintäktsbortfallet till följd av skattefriheten för koksugns gas bedöms dock vara marginellt. De offentligfinansiella effekterna som uppstår till följd av den nu föreslagna skattefriheten för koksugns gas har genom förslaget om slopad, respektive nedsatt, skatt för bränslen som används i anläggningar som omfattas av utsläppshandeln redan intecknats i statsbudgeten. Ovanstående redovisning avser därmed det skatteintäktsbortfall som uppstår utöver den skattebefrielse som medges genom förslaget om slopad koldioxidskatt för bränslen som används i anläggningar som omfattas av utsläppshandel.

Förslagen som avser en utvidgad skattefrihet för samtliga skattepliktiga bränslen som används i metallurgiska processer samt en anpassning av betydelsen av begreppet metallurgisk process beräknas medföra ett varaktigt skatteintäktsbortfall på ca 155 miljoner kronor per år. Förslaget som avser skattefrihet för bränslen som används vid tillverkning av mineraliska produkter beräknas medföra ett varaktigt skatteintäktsbortfall på ca 15 miljoner kronor per år. Då delar av den bränsleförbrukning som här föreslås skattebefrias omfattas av systemet för utsläppshandel är skatteintäktsbortfallet till viss del redan intecknat i statsbudgeten. Ovanstående redovisning är därmed det skatteintäktsbortfall som uppstår utöver den skattebefrielse som medges genom förslaget om slopad koldioxidskatt för bränslen som används i anläggningar som omfattas av utsläppshandel (se budgetpropositionen för 2006, 2005/06:1, avsnitt 5.2.2 samt 2006 års ekonomiska vårproposition, 2005/06:100, avsnitt 1.9).

Förslaget som avser skattefrihet för energiprodukter som används för framställning av energiprodukter innebär att skattefrihet införs för framställning av bituminösa blandningar baserade på naturlig bitumen

eller naturasfalt. Detta beräknas medföra ett varaktigt skatteintäktsbortfall på ca 10 miljoner kronor.

Förslaget att införliva energiskattedirektivets definition på energiintensitet som krav för att få nedsättning enligt den s.k. 0,8-procentsregeln innebär att några enstaka växthusföretag bedöms mista sin skattenedsättning enligt denna regel. De offentligfinansiella effekterna av detta förslag bedöms vara marginella.

Förslaget att utvidga möjligheten till återbetalning av skatt på externt producerad värme bedöms även det få marginella offentligfinansiella effekter.

Beskattningsmyndighetens kostnader för att administrera de föreslagna förändringarna i LSE skall finansieras inom ramen för skatteförvaltningens befintliga anslag.

Förslagen bedöms inte medföra någon nämnvärd ökning av antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna. Domstolarnas eventuella ökade arbetsbörda skall hanteras inom befintliga anslagsramar.

Några offentligfinansiella effekter av övriga förslag kan inte förutses.

8 Författningskommentar

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

1 kap.

2 a §

Skattepliktiga produkter enligt energiskattedirektivet (rådets direktiv 2003/96/EG, EGT L 283, 31.10.2003, s. 51) identifieras i stor utsträckning genom det tulltaxenummer enligt EU:s gemensamma tulltaxa enligt vilket de klassificeras (s.k. KN-nr). Motsvarande ordning gällde enligt det tidigare mineraloljedirektivet (rådets direktiv 92/81/EEG).

Eftersom produkter på flera ställen i LSE identifieras med hjälp av KN-nr, införs nu en generell definition av detta begrepp i en ny paragraf. Tidigare har definitionen endast funnits på det första stället i lagen, där begreppet KN-nr förekom.

Definitionen motsvarar artikel 2.5 i energiskattedirektivet. EU:s tulltaxa ändras vanligen en gång per år och det bör noteras att det inte är KN-nr enligt den vid varje tid gällande tidpunkten som används i LSE. I stället är i paragrafen uttryckligen angivet vilken version av KN-numren som skall tillämpas i LSE.

Enligt artikel 2.5 andra stycket i energiskattedirektivet skall Punktskattekommittén varje år fatta beslut om uppdatering av KN-numren för de produkter som nämns i energiskattedirektivet. Sådana beslut får inte leda till några materiella förändringar, utan skall endast ses som en anpassning till aktuella KN-nr. Det kan t.ex. förekomma att ett nummer av tullklassificeringsskäl delas upp i flera nummer. Ännu har något sådant beslut om uppdatering inte fattats i Punktskattekommittén. När så

sker, bör en sådan ändring lämpligen genomföras i LSE genom en uttrycklig lagändring.

3 §

Paragrafen kommenteras närmare i avsnitt 3.3 och motsvaras av artikel 2.1 i energiskattedirektivet.

3 a §

I *första stycket* anges för vilka produkter den s.k. suspensionsordningen enligt cirkulationsdirektivet (rådets direktiv 92/81/EEG) skall tillämpas. Det gäller således de särskilda kontrollbestämmelserna om övervakning och flyttning av produkter som följer av avdelningarna II och III i detta direktiv. Paragrafen motsvaras av artikel 20.1 i energiskattedirektivet. Motsvarande ordning, med en begränsad grupp produkter som omfattas av suspensionsordningen, har tidigare gällt för mineraloljor enligt regler i mineraloljedirektivet.

I fråga om *andra stycket* är de ändrade KN-numren en följdändring av att dessa ändrats i första stycket. Utan att någon ändring i sak avses, har ordet ”bultleveranser” bytts ut mot ”yrkesmässiga bulktransporter” i syfte att uppnå en bättre språklig överensstämmelse med motsvarande regel i energiskattedirektivet (se artikel 20.1 c). Ordet ”yrkesmässig” bör ges den innebörd som följer av definitionen i 1 kap. 4 §.

8 §

I paragrafen ges definitioner av olika begrepp som används för att fastställa om ett företag är energiintensivt och i denna egenskap har rätt till skattenedsättning enligt bestämmelserna i 9 kap. 9 och 9 b §§. Definitionen av ett energiintensivt företag stämmer i huvudsak överens med reglerna i artikel 17.1 a i energiskattedirektivet. I lagstiftningsarbetet har dock valts att inte räkna med energiskatten på el i underlaget för bedömningen av energiintensiteten. Jfr vidare avsnitt 5.8.3 i denna promemoria.

Företag

Vanligtvis torde ett företag grunda sin ansökan om skattenedsättning enligt 9 kap. 9 § - och därmed också sin beräkning av energiintensiteten – på beräkningar för hela företaget. Enligt artikel 11.2 i energiskattedirektivet får bedömningen av energiintensitet göras för en del av ett företag eller en juridisk person om denna till sin organisation utgör en enhet som kan driva verksamhet med egna medel (företagsenhet). Företagsenhet torde närmast kunna jämföras med begreppen ”verksamhet” respektive ”verksamhetsgren” i 3 kap. 2 § andra stycket och 10 kap. 28 § skattebetalningslagen (1197:483), SBL, samt 2 kap. 25 § inkomstskattelagen (1999:1229) IL. Möjligheten som ges i artikel 11.2 i energiskattedirektivet införs nu LSE. Det rör sig således om att i vissa fall göra bedömningen, av energiintensiteten och den därav följande möjligheten till skattenedsättning, utifrån en mindre enhet än hela den juridiska person som utgör företaget. Om den nedsättningsberättigande verksamheten utgör en egen verksamhet eller verksamhetsgren följer av bestämmelserna att förädlingsvärdet får beräknas för verksamheten eller verksamhetsgrenen. Begreppen skall ha samma innebörd som i SBL respek-

tive IL. Med verksamhetsgren avses därmed sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse.

Energiintensivt företag

För att kontrollera att den som ansöker om skattenedsättning enligt 9 kap. 9 § är ett energiintensivt företag uppställs olika kriterier, vars olika delbegrepp definieras i 1 kap. 8 §. Det är endast om sökanden uppfyller kriterierna på energiintensitet som företaget kan gå vidare och beviljas nedsättning av skatten. Nedsättningen av skatten beviljas för den bränslemängd som förbrukats i den verksamhet som omfattas av begreppet företag enligt ovan.

Med ”skatten” avses den skattebelastning som kvarstår efter möjligheterna till skattebefrielse enligt 6 a kap. har utnyttjats. Svavelskatten omfattas inte av reglerna i energiskattedirektivet. Denna skatt kan därför inte användas för att uppnå ett krav på energiintensitet, som grundas på direktivets regler. Hänsyn får alltså endast tas till den energiskatt på råttallolja och den koldioxidskatt på andra bränslen som finns kvar för företagen, sedan de generella skattelättnaderna för tillverkningsindustrin samt jordbruks-, skogsbruk- och vattenbruksverksamhet har räknats bort. Eftersom kriteriet på energiintensitet utgörs av skatten i relation till förädlingsvärdet, ingår inte bränslen som används för helt skattefria områden, som t.ex. råvarubränslen eller bränslen i metallurgiska processer, i beräkningsunderlaget för energiintensiteten.

Inköp av externt producerad värme bör vid bedömning av energiintensiteten jämföras med företagets egen förbrukning av bränsle för uppvärmning. Härigenom undviks konkurrenssnedvridningar. En sådan bestämmelse finns redan i dag för beräkningen av den skattenedsättning som sker med stöd av 0,8-procentsregeln (se 9 kap. 9 § andra stycket). När de bränslen som används för att framställa den externt producerade värmen räknas med i den skatt som skall sättas i relation till förädlingsvärdet bör detta skattebelopp beräknas med beaktande av rätten till fri fördelning mellan de insatta bränslena hos värmeproducenten.

Bränsle

Som framgår av definitionen av energiintensivt företag får endast bränsle som förbrukats för uppvärmning eller för drift av stationära motorer räknas med vid fastställandet av om företaget är energiintensivt. I följd härav bör bensin och högbeskattad olja, som utgör sedvanliga motorbränslen, inte få tas med vid beräkningen. Detta gäller alltså även dessa bränslen faktiskt skulle ha använts för uppvärmning eller drift av stationära motorer.

Basperiod

Det bör noteras att bestämmandet av om ett företag är energiintensivt och omfattningen av den nedsättning som kan beviljas är två skilda förfaranden, som delvis kan grunda sig på olika uppgifter. Företagets uppgifter under *ett* räkenskapsår ligger vanligen till grund för beräkningen av energiintensiteten. Räkenskapsåret torde visserligen vanligen sammanfalla med det kalenderår för vilket företaget ansöker om skattenedsättning för. Det bör dock även vara möjligt att använda företagets räkenskapsår i de fall detta inte stämmer överens med kalenderår. I denna

situation skall användas uppgifter knutna till det räkenskapsår som slutar under det kalenderår, för vilken ansökan om skattenedsättning görs. Av olika anledningar kan det räkenskapsår som slutar under det kalenderår, som ansökan om skattenedsättning avser, inte vara representativt för företagets industriella verksamhet. Ett exempel kan vara att omfattande investeringar gjorts under detta år. Det bör därför vara möjligt för företaget att beräkna energiintensiteten för den längre period som utgörs av de två senaste räkenskapsåren.

Termen "basperiod" används vid beräkningen av båda huvudkomponenterna i bedömningen av energiintensiteten, dvs. såväl bränslemängden och den aktuella skatten som det förädlingsvärde som detta skattebelopp skall jämföras med.

Sålunda skall bränsleförbrukningen och skatten på denna under basperioden ligga till grund för bedömningen av om gränsen 0,5 procent av förädlingsvärdet har uppnåtts. En beräkning av energiintensiteten skall göras inför varje ansökan om skattenedsättning enligt 9 kap. 9 §.

Förädlingsvärde

Förädlingsvärdet utgörs enligt definitionen av skillnaden mellan den sammanlagda omsättningen och de sammanlagda inköpen, som har gjorts av företaget under basperioden. Bestämmelsen kommenteras närmare i avsnitt 5.8.4.

Sammanlagd omsättning

Definitionen har som utgångspunkt all nettoomsättning jämte uttag såväl inom som utanför EU. Samtliga tillhandahållanden av varor och tjänster inom landet som sker mot vederlag utgör sådana transaktioner som skall omfattas. Även sådana försäljningar som är undantagna från skatteplikt enligt mervärdesskattelagstiftningen ingår därmed i nettoomsättningen. Såväl försäljning till och inom andra EU-länder som försäljning till och i länder utanför EU ingår också. Därutöver skall även export, dvs. tillhandahållanden utanför EU, omfattas. Med export menas i detta sammanhang transaktioner utanför det område inom vilket mervärdesskattedirektivet skall tillämpas, dvs. transaktioner utanför EU.

Definitionen omfattar också periodiseringsposter som förändring av varulager och pågående arbete. Även övriga rörelseintäkter omfattas. Definitionen innebär att vinster och förluster vid försäljning av anläggningstillgångar skall tas upp. Det är i detta sammanhang den företagsekonomiska vinsten respektive förlusten som avses.

Ränteintäkter omfattas till skillnad från t.ex. utdelning av mervärdesskattens tillämpningsområde och skall ingå i den sammanlagda omsättningen.

Begreppet nettoomsättning har samma innebörd som i 3 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. Begreppet omfattar därmed intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet. Termer och uttryck i övrigt skall ha samma innebörd som i punkterna 1-10, 14 och 16 i bilaga 2 till ÅRL. De ekonomiska poster i fråga återfinns i det räkenskapsschema eller den näringsverksamhetsbilaga för inkomst av näringsverksamhet som varje företag lämnar till Skatteverket.

Sammanlagda inköp

Från beloppet för nettoomsättning inom ramen för definitionen av ”sammanlagd omsättning” skall de sammanlagda inköpen dras av. Externa rörelsekostnader såsom för inköp av råvaror och förnödenheter får därmed dras av. Även kostnader för inköp av varor eller tjänster som enligt mervärdesskattelagstiftningen är undantagna från skatteplikt får dras av. Detta gäller också för inköp såväl inom EU som utanför EU. Definitionen av förädlingsvärde medger att rörelsekostnaderna inte minskas med sådan nedsättning av skatt som medges enligt begränsningsregeln. Sådan nedsättning av skatt som medges enligt begränsningsregeln skall därmed inte minska rörelsekostnaderna (se *andra stycket* av paragrafen).

Företagsekonomiska (planenliga) avskrivningar av anläggnings- tillgångar utgör rörelsekostnader och får därmed dras av vid beräkningen av förädlingsvärdet. Här avses således inte skattemässiga avskrivningar, dvs. avskrivningar utöver planenliga avskrivningar.

Personalkostnader inklusive arbetsgivaravgifter skall inte anses utgöra rörelsekostnader och får inte dras av. Kostnader för inhyrd personal får inte heller dras av (se *andra stycket* av paragrafen).

Såsom framgår under kommentaren ovan till begreppet ”sammanlagd omsättning” omfattas räntor, till skillnad från utdelningar, av mervärdesbeskattningens tillämpningsområde. Räntekostnader skall därmed ingå i inköpen. Såsom också framgår under denna kommentar har begreppet nettoomsättning samma innebörd som i ÅRL och termer och uttryck i övrigt samma innebörd som i punkterna 1-10, 14 och 16 i bilaga 2 till ÅRL. Även för dessa ekonomiska poster gäller att de återfinns i det räkenskapsschema eller den näringsverksamhetsbilaga för inkomst av näringsverksamhet som varje företag lämnar till Skatteverket.

2 kap.

1 §

Ändringar i tabellen i *första stycket* är främst ändringar till följd av att nya KN-nr och i vissa fall beteckningar gäller för olika bränslen. Under punkten 5 anges numera endast naturgas – i linje med att en minimiskattesats för detta bränsle är fastlagd i energiskattedirektivet – med en uttrycklig skattesats. Metan beskattas, enligt regeln i 3 § *andra stycket*, i nivå med likvärdigt bränsle, vilket bör anses vara naturgas. Motsvarande beskattningsordning gäller för petroleumkoks, där likvärdigt bränsle bör vara kol enligt punkten 6. Någon faktisk förändring av skattesatserna för vare sig metan eller petroleumkoks är alltså inte avsedd. Ändringen i punkten 3 till märk- och färgämnen är ett förtydligande i anledning av de justeringar som görs i bestämmelserna om märkning och färgning av vissa oljeprodukter (se under 2 kap. 8 och 9 §§).

Ändringen i *andra stycket* är en följdändring, av att första stycket tagits bort i 4 kap. 12 § dit en hänvisning sker i lagtexten.

2 §

Ändringen i *andra stycket* är en följdändring av att numera endast naturgas anges med uttryckliga skattesatser i tabellen i 1 § första stycket.

Metan beskattas således numera enligt 3 § andra stycket i nivå med likvärdigt bränsle, som bör anses vara naturgas. Volymberäkningen vid viss temperatur och tryck bör dock även tillämpas på andra gasformiga bränslen som kan komma att beskattas på samma sätt som naturgas, enligt bestämmelserna i 3 eller 4 §.

3 §

Ändringen från mineraloljeprodukter till energiprodukter är en direkt följd av det ändrade tillämpningsområdet för det gemenskapsrättsliga regelverket, som tillkommit genom energiskattedirektivet (jfr under 1 kap. 3 §). Principen om beskattning av andra mineraloljeprodukter än sådana för vilka en uttrycklig skattesats är angiven i 1 § första stycket har haft sin grund i mineraloljedirektivet. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 2.3 i energiskattedirektivet och gäller således nu genom denna paragraf i svensk rätt.

Uppdelningen av mineraloljeprodukter i sådana som omfattas av 1 kap. 3 a § och övriga sådana produkter har endast betydelse för om vissa förfaranderegler (den s.k. suspensionsordningen, jfr avsnitt 3.6) tillämpas på vissa produkter. Eftersom en sådan uppdelning saknar betydelse för vilka skattesatser som skall tillämpas för olika bränslen, har den av förenklingsskäl slopats i paragrafens första stycke.

Övriga ändringar är av språklig art i syfte att uppnå en större överensstämmelse med den officiella svenska översättningen av aktuella bestämmelser i energiskattedirektivet.

4 §

Första stycket 1 grundar sig på artikel 2.3 andra stycket i energiskattedirektivet och motsvarande tidigare regel på mineraloljeområdet enligt artikel 2.3 första stycket första ledet i mineraloljedirektivet. Den hittillsvarande svenska bestämmelsen stämmer överens även med energiskattedirektivets bestämmelse och någon ändring är alltså inte nödvändig.

Första stycket 2 motsvaras av artikel 2.3 tredje stycket i energiskattedirektivet. Till skillnad från tidigare lydelse av punkten, som grundade sig på artikel 2.3 första stycket andra ledet i mineraloljedirektivet, skall inte enbart kolväten i flytande eller gasformig form beskattas utan även fasta kolväten. Torv omfattas dock inte av den gemenskapsrättsliga lagstiftningen (se artikel 2.4 a i energiskattedirektivet) och inte heller beskattas detta bränsle i dag i Sverige med vare sig energiskatt eller koldioxidskatt. Någon ändring av detta förhållande föreslås inte, varför torv undantas från tillämpningen av skattepliktsbestämmelsen i första stycket 2.

I avsnitt 3.3.2.5 kommenteras vad som bör förstås med kolväten samt hur blandning av olika kolväten skall behandlas.

8 §

I paragrafen tydliggörs att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer, får meddela föreskrifter om – förutom det märkämne som lågbeskattad olja skall vara märkt med – även det *färgämne* som den lågbeskattade oljan skall vara färgad med. Övriga ändringar är

följdändringar med anledning av att lågbeskattad olja skall innehålla sådant färgämne. Förslaget behandlas i avsnitt 6.1.

9 §

Ändringen i paragrafen är av redaktionell karaktär då lågbeskattad olja numera enbart skall vara märkt med det EU-gemensamma märkämnet Solvent Yellow 124. Den lågbeskattade oljan får således inte vara märkt med något annat märkämne. Förslaget behandlas i avsnitt 6.1.

11 §

Första stycket

Den tidigare punkten 1 slopas eftersom skattefriheten för metan som framställs genom biologiska processer nu regleras i 6 a kap. 6 § och åstadkoms lagtekniskt genom avdrag i deklarationen, inköp av skattebefriad förbrukare eller återbetalning av skatt.

Den hittillsvarande lydelsen av punkten 2 syftade till att skattebefria trädbränslen som används i gasturbiner i kraftvärmeverk, eftersom alla bränslen som används som motorbränsle blir skattepliktiga med stöd av 2 kap. 4 § första stycket 1 (jfr prop. 1994/95:54 s. 97 f.). Även efter de ändringar som nu görs blir alla bränslen som används som motorbränsle skattepliktiga genom den bestämmelsen, varför en undantagsbestämmelse också i fortsättningen är nödvändig för att undvika att trädbränslen som används i kraftvärmeverk beskattas. Detta regleras i vad som, efter slopandet av den hittillsvarande punkten 1, nu blir punkten 1.

Enligt artikel 2.4 a i energiskattedirektivet skall direktivet inte tillämpas på beskattning av produkter som omfattas av KN-nr 4401 (brännved i form av stockar, kubbar, vedträn, kvistar, risknippen eller dylikt; trä i form av flis eller spån, annat än träspån enligt nr 4404, sågspån och annat träavfall, även agglomererat till vedträn, briketter, pelletar eller liknande former) och 4402 (träkol, inbegripet kol av nötter eller nötskal, även agglomererat). Med hänsyn härtill bör innehållet i punkten 1 utformas mer generellt än tidigare. Tillämpningsområdet för undantaget torde dock även i dess nya lydelse främst bli detsamma som hittills, dvs. förgasade trädbränslen som används i gasturbiner undantas från beskattning. Även andra användningsområden, som t.ex. träkol för gengasdrift av motordrivna fordon, faller dock inom ramen för den nya lydelsen av punkten.

Andra stycket

Slopandet av paragrafens andra stycke är en följdändring av den nya lydelsen av första stycket 1. Råtallolja skulle ha kunnat anses som trädbränsle enligt den äldre lydelsen av dåvarande punkten 2, men omfattas inte av KN-nr 4401 och 4402. Råtallolja klassificeras enligt KN-nr 3803 00 10.

12 § och rubriken närmast före §

Rubriken närmast före 12 § lyder i dag "Viss försöksverksamhet". Bestämmelsen i 12 § föreskriver sedan att regeringen i särskilda fall får medge nedsättning av eller befrielse från energiskatt och koldioxidskatt på bränslen som används i försöksverksamhet inom ramen för pilotprojekt som syftar till att utveckla mer miljövänliga bränslen. Denna

lydelse överensstämmer med artikel 8.2. d i det tidigare mineralolje-direktivet (direktiv 92/81/EEG, EGT L 316 s. 12).

Lydelsen anpassas nu till energiskattedirektivets motsvarande bestämmelse, artikel 15 1 a. Ändringen innebär att rubriken ändras till "Pilotprojekt", eftersom ordet "försöksverksamhet" inte återfinns i energiskattedirektivet och att lydelsen av 12 § justeras så att skattenedsättning eller skattebefrielse kan medges på bränslen som förbrukas inom pilotprojekt för teknisk utveckling av mer miljövänliga produkter eller för bränslen från förnybara källor.

Någon förändring i sak är inte avsedd. Definitionen av vilka kriterier som pilotprojekt skall uppfylla har utvecklats i praxis.⁴⁶

3 kap.

2 §

I syfte att uppnå samstämmighet mellan de begrepp som används i första och andra styckena av paragrafen, ändras *första stycket* till att generellt gälla för fasta eller gasformiga bränslen. Ingen av de justeringar som görs i paragrafen innebär således några ändringar i sak.

4 kap.

3 §

Ändringen innebär att *punkten 2 b* slopas. Detta är en följd av att metan inte ryms i den uppräkningslista av bränslen i artikel 20 i energiskattedirektivet som skall hanteras inom EU:s suspensionsordning. Reglerna om upplagshavare och hantering i skatteupplag m.m. skall alltså inte längre tillämpas för metan. I stället gäller de nationella förfarandereglerna enligt 4 kap. 12 ff §§, vilka bl.a. innehåller möjligheter för en näringsidkare som hanterar metan att bli godkänd som lagerhållare (jfr avsnitt 3.7 i denna promemoria).

12 §

Huvudprincipen i cirkulationsdirektivet är att skatt skall betalas i det EG-land där varan lämnar suspensionsordningen, jfr artikel 6 i detta direktiv. För kol och andra bränslen som inte omfattas av suspensionsordningen skall dock vid tillämpning av artikel 6 i cirkulationsdirektivet skattskyldigheten inträda vid leveransen av bränslet (se artikel 21.5 första och fjärde styckena i energiskattedirektivet). Normalfallet torde dock alltså vara att det rör sig om en leverans som ombesörjs av någon i hans yrkesmässiga verksamhet. Sverige har valt att behålla hittillsvarande nationella regler om ett slags förenklat system för skattesuspension, genom reglerna om godkända lagerhållare (se 12 b §, jfr avsnitt 3.7.1). För den som är godkänd som lagerhållare inträder skattskyldigheten inte vid leveransen av bränslet till honom utan i normalfallet först i och med leverans till någon som inte är godkänd lagerhållare eller vid egen förbrukning (se 5 kap. 3 § 3).

I *punkten 1* slås skattskyldigheten fast för den som valt att ansöka om att godkännas som lagerhållare. I och med att beskattningsmyndigheten godkänt honom som lagerhållare får han bl.a. ta emot bränslen från ett

⁴⁶ Se Förstainstansrättens dom den 27 september 2000, BP Chemicals Ltd mot Europeiska kommissionen.

annat EG-land utan att skyldigheten att betala skatt inträder vid leveransen, vilket annars skulle bli fallet enligt 5 kap. 2 § 4.

Ändringen i *punkten 2* innebär en anpassning till artikel 21.2 i energiskattedirektivet, där tydliggörs att ordet "tillverkning" vid tillämpningen av bestämmelserna skattskyldighet i cirkulationsdirektivet skall omfatta också "utvinning" i förekommande fall. Utvinning sker av fasta bränslen, som kol och koks. Motsvarande bör gälla för torvbränsle, som enligt regler i 3 kap. LSE omfattas av svavelskatt. Genom tillägget av ordet "utvinning" i första stycket 2 kan den hittillsvarande särregleringen om torvbränsle i andra stycket sista meningen slopas. Där föreskrevs att som tillverkare skulle anses den som tar upp torvbränsle.

I *punkten 3* regleras de fall då andra bränslen än sådana som avses i 1 kap. 3 a § förs in till Sverige av annan än den som är godkänd som lagerhållare. Denne identifieras som skattskyldighet enligt denna bestämmelse, medan skyldigheten att betala skatten inträder vid den tidpunkt som anges i 5 kap. 2 § 4. Denna tidpunkt kan inträda vid en senare tidpunkt än själva införseln till landet (jfr kommentaren under 5 kap. 2 §).

Artikel 8 i cirkulationsdirektivet innehåller regler om varor som förvärvats av enskilda för deras eget bruk och transporteras av dem själva. I detta fall skall skatt tas ut i det EG-land där varorna har förvärvats. Medlemsstaterna får dock, enligt artikel 9.3 i cirkulationsdirektivet, förskriva att skatt skall tas ut i det EG-land där förbrukningen sker vid förvärv av mineraloljor som redan släppts för förbrukning i ett annat EG-land, om dessa produkter transporteras med ovanliga transportsätt av enskilda individer eller för deras räkning. Av artikel 3 i energiskattedirektivet följer att hänvisningar i cirkulationsdirektivet till mineraloljor skall anses omfatta alla energiprodukter. Sverige har använt sig av möjligheten till beskattning enligt artikel 9.3 i cirkulationsdirektivet, vilket innebär att en privatperson med stöd av punkten 3 kan bli skattskyldig för införsel av t.ex. kol.

Distribution av naturgas sker regelmässigt antingen i gasform via rörledningar eller i flytande form i tank, vanligen på fartyg eller lastbil. Anledning saknas att inte behandla naturgas på samma sätt som andra bränslen. Det bedöms således inte finnas behov av att i *andra stycket* ha en särskild bestämmelse för vem som skall anses som skattskyldig vid införsel av naturgas till Sverige. Möjlighet finns för aktörer att frivilligt ansöka om godkännande som lagerhållare enligt 15 §. I annat fall inträder skattskyldighet enligt första stycket 3 för den som för in naturgas eller andra bränslen som omfattas av 12 § till Sverige från ett annat EG-land eller tar emot en sådan leverans.

13 §

Ändringen i första stycket 2 följer av ändringen i 2 kap. 3 §.

15 §

Ändringen följer av det tillägg som har gjorts i 12 § 2 om att någon som utvinner bränsle jämföras med tillverkare. Eftersom i anledning av detta särregleringen av den som tar upp (utvinner) torv därav slopats i 12 § andra stycket, anges nu i 15 § första stycket 1 att också den som utvinner bränsle kan godkännas som lagerhållare. Hittills har detta automatiskt

följt genom den nu slopade regeln i 12 § andra stycket. Bestämmelsen om utvinning av bränslen torde för svenskt vidkommande främst ha betydelse för torvbrytning, men är generellt skriven och gäller även andra fasta bränslen som kan tänkas utvinnas här i landet.

5 kap.

2 §

I *punkt 3* regleras på oförändrat sätt skattskyldighetens inträde vid införsel av beskattat bränsle som avses i 1 kap. 3 a § från ett annat EG-land på annat sätt än genom distansförsäljning.

I syfte att uppnå en överensstämmelse med reglerna för skattskyldighetens inträde i artikel 21.5 första och fjärde styckena i energiskattdirektivet, ändras genom förslaget i en ny *punkt 4* tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid vissa fall av införsel av andra bränslen än som avses i 1 kap. 3 a § från ett annat EG-land till att inträda vid leveransen av bränslet. Denna tidpunkt har tidigare varit densamma som för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 5, dvs. reglerats i punkt 3.

Beroende på vem som i en uppkommen situation är att anse som skattskyldig kan leveranstidpunkten inträda vid olika tillfällen. Om en näringsidkare i ett annat EG-land säljer koks till en svensk köpare och ansvarar för transporten av bränslet bör skattskyldigheten inträda i och med att koksen tas emot av köparen. Om däremot en svensk köpare själv ombesörjer en transport av koksen från en säljare i t.ex. Danmark bör skattskyldigheten inträda i och med att säljarens dispositionsrätt över godset upphör, vilket normalt är när det lämnar dennes försäljningsställe. Svensk beskattningsrätt kan dock inträda först i och med att bränslet förs in till Sverige, vilket i fallet med förvärv som gjorts i Danmark normalt torde bli vid ankomst via bro eller färja från kontinenten.

I *punkt 5* återfinns med oförändrat materiellt innehåll de bestämmelser som tidigare funnits i punkt 4.

3 §

Ändringarna i punkterna 2 och 3 följer av att andra stycket slopats i 4 kap. 12 § vartill hänvisningar görs i dessa punkter.

4 §

Genom ändringen regleras tidpunkten för skattskyldighetens inträde i det fall när annan än lagerhållare utvinner bränsle som omfattas av regleringen i 4 kap. 12 §

6 a kap.

1 §

Punkten 1

I denna punkt, som ingående behandlas i avsnitt 4.1, anpassas reglerna för skattefrihet i de aktuella fallen till den gemenskapsrättsliga ram som numera gäller enligt artikel 2.4 b första och andra strecksatserna i energiskattdirektivet.

Punkten 5

Ändringen avser en justering av de KN-nr som identifierar bränslena flygbensin respektive flygfotogen (jfr motsvarande ändringar av dessa KN-nr i 2 kap. 1 §).

Punkten 6

Ändringen innebär att bränslen som förbrukas för framställning av energiprodukter, och inte som hittills endast av mineraloljor, kolbränslen och petroleumkoks, omfattas av skattefrihet. Bestämmelsen grundar sig, så vitt gäller energiprodukter, på artikel 21.3 i energiskattedirektivet. Jfr vidare avsnitt 3.3.3.

För att uppnå en likabehandling av samtliga skattepliktiga bränslen tillämpas dock – i likhet med vad som hittills gällt för andra skattepliktiga produkter än sådana som definieras som mineraloljor – bestämmelsen även på skattepliktiga produkter, som inte i sig definieras som energiprodukter. Det kan t.ex. vara fråga om något alternativt drivmedel som beskattas till följd av införandet av artikel 2.3 i energiskattedirektivet eller råttallolja eller torv, som är nationellt beskattade bränslen i Sverige.

Punkten 8

Den hittillsvarande lydelsen av denna punkt reglerade skattefrihet för kolbränslen i metallurgiska processer. Omfattningen av skattefriheten för användning i dessa processer behandlas nu i sin helhet i den nya lydelsen av punkten 1. Punkten 8 kan därför upphöra att gälla. Som framgår av punkten 2 av övergångsbestämmelserna skall dock punkten 8 i sin äldre lydelse tillämpas under 2007, i avvaktan på att den nya lydelsen av punkten 1 börjar tillämpas.

Punkten 16

I punkten 16 regleras nu den nyinförda skattefriheten för bränslen som förbrukas vid tillverkning av mineraliska produkter. Denna skattefrihet grundar sig på artikel 2.4 b femte strecksatsen i energiskattedirektivet och behandlas ingående i avsnitt 4.2.

5 §

Ändring är av språklig art i syfte att uppnå en större överensstämmelse med den officiella svenska översättningen av artikel 2.3 i energiskattedirektivet (jfr kommentarerna i anslutning till 2 kap. 3 §).

6 §

Bestämmelsen utvecklas i avsnitten 3.4.1 och 3.4.2.

Möjligheterna till skattebefrielse bygger, så vitt avser första stycket 1–4, på artikel 16 i energiskattedirektivet och, så vitt avser första stycket 5, på artikel 15.1 1 i samma direktiv.

Definitionen av begreppet ”biomassa” i tredje stycket motsvaras av artikel 16.1 tredje stycket i energiskattedirektivet. I rådsdokument den 14 oktober 2003, 13253/03 ADD 1 har kommissionen och rådet gjort vissa uttalanden till rådets protokoll vid det rådsmöte då energiskattedirektivet antogs. I punkten 9 har kommissionen, till artiklarna 15 och 16, noterat att ”deponigaser, gas från avloppsreningsanläggningar och biogaser omfattas av definitionen av biomassa”.

8 kap.

1 §

Genom ändringen i första stycket kan även inköp för förbrukning för sådana ändamål som regleras i 6 a kap. 6 §, ske skattefritt av någon som godkänts som skattebefrias förbrukare.

3 §

Ändringen kommenteras närmare i avsnitt 6.3.

9 kap.

5 §

Ändringarna i paragrafen hänför sig huvudsakligen till den fråga som behandlats i avsnitt 6.4. Det rör sig om en utvidgning av möjligheten till återbetalning av skatt på bränsle och el som förbrukats vid framställning av externt producerad värme, som levererats till vissa industriella processer. Till skillnad från den hittillsvarande möjligheten, som endast rört den delvisa återbetalning av skatt som följer av de generellt lägre skattenivåerna för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller för yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet, medges nu också full återbetalning av skatt på el respektive bränslen som förbrukats för vissa ändamål (se andra stycket 2). Dessa ändamål utgörs av de som framgår av 6 a kap. 1 § 1 (förbrukning för annat ändamål än som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning samt s.k. dubbel användning av bränsle), 6 a kap. 1 § 6 (förbrukning vid framställning av energiprodukter eller andra produkter för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren), 6 a kap. 1 § 16 (förbrukning i mineralogiska processer). För elbeskattningens del rör det sig om ändamål enligt 11 kap. 9 § 2 (huvudsaklig användning för kemisk reduktion eller i elektrolytiska processer), 11 kap. 9 § 3 (förbrukning vid framställning av energiprodukter eller andra produkter för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren) samt 11 kap. 9 § 5 (metallurgiska och mineralogiska processer). Omfattningen av dessa skattebefriade områden utvecklas närmare, så vitt avser bränslebeskattningen, i avsnitt 4 av denna promemoria. För elbeskattningens del hänvisas till uttalanden i prop. 2003/04:144.

I samband med dessa ändringar har också vissa redaktionella ändringar gjorts av lagtexten i syfte att uppnå göra den mer lättläst. Begränsningen till vilka bränslen som omfattas av möjligheterna till skattenedsättning följer nu direkt av ett undantag i fjärde stycket, i stället för som hittills genom en inskjuten bisats i första stycket. Den särskilda skattesatsen för råttallolja har inarbetats i paragrafens andra stycke i stället för som hittills utgöra ett eget tidigare fjärde stycke.

Ändringen i tredje stycket är språklig och stämmer överens med motsvarande reglering vid bedömningen av bl.a. energiintensiteten enligt 1 kap. 8 §. Kraftvärmeproduktion definieras i 6 a kap. 3 § som ”samtidig produktion av värme och skattepliktig elektrisk kraft i en och samma process, när den värme som uppkommer nyttiggörs”.

7 §

Paragrafen kommenteras närmare i avsnitt 6.2.

8 a §

Ändringen i paragrafen är av redaktionell karaktär då lågbeskattad olja numera enbart skall vara märkt med det EU-gemensamma märkämnet Solvent Yellow 124. Den lågbeskattade oljan får således inte vara märkt med något annat märkämne. Förslaget behandlas i avsnitt 6.1.

9 §

I paragrafen finns de materiella bestämmelserna om den skattenedsättning som kan ges energiintensiva företag. Grunden för sådan skattenedsättning finns i artikel 17.1 i energiskattedirektivet, som genom de nu föreslagna ändringarna införlivas i LSE.

En förutsättning för att skattenedsättning skall kunna ges enligt paragrafen är att det företag där förbrukningen av nedsättningsberättigade bränslen sker är energiintensivt. Kriterierna för sådan energiintensitet har lagts fast i 1 kap. 8 § och behandlas i kommentarerna till detta lagrum. Sålunda anges där vad som skall avses med bl.a. företag och de olika komponenter som utgör delposter för fastställandet av det förädlingsvärde till vilket skattebelastningen skall relateras.

Sedan det fastlagts att det företag för vilket skattenedsättning yrkas är energiintensivt, tillämpas den skattenedsättning enligt den s.k. 0,8-procentsregel som följer av paragrafen. Utformningen av denna är materiellt oförändrad. Även om definitionen av energiintensitet enligt 1 kap. 8 § inte innehåller någon begränsning till att företaget hänförs till någon specifik näringslivsgren, gäller också i fortsättningen möjligheten till skattenedsättning enligt 9 kap. 9 § endast för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet. Denna följer av den oförändrade omfattningen av vilken förbrukning som ger rätt till skattenedsättning.

I syfte att uppnå en mer lättläst lagtext har dock vissa redaktionella ändringar gjorts i *första stycket*. I likhet med vad som hittills gällt får inte nedsättning medges för skatt på bränsle som förbrukats för drift av motordrivna fordon. I stället för det tidigare undantaget i slutet av första stycket följer nu denna begränsning direkt genom att det uttryckligen anges att endast bränslen för uppvärmning eller för drift av stationära motorer omfattas. Begränsningen till vilka bränslen som omfattas av möjligheterna till skattenedsättning följer nu direkt av en definition i 1 kap. 8 § av begreppet ”bränsle” vid tillämpningen av den aktuella paragrafen. I stället för att i inledningen göra en hänvisning till de lagtekniska sätt på vilket skattebefrielse kan komma olika aktörer till del, underlättas förståelsen av paragrafen genom att en hänvisning görs till 6 a kap. där de materiella reglerna om skattebefrielse finns.

Ändringen i *andra stycket* är språklig och stämmer överens med motsvarande reglering vid bedömningen av energiintensiteten enligt 1 kap. 8 §. Kraftvärmeproduktion definieras i 6 a kap. 3 § som ”samtidig produktion av värme och skattepliktig elektrisk kraft i en och samma process, när den värme som uppkommer nyttiggörs”.

Bestämmelserna i *tredje stycket* om att EU:s minimiskattenivåer alltid måste betalas av det företag som får skattenedsättning stämmer överens med vad som föreskrivs i artikel 17.1 i energiskattedirektivet. I syfte att undvika problem med varierande växelkurser har dock nu valts att ange

de skattebelopp som alltid måste betalas i euro. Beloppen uttrycks i de enheter som gäller för de svenska skattesatserna. För dieselbrännolja, eldningsolja, naturgas samt kol och koks skiljer sig dessa enheter från de enheter i vilka minimiskattesatserna har uttryckts i energiskattedirektivets bilaga A, tabellerna B och C. Omräkning har skett enligt gängse omvandlingsfaktorer. Liksom i 2 kap. 2 § finns det behov av att klargöra att skattesatserna för bränslen som baseras på volym måste bestämmas vid vissa temperaturer och tryck.

Ändringarna i övrigt i tredje och fjärde styckena följer i huvudsak av att ändringar har gjorts i andra paragrafer. Några ändringar i sak är inte avsedda. KN-numren för vissa av de bränslen som räknas upp i tredje stycket har ändrats (jfr 2 kap. 1 §). För att upprätthålla systematiken med de övriga angivna bränslena bör även KN-nr anges för bränslet gasol i punkten c. En rättelse görs av KN-numret för koks, vilket rätteligen skall vara 2704. I enlighet med terminologin i energiskattedirektivet bör benämningen kol och koks användas i stället för kolbränslen. Petroleumkoks slopas ur uppräkningslistan i *fjärde stycket*, eftersom bränslet inte längre uttryckligen anges som ett skattepliktigt bränsle i 2 kap. 1 § utan att dess skatteplikt följer av 2 kap. 3 §, då det numera ryms inom begreppet energiprodukter. 0,8-procentsregeln tillämpas dock på samma sätt även på bränslen som beskattas enligt 2 kap. 3 § (se den generella definitionen av begreppet bränsle enligt 1 kap. 8 §. och – så vitt avser begränsningen till att belopp motsvarande minimiskattesatserna alltid iakttas – paragrafens femte stycke).

Paragrafens hittillsvarande sista stycke flyttas till första stycket första ledet av 9 b §.

9 b §

Av tydlighetsskäl flyttas bestämmelserna om tidsperioder i samband med en ansökan om skattenedsättning enligt 9 kap. 9 § till denna paragrafs *första stycke*. Reglerna kompletteras med uppgifter om vad ansökan skall innehålla. Förutom de uppgifter som redan i dag krävs för att beräkna skattenedsättningen enligt 0,8-procentsregeln krävs av sökanden att han skall lämna de uppgifter som enligt 1 kap. 8 § krävs för att en beräkning kan göras om han, för den verksamhet för vilken han ansöker om nedsättning, uppfyller kraven på energiintensitet. Det rör sig således om mängden bränsle som förbrukats under basperioden samt de olika belopp som behövs för att beskattningsmyndigheten skall kunna fastställa förädlingsvärdet. Den tid inom vilken ansökan skall lämnas in har i enlighet med avsnitt 6.2 ändrats från ett till tre år.

I paragrafens *andra stycke* tydliggörs att beskattningsmyndigheten efter ansökan – likhet med som redan gäller i dag – får bestämma en preliminär skattesats enligt vilken skatt tas ut under ett kalenderår samt relationen mellan sådant preliminärt beslut och det slutliga beslut om nedsättning som fattas efter kalenderårets utgång och de uppgifter som sökanden skall lämna. För att en preliminär skattesats skall kunna tillämpas skall beskattningsmyndigheten (Skatteverket) göra positiva bedömningar av dels att företaget är energiintensivt, dels att rätt till skattenedsättning enligt 0,8-procentregeln föreligger.

Som anmärkts i kommentaren till 1 kap. 8 § torde vanligen den period för vilken skattenedsättning avser, dvs. kalenderår, stämma överens med

den basperiod för vilken energiintensiteten beräknas. 1 kap. 8 § ger dock utrymme för att tillämpa annan tidsperiod än kalenderår för energiintensitetsberäkningen.

Det bör även noteras att om sökanden väljer att utnyttja möjligheten att beräkna energiintensiteten för endast en del av sin verksamhet ("egen verksamhet eller verksamhetsgren" enligt 1 kap. 8 §), skall alla uppgifter som lämnas avse den delen av verksamheten. Dessa värden bör, om annan beräkningsgrund saknas, kunna beräknas proportionellt.

Ändringen i *andra stycket* om tidpunkten för när kompletteringar om verkliga uppgifter under kalenderåret samordnas med den förlängning av tidsfristen för återbetalning till tre år, som föreslås i avsnitt 6.2. Genom denna förlängda tidsfrist finns god tid för sökanden att hämta uppgifter som skall användas för beräkning av förädlingsvärdet från sin inkomst-deklaration, eftersom denna enligt reglerna i 4 kap. 5 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK, skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast den 2 maj året efter beskattningsåret.

10 §

Av paragrafen framgår att möjligheten att ansöka om återbetalning av skatt nu utvidgas till att omfatta samtliga bränslen som beskattats i Sverige (jfr avsnitt 3.7.3). Kravet att skatt skall ha betalats i mottagarlandet innan den svenska skatten återbetalas kompletteras, i *första stycket*, med alternativet att bränslet inte beskattats i mottagarlandet, men att leverans sker för förbrukning för ett i det andra EG-landet skattebefriat ändamål. Det kan t.ex. vara fråga om kol som levereras till en mottagare i ett annat EG-land för att där användas för elproduktion, som är ett skattefritt användningsområde enligt artikel 14.1 a i energiskattedirektivet. Även andra fall, där mottagarlandet i sin nationella lagstiftning använt sig av energiskattedirektivets andra möjligheter till skattefrihet, kan förekomma. I fråga om råttololja och torvbränsle, dvs. bränslen som normalt inte beskattas i andra medlemsstater, skall det faktum att bränslet inte är skattepliktigt i mottagarlandet vara en sådan omständighet som avses i första stycket. Motsvarande kan förekomma, innan vissa medlemsstaters övergångsperioder för anpassning till energiskattedirektivets krav på införande av beskattning av kol, har gått till ända.

De närmare reglerna om förfarandet vid återbetalning av skatt, som tidigare funnits i andra – fjärde styckena av paragrafen har – med vissa tillägg – flyttats till två nya paragrafer, 10 a och 10 b §§ (se nedan).

De närmare reglerna för förfarandet vid ansökan, som hittills funnits i andra – fjärde styckena av paragrafen, kompletteras med regler för de situationer som tillkommer genom förslaget. I syfte att göra dessa regler mer överskådliga läggs de i förslaget i två nya paragrafer, 10 a och 10 b §§.

10 a §

I paragrafen – som är ny – återfinns, med vissa redaktionella ändringar, de regler för återbetalning av skatt vid distansförsäljning som tidigare fanns i 10 § andra och tredje styckena. Kravet att sökanden skall visa att skatt skall ha betalats i mottagarlandet innan den svenska skatten

återbetalas kompletteras med alternativet att sökanden i stället visar att bränslet inte beskattats i mottagarlandet, men att bränslet är avsett att användas för ett där skattebefriat ändamål.

10 b §

Paragrafen – som är ny – reglerar de närmare reglerna för hur återbetalning skall göras i andra fall än vid distansförsäljning. Reglerna motsvarar de bestämmelser som hittills funnits i 10 § fjärde stycket, med de kompletteringar som görs med anledning av att skatt genom förslaget även kan betalas tillbaka om det avsedda användningsområdet i mottagarlandet är skattefritt samt att återbetalningsreglerna omfattar alla bränslen som beskattats i Sverige. Sålunda skall även i fortsättningen kravet, att leveransen åtföljs av förenklat ledsagardokument enligt 6 kap. 8 § LSE och att godkänt returexemplar av detta skall lämnas in till beskattningsmyndigheten, endast gälla bränslen som avses i 1 kap. 3 a §. Det är endast för dessa bränslen som cirkulationsdirektivets regler om suspensionsordning, ledsagardokument m.m. gäller.

I *första stycket* tydliggörs att bränslet i mottagarlandet, till skillnad från vad som kan vara fallet vid distansförsäljning, skall vara avsett för annat än privat bruk. Huvudprincipen i cirkulationsdirektivet är att skatt skall betalas i det EG-land där varan förbrukas. Artikel 8 i cirkulationsdirektivet innehåller dock ett undantag från den bestämmelsen, vad avser varor som förvärvats av enskilda för deras eget bruk och transporteras av dem själva. I detta fall skall skatt tas ut i det EG-land där varorna har förvärvats. Medlemsstaterna får dock, enligt artikel 9.3 i cirkulationsdirektivet, förskriva att skatt skall tas ut i det EG-land där förbrukningen sker vid förvärv av mineraloljor⁴⁷ som redan släppts för förbrukning i ett annat EG-land, om dessa produkter transporteras med ovanliga transportsätt av enskilda individer eller för deras räkning. Sverige har använt sig av denna möjlighet. Genom kravet på att bränslet i mottagarlandet skall vara avsett för annat än privat bruk begränsas således tillämpningsområdet för återbetalning av skatt till transaktioner mellan näringsidkare, vilket stämmer överens med artikel 22 första stycket i cirkulationsdirektivet. Avsikten är således inte att skatt skall kunna återbetalas för olja som transporterats på sätt som avses i artikel 9.3 i cirkulationsdirektivet till en annan medlemsstat, som valt att inte utnyttja möjligheten att ta ut skatt som ges i denna artikel.

10 kap.

1, 2, 4 och 5 §§

Ändringarna följer av de förtydligande ändringarna som behandlas i avsnitt 6.1 att endast märkämne – och inte tillsatsen av nationellt bestämt färgämne – omfattas av användningsförbudet i 2 kap. 9 §. Av skäl som utvecklas i avsnitt 6.1 föreslås nu 2 kap. 9 a § att upphöra att gälla. Hänvisningarna till denna paragraf slopas därför.

11 kap.

⁴⁷ Av artikel 3 i energiskattedirektivet följer att hänvisningar i cirkulationsdirektivet till mineraloljor skall anses omfatta alla energiprodukter.

Paragrafen kommenteras närmare i avsnitt 6.3.

Punkten 2 av övergångsbestämmelserna till 1997:479

Ändringen kommenteras närmare i avsnitt 4.2. Nedsättning av skatt enligt 1,2-procentsregeln tillämpas således, genom ändringen, endast för tid fram till den 1 januari 2007. Det är således senast för kalenderåret 2006 som ansökan kan lämnas in till beskattningsmyndigheten om sådan nedsättning. Sådan ansökan skall lämnas in i enlighet med den oförändrade fristen i punktens tredje stycke.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna

De ändrade bestämmelserna träder sin helhet i kraft den 1 januari 2007 (se *punkten 1*). Avsikten är dock att de ändringar av skattefriheten i de metallurgiska processerna, som beskrivs i avsnitt 4.1 och vars nya utformning återfinns i 6 a kap. 1 § 1, inte skall börja tillämpas förrän den 1 januari 2008. I syfte att uppnå detta tillämpas under 2007 alltså hittillsvarande reglering av skattefriheten för bränslen i dessa processer i 6 a kap. 1 § 1, 8 och 12, dvs. dessa bestämmelser i äldre lydelse (se *punkten 2*). Eftersom en direkt hänvisning till dessa lagrum görs i fråga om vissa bestämmelser om skattebefriad förbrukare och återbetalning av skatt i visst fall (se 8 kap. 1 § och 9 kap. 5 §), ges dessa bestämmelser tillämplighet på ändamål som avses i 6 a kap. 1 § 1 och 8 i dess äldre lydelse samt i fråga om den del av 6 a kap. 1 § 12 som avser befrielse från svavelskatt i metallurgiska processer.

Eftersom således den nya regleringen av skattefriheten för bränslen i metallurgiska processer i 6 a kap. 1 § 1 inte börjar tillämpas förrän den 1 januari 2008, skulle bestämmelsen om skattefrihet för gaser enligt KN-nr 2705 (koksugns gas, masugns gas m.m.) som uppkommer från bl.a. sådana processer (se 6 a kap. 6 § första stycket 5) inte heller kunna tillämpas förrän från och med detta datum. Avsikten är dock att de aktuella gaserna, som görs skattepliktiga genom 1 kap. 3 § och 2 kap. 3 §, skall skattebefrias vid all användning för uppvärmning. Så vitt kan bedömas uppkommer gaserna i sådana metallurgiska processer som redan genom dagens reglering av skattefriheten i metallurgiska processer i 6 a kap. 1 § 1 och 8 är skattefria. Vid tillämpning av 6 a kap. 6 § under 2007 bör således hänvisningen till 1 § 1 avse 1 § 1 och 8 i äldre lydelse (se *punkten 3* av övergångsbestämmelserna).