



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Sara Salje

Energibeskattnig i Sverige och  
Danmark ur ett  
skattekonkurrensmässigt perspektiv

Examensarbete  
20 poäng

Handledare Sture Bergström  
Biträdande handledare Anette Bruzelius

Skatterätt

VT 2001

# Innehåll

<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>1</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>2</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>3</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>4</b>
1.1 Syfte	4
1.2 Avgränsningar	5
1.3 Metod	5
1.4 Disposition	5
<b>2 ALLMÄNT OM PUNKTSKATTER</b>	<b>6</b>
2.1 Vad är en punktskatt?	6
2.2 Beskattningens syfte	7
2.3 Allmänt om energiskatten	7
<b>3 EG-RÄTT PÅ PUNKTSKATTEOMRÅDET FÖR ENERGI</b>	<b>8</b>
3.1 Harmonisering av energiskatterna	8
3.2 Anpassning av de nationella reglerna till EG-rätt	9
3.3 Direktiv på energiskatteområdet	9
3.3.1 Cirkulationsdirektivet 92/12/EEG	10
3.3.2 Strukturdirektivet 92/81/EEG	10
3.3.3 Skattesatsdirektivet 92/82/EEG	10
<b>4 ENERGIBESKATTNING I SVERIGE</b>	<b>11</b>
4.1 Energiskatternas skattebas	11
4.2 Möjlighet till skattebefrielse	11
4.2.1 Återbetalning	12
4.2.2 Försäkranssystemet	13
4.3 Växthusnäring	14
4.4 EG-anpassning av reglerna	14

<b>5</b>	<b>ENERGIBESKATTNING I DANMARK</b>	<b>15</b>
5.1	Energiskatternas skattebas	15
5.2	Möjlighet till skattebefrielse	15
5.2.1	Återbetalning av skatt	15
5.3	Växthusnäringen	16
5.4	EG-anpassning av reglerna	16
<b>6</b>	<b>JÄMFÖRELSE R MELLAN SVERIGE OCH DANMARK</b>	<b>18</b>
6.1	Avdrag i deklARATIONEN	18
6.2	Återbetalning av skatt	18
6.3	Nedsättning av skatt	19
6.4	Försäkranssystemet	19
6.5	Förslag till förbättringar i systemet	20
<b>7</b>	<b>SKATTEKONKURRENS INOM EU</b>	<b>22</b>
7.1	Vad är skattekonkurrens?	22
7.2	Skadlig skattekonkurrens	24
7.3	Åtgärder mot skadlig skattekonkurrens inom EU	24
7.3.1	Code of conduct	24
7.4	Föreligger skattekonkurrens mellan Sverige och Danmark?	25
7.5	Växthusnäringen	26
7.5.1	Industrin	26
7.6	Statligt stöd	27
<b>8</b>	<b>ANALYS OCH SLUTSATSER</b>	<b>29</b>
	<b>LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>33</b>

# Sammanfattning

Energiskatteområdet är ett mycket dynamiskt område där regler ofta ändras och införs. Motiven för dessa förändringar är varierande, men genomgående är det en balansgång mellan miljöskäl och statsfinansiering. Punktskatterna står för en stor del av statens intäkter och fungerar även som ekonomiskt styrmedel för att påverka privat konsumtion och företagsekonomiskt beteende. Punktskatter anses kunna snedvrída konkurrensen eftersom de läggs på varors slutpris och därmed har större betydelse för prisnivån än direkta skatter.

Höga skatter på energi slår hårt mot den energiintensiva industrin, då dess möjligheter att övervältra kostnaderna på sina kunder inte minst begränsas av konkurrensen på den internationella marknaden. Sverige har höga skatter på energi, men även olika regler som medger avdrag från eller återbetalning av skatten i vissa fall. Om inte möjligheten till skattesänkningar fanns skulle det föreligga en risk att nyinvesteringar skulle förläggas utomlands av energiskatteskal och att produktion därmed flyttades ut från Sverige.

Man kan efter ansökan få tillbaka hela energiskatten och halva koldioxidskatten här, med undantag för bensin. Liknande system finns i Danmark, där en större del av skatten kan återbetalas och där finns även möjlighet att under vissa omständigheter få tillbaka skatten för bensin.

Eftersom endast minimiskattesatser, och inte gemensamma skattesatser, tillämpas så varierar nivåerna på punktskatterna i de olika medlemsstaterna. I Sverige tillämpas ex.vis en nollskattesats beträffande elkraft. Skattekonkurrens föreligger därför och det har blivit en aktuell fråga. EU har inriktat arbetet med harmonisering av skatterna på de indirekta skatterna snarare än de direkta. Lagstiftningen på punktskatteområdet har gett utrymme för skadlig skattekonkurrens, och EU har för att motverka den skadliga skattekonkurrensen antagit en uppförandekod på företagsbeskattningsområdet. Samtidigt som skattekonkurrens anses som något positivt, medför en okontrollerad konkurrens risk för snedvridningar och att beskattningsunderlaget urholkas inom gemenskapen.

Uppförandekoden tillkom på förslag av Kommissionen som en del av ett åtgärds paket som föreslogs för att angripa skadlig skattekonkurrens. Särskilda svårigheter föreligger på EU:s skatteområde till följd av kravet att alla beslut på området skall fattas enhälligt bland medlemsstaterna. Skattekonkurrens är inte något exklusivt för EU, utan är ett globalt problem, och det krävs mer än endast europeiska harmoniseringar för att den skadliga skattekonkurrensen skall upphöra.

# Förord

Intresset för ämnet skatterätt och småföretagare väcktes under specialkursen i företagsbeskattning under våren 2000. Efter kontakt med Peter Nilsson på LRF konsult anordnades ett möte strax efter jul på LRF konsults kontor i Malmö. Där fick jag förslaget att skriva min examensuppsats åt dem. Min uppsats har till syfte att utreda och jämföra energiskatten för lantbrukare i ett par EU-länder, och kommer att utgöra ett första utkast till en liten del av ett stort arbete LRF konsult har för avsikt att sammanställa under de närmast kommande åren. Detta arbete kommer att omfatta samtliga skatter för lantbrukare i sex olika EU-länder.

Jag vill passa på att tacka mina handledare, Sture Bergström och Anette Bruzelius, för engagerad och uppmuntrande handledning samt kommit med synpunkter och råd under arbetets gång. Jag vill även tacka Peter Nilsson som bl.a. bistått med tips om material.

Lund, maj

Sara Salje

# Förkortningar

Ds	Departemenstsserien
EL	Lov om afgift af electricitet
EGD	Europeiska gemenskapens domstol
EU	Europeiska unionen
KL	Lov om afgift af stenkul, brunkul og koks m.v.
kWh	kilowattimme
LKX	Lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter
LPP	Lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter
LSE	Lagen (1994:1776) om skatt på energi
ML	Lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v.
Prop	Proposition
SOU	Statens offentliga utredningar

# 1 Inledning

Sverige har i dagsläget höga skatter på energi. Våra svenska industrier är till stor del energiintensiva, dvs. de förbrukar mycket energi i tillverkningsprocessen så som pappers-, järn- och stålindustri. Utan möjlighet till nedsättning av skatten eller skattelättnader i andra former skulle de ha svårt att konkurrera på den priskänsliga internationella marknaden.<sup>1</sup>

Skatteområdet är ett dynamiskt område som ständigt genomgår förändringar. Även EU:s system för punktskatter är komplicerat och förändras ständigt.<sup>2</sup> Att punktskatterna ofta ändras hänger samman med punktskatternas dubbla funktion som inkomstkälla för staten och ekonomiskt styrmedel för att påverka privat konsumtion och företagsekonomiskt beteende.

De indirekta skatterna svarar för drygt 60 procent av statsinkomsterna.<sup>3</sup> Punktskatterna, där energi- och miljöskatterna dominerar, står för en betydande del av statens inkomster; 1999 var den offentliga sektorns intäkter från samtliga punktskatter 82,0 miljarder SEK, och de budgeterade intäkterna för år 2000 och 2001 är 83,8 respektive 90,3 miljarder SEK.<sup>4</sup> Enbart skatten på energi motsvarar ca 9 procent av statens totala skatteintäkter och under perioden 1995-1997 ökade intäkterna från dessa från knappt 40 till ca 51 miljarder. Bensin är det bränsle som står för de största intäkterna.<sup>5</sup> Energiskatterna inbringade sammanlagt 50 miljarder kr under 1999, varav större delen hänförde sig till skatter på bensin och olja.

## 1.1 Syfte

Denna uppsats behandlar energibeskattningen i svensk och dansk rätt, samt regleringen av punktskatter på energiområdet inom EU. Syftet är att belysa de likheter och skillnader som föreligger mellan den svenska och danska lagstiftningen på området, samt att ge en övergripande sammanställning av hur energiskattelagarna påverkar jordbruk och industri i Sverige och Danmark. Dessutom kommer jag att undersöka om olikheterna medför någon fördel/nackdel ur ett skattekonkurrensmässigt perspektiv.

Jag kommer även att undersöka hur skattekonkurrens på punktskatteområdet regleras inom EU, om det existerar *skadlig* skattekonkurrens på detta område, och om det i så fall finns någon möjlighet att motverka denna.

---

<sup>1</sup> SOU 1991:90, s.10.

<sup>2</sup> KOM (97) 326 slutlig, s. 3-4.

<sup>3</sup> Johansson och Rabe, Det svenska skattesystemet, 2001, s.33.

<sup>4</sup> Pahlsson, 2001, s. 14 f, se även prop. 2000/2001:1.

<sup>5</sup> Ds 2000:73 s.58-59.

## 1.2 Avgränsningar

Jag avgränsar min uppsats till att bland punktskatterna endast behandla punktskatten på energi, och där koncentrerar jag mig på skatten på mineralolja, koldioxid och elektrisk kraft. Övriga skatter som t.ex. svavelskatten kommer endast mycket kort att beröras.

Vidare begränsar jag mig till att jämföra Sverige med Danmark, eftersom våra rättssystem och lagstiftning är likartade och bygger på samma grunder. Lantbrukarna i södra delarna av Sverige arbetar under i stort sett likartade klimatomständigheter som de danska lantbrukarna, och därför är det intressant att jämföra vilka skillnader som kan föreligga mellan deras förutsättningar. Jag behandlar även i viss mån hur den svenska industrin påverkas av de höga skatterna. Övriga EU-länder kommer inte att behandlas eftersom detta skulle medföra att uppsatsen blir alldeles för omfattande.

## 1.3 Metod

Området för energibesättning har tidigare inte behandlats särskilt ingående, och därför har det material jag utgått ifrån till övervägande del utgjorts av sedvanligt juridiskt material så som lagtext och förarbeten. Avsnitten som deskriptivt beskriver Sveriges och Danmarks energibesättning bygger uteslutande på lagtext och förarbeten. Av den litteratur som faktiskt finns på området är mycket för gammalt, och då skatterätten är ett mycket dynamiskt område där förändringar ständigt sker, har mycket blivit obsolet (även om de grundläggande principerna bakom skatterätten i mångt och mycket kvarstår som oförändrade). När det gäller området för punktskatterna och skattekonkurrensen inom EU har jag använt mig av fördragstext, direktiv samt Kommissionens och Rådets dokument.

## 1.4 Disposition

Jag inleder med ett kapitel om punktskatt vilket följs av kapitel 3 som redogör för EG-rättsliga direktiv på området för energi. Därefter följer kapitel 4 och 5 vilka innehåller en deskriptiv redogörelse för hur lagstiftningen ser ut på energiskatteområdet i Sverige respektive Danmark samt hur denna påverkar lantbrukarna där. Därefter följer ett komparativt kapitel, kapitel 6, där jag valt ut och jämför vissa företeelser i de båda lagsystemen och pekar på viktiga likheter och skillnader. I kapitel 7 behandlar jag skattekonkurrens och dess positiva respektive negativa effekter. Uppsatsen avslutas med sammanfattande analys och slutsatser.



## 2 Allmänt om punktskatter

### 2.1 Vad är en punktskatt?

En skatt är en obligatorisk betalning till den offentliga sektorn som den enskilde måste erlagga utan att därvid erhålla någon direkt, preciserad motprestation. En betalning till den offentliga sektorn där den enskilde som förutsättning för sin betalning erhåller en direkt motprestation är en avgift. En avgift kan vara såväl frivillig som obligatorisk.<sup>6</sup>

Utmärkande för de indirekta skatterna är att skattesubjektet, dvs. den skattskyldige, och skattebäraren inte är samma person. Avsikten är istället att skattesubjektet, näringsidkaren, skall övervältra skattebördan på någon annan och det blir varans konsument som slutligen får bära denna.<sup>7</sup>

Med punktskatt avses en sådan indirekt skatt som tas ut vid produktion, import, tillhandahållande etc. av vissa varor och tjänster t.ex. energi. Eftersom punktskatter, och andra indirekta skatter, läggs på varors slutliga pris, anses de ha större betydelse för prisnivån än direkta skatter. Detta i sin tur medför att punktskatter anses kunna snedvrیدا konkurrensen, och arbetet inom EU med harmonisering av skatterna har varit inriktat på de indirekta skatterna snarare än de direkta.

Om riksdagen höjer skatten är avsikten att priset på varan skall höjas i motsvarande mån, och konsumtionen kan då kortsiktigt komma att minska. Förändringar i skattesatserna slår dock inte nödvändigtvis igenom fullt ut på konsumentpriserna. Hur stor del av skatten som kan övervältras på konsumenten beror på hur efterfrågan påverkas av prisförändringar, dvs. på priskänsligheten.<sup>8</sup> Konsumtionen av varor med låg priskänslighet påverkas endast marginellt vid en prishöjning, medan för en vara med hög priskänslighet märks en stor minskning i konsumtionen vid en prishöjning. Man kan undvika punktskatter genom att avstå från de varor som belastas med dem. Ett högre konsumentpris leder till en minskad efterfrågan.<sup>9</sup>

Differentierade punktskatter på specifika varor eller tjänster kan därför i vissa fall vara ett uttryck för en ambition att styra efterfrågan.<sup>10</sup>

---

<sup>6</sup> Johansson och Rabe, Det svenska skattesystemet, Göteborg 2001, s. 31.

<sup>7</sup> Johansson och Rabe, Det svenska skattesystemet, Göteborg 2001, s. 37.

<sup>8</sup> Mattsson, Skattepolitik, Göteborg 1996, s. 54.

<sup>9</sup> En intäktsmaximerande optimal punktbekattning av varor innebär att varor med låg priskänslighet, s.k. nödvändighetsvaror eller basvaror, beskattas relativt hårt, medan varor med hög priskänslighet, s.k. lyxvaror, beskattas relativt lågt, se SOU 1991:90, s. 97.

<sup>10</sup> Hansson och Norrman, Skatter teori och praktik, 1996, s.69.

## 2.2 Beskattningsens syfte

Punktskatten på energi har två huvuduppgifter, dels har den en fiskal funktion i den mening att den skall bidra till statsfinansieringen, dels skall den verka styrande mot energi- och miljöpolitiska mål som t.ex. god hushållning av energi, ökad användning av förnybar energi och minskad negativ miljöpåverkan.<sup>11</sup>

Energibeskattningen har tidigare främst haft ett fiskalt syfte. Under senare år har den miljöstyrande effekten av skatterna på energi betonats alltmer och punktskatten på energi i form av mineraloljor motiveras av miljöskäl.<sup>12</sup>

Bestämmelser om förfarandet vid uttag av punktskatter finns i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, LPP. I 1 kap. 1§ första stycket 1 anges vilka författningar LPP är tillämplig på.

## 2.3 Allmänt om energiskatten

Historiskt har punktskatter funnits i Sverige i mer än 400 år. Till en början motiverades punktskatterna på energi främst av fiskala skäl. Skatt på bensin och motorsprit infördes på 1920-talet, och skatt på elektrisk kraft 1951. Den allmänna energiskatten infördes 1957 i Sverige med syftet att intäkterna av denna bl.a. skulle användas för upprustning av landsbygdens elnät och för att bygga ut kärnkraften. Under 1970-talet utökades beskattningsargumenten med energipolitiska skäl. Staten försökte styra över konsumtionen av energi från olja till el, genom en höjning av skatterna på oljeprodukter. Fram till 1979 var energiskatterna konstanta. Under 1980-talet tillkom ytterligare miljöargument, och kraftiga höjningar av skatten på olja och vissa övriga energiskatter genomfördes successivt av energihushållningsskäl.<sup>13</sup> Energiskatten i dess nuvarande utformning motiveras av bl.a. miljöpolitiska och näringspolitiska skäl. Under 1990-talet har energibeskattningsens miljöprofil förstärkts.<sup>14</sup>

Området för punktskatter har blivit svåröverskådligt, osammanhängande och komplicerat till följd av många förändringar.<sup>15</sup>

I samband med skattereformen 1990 infördes skatt på både svavel och koldioxid motiverat av miljöskäl. När Sverige 1995 blev medlem i EU harmoniserades den svenska energibeskattningen med gällande EG-regler genom lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE.

---

<sup>11</sup> SOU 1991:90 s. 97.

<sup>12</sup> Dir. 1992:80, infogad som bilaga 1 i SOU 1994:85, s. 54.

<sup>13</sup> Ds 2000:73 s.43.

<sup>14</sup> Nordlander, Förutsättningar för en ökad miljörelatering av skattesystemet, 1996, s. 315.

<sup>15</sup> Lindstam och Åkerfeldt, Energibeskattningen i Sverige, Svensk Skattetidning nr 2 1995, s. 115.

# 3 EG-rätt på punktskatteområdet för energi

## 3.1 Harmonisering av energiskatterna

Fr.o.m. 1 januari 1993 gäller harmoniserade regler för alkohol, tobak och mineraloljeprodukter i EU. EG-rätten reglerar inte uttag av skatt på andra bränslen än mineraloljor. Medlemsstaterna har därmed möjligheten och friheten att ta ut skatter även på andra *produkter* än de som omfattas av den harmoniserade regleringen, under förutsättning att detta inte hindrar handeln mellan medlemsstaterna.<sup>16</sup>

Vidare har medlemsstaterna rätt att ta ut *andra skatter* på de harmoniserade varugrupperna. I så fall ska det vara fråga om skatter som tas ut för särskilda ändamål, och skattebasen samt ordningen för skatteberäkningen eller skatteuttaget ska överensstämma med de regler som finns beträffande de harmoniserade punktskatterna.<sup>17</sup> Gränsdragningen mellan vad som omfattas och inte omfattas av direktivet är vag.<sup>18</sup> Detta ger enligt min åsikt utrymme för tolkningar, som kan leda till misstolkningar.

Art 90 i Romfördraget riktar sig mot konkurrensmässig snedvridning till följd av nationell beskattning. Skatteregler som gynnar inhemska varor och därigenom diskriminerar utländska får inte förekomma. Artikel 90 tillämpas när det är fråga om samma eller liknande inhemska och utländska varor, och även diskriminering av substituerbara varor är förbjuden. Art 90 tillämpas främst på punktskattepliktiga varor.

Harmonisering är ett medel för förverkligandet av den gemensamma marknaden, och harmoniseringen av punktskatterna sker på grundval av specialbestämmelsen i art 93 i Romfördraget. Beslut enligt denna artikel måste fattas enhälligt, vilket gör det svårt att driva igenom förslag på området. Kravet på enhällighet har att göra med att skattefrågor är känsliga inom gemenskapen. Punktskatterna utgör en betydande del av medlemsstaternas budgetar<sup>19</sup>, och de enskilda staterna vill således behålla så mycket kompetens som möjligt på området.

Rådet skall genomdriva den harmonisering av punktskatterna som är nödvändig för upprättandet av den inre marknaden. Om medlemsstatens

---

<sup>16</sup> Ståhl och Österman, EG-skatterätt, Uppsala 2000, s. 151.

<sup>17</sup> Cirkulationsdirektivet 92/12/EEG art 3.2 .

<sup>18</sup> Ståhl och Österman, EG-skatterätt, Uppsala 2000, s. 161. Se även C-346/97 Braathens Safe REG 1999 s. I-3419.

<sup>19</sup> Se angående Sverige kapitel 1.

lagstiftning måste ändras skall Parlamentet och ECOSOC höras innan beslut fattas.<sup>20</sup>

## 3.2 Anpassning av de nationella reglerna till EG-rätt

Inför anslutningen till EU var det nödvändigt att anpassa förfarandereglerna för mineraloljor till EG:s förfaranderegler som återfinns i rådets direktiv 92/12/EEG om allmänna regler för punktskattepliktiga varor, det s.k. cirkulationsdirektivet. Mot denna bakgrund beslutades hösten 1994 att en ny lag skulle införas där cirkulationsdirektivets förfaranderegler togs in, nämligen LSE. Beskattningsmyndighet blev genom prop. 1999/2000:105 Riksskatteverket fr.o.m. 1 juli 2000.<sup>21</sup>

Mineraloljedirektivet, även kallat strukturdirektivet, föreskriver att alla produkter som används för motordrift skall beskattas.<sup>22</sup> EU:s förfaranderegler är dock inte tillämpliga på andra produkter än uppräknade mineraloljor. Den s.k. **suspensionsordningen** är alltså inte tillämplig på alternativa drivmedel utan medlemsstaterna skall därvid endast ha sådan nationell reglering att det säkerställs att skatt tas ut när drivmedlet säljs eller förbrukas för annat ändamål.<sup>23</sup>

Kommissionen har lagt fram ett direktivförslag med mineraloljedirektivet som förebild om att samtliga energiskatter skall harmoniseras. Uttaget av skatt skall mer eller mindre fullständigt harmoniseras på koldioxid och energi. Avsikten är att ge incitament till åtgärder för att minska energianvändningen och att skapa en oförändrad skattebelastning på förbrukarna. Förslaget har dock inte kunnat genomföras p.g.a. oro för konkurrensläget gentemot andra OECD-länder och den omoderna energistrukturen i vissa länder har också spelat in. Kravet på enhällighet vid beslut i skattefrågor inom EU har även här hämmat beslutsprocessen.<sup>24</sup>

## 3.3 Direktiv på energiskatteområdet

Beskattningen av bränsle inom EU regleras i tre rådsdirektiv: cirkulationsdirektivet 92/12/EEG, strukturdirektivet 92/81/EEG och skattesatsdirektivet 92/82/EEG.

---

<sup>20</sup> Art 93.

<sup>21</sup> SOU 2000:46, s. 164.

<sup>22</sup> Direktiv 92/81/EEG art 2.3.

<sup>23</sup> Ds 2000:73 s. 57f.

<sup>24</sup> Ståhl och Österman, EG-skatterätt, Uppsala 2000, s. 162.

### **3.3.1 Cirkulationsdirektivet 92/12/EEG<sup>25</sup>**

Cirkulationsdirektivet om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor antogs för att avskaffa de förhållanden som gjorde gränskontroller nödvändiga beträffande punktskatter. Direktivet är centralt för hur uppbörden av skatt skall gå till vid gränsöverskridande handel. Direktivets tillämpningsområde omfattar mineraloljor, tobaksvaror och alkohol.<sup>26</sup> Dessa varor blir skattepliktiga då de tillverkas inom gemenskapen eller då de importeras dit från tredje land.<sup>27</sup>

Cirkulationsdirektivet innehåller dessutom vissa bestämmelser om skattefrihet, skattskyldighetens inträde samt förfaranderegler. Direktivet utgör en allmän ram av principer och regler som bör följas för att säkerställa en fri rörlighet för varor. Cirkulationsdirektivet beskriver endast allmänt de förfaranden som föreskrivs, vilket innebär att det finns en risk för att det kommer att tolkas och tillämpas på olika sätt. Dessutom föreligger en risk att olika medlemsstater på nationell nivå inför bestämmelser som står i strid med andra EU-länders nationella bestämmelser.<sup>28</sup>

### **3.3.2 Strukturdirektivet 92/81/EEG**

Strukturdirektivet anger hur skattebasen skall bestämmas och övriga materiella bestämmelser om skatt på mineraloljeprodukter. Huvudregeln är att skatt skall tas ut för mineraloljor. De produkter som omfattas av beteckningen mineraloljor anges med varunummer i EG:s tulltaxa.<sup>29</sup> De produkter som innefattas i uttrycket men som inte används för uppvärmning eller till motorbränsle är dock skattefria. Direktivet innehåller mycket omfattande och detaljerade regler för hur skattebasen ska beräknas.

### **3.3.3 Skattesatsdirektivet 92/82/EEG**

Skattesatsen är bestämd som en miniminivå som inte får underskridas och som medlemsstaterna måste tillämpa. Skattesatserna är differentierade i förhållande till slag av bränsle respektive användningsområde. Minimiskattesatser är bestämda för blyhaltig respektive blyfri bensin, dieselolja, lätt och tung eldningsolja, fotogen, gasol och metan. För dessa (med undantag för bensin och tung eldningsolja) finns tre skilda miniminivåer.<sup>30</sup> Skattesatsdirektivet är mycket väldefinierat.<sup>31</sup>

---

<sup>25</sup> Ändringar och tillägg till detta direktiv samt till 92/81/EEG finns i 92/108/EEG, EGT nr L 390, 32.12.1992 s. 124, samt har även ändrats genom 94/74/EG och 96/99/EEG.

<sup>26</sup> Art 3.1.

<sup>27</sup> Art 5.1.

<sup>28</sup> KOM (97) 326 slutlig, s. 4.

<sup>29</sup> Art 2.1.

<sup>30</sup> Prop. 1994/95:54, s.151.

<sup>31</sup> KOM (97) 326 slutlig, s. 4.

# 4 Energibeskattning i Sverige

## 4.1 Energiskatternas skattebas

Energiskatten regleras i lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE. Skattebasen, dvs. det som ska beskattas, har genom åren ändrats och nu utgörs denna av kolbränslen, mineraloljor, fotogen, elektrisk kraft, naturgas och gasol<sup>32</sup>. De skattepliktiga produkterna definieras med angivande av det tulltaxenummer under vilket de hänförs<sup>33</sup>. Dessa är i princip alltid skattepliktiga men möjlighet finns att ansöka om kompensation för skatten, i vissa fall göra deklaraationsavdrag eller skattefria inköp mot försäkran.

Energiskatt skall även betalas för andra bränslen när dessa säljs eller används för motordrift eller uppvärmning, ex.vis råolja och lacknafta.<sup>34</sup> Energiskatterna tas ut oavsett om energin används för slutlig konsumtion eller om den utnyttjas vid produktionen av andra varor.

## 4.2 Möjlighet till skattebefrielse

Reglerna om skattebefrielse återfinns i strukturdirektivet.<sup>35</sup> Medlemsstaterna skall undanta mineraloljor som används till annat än motorbränsle eller uppvärmning från den harmoniserade skatteplikten.<sup>36</sup>

Det finns dock inga uttryckliga regler om hur skattebefrielsen ska uppnås i praktiken.<sup>37</sup> Medlemsstaterna kan, men inte är tvingade att, åstadkomma skattebefrielsen genom återbetalningar av erlagd skatt.<sup>38</sup> Det framstår som om återbetalning är mer en undantagssituation. De krav som ställs på medlemsstaterna vid skattebefrielse är att de ska se till att reglerna om skattebefrielse blir enkla att tillämpa och att de inte inbjuder till fusk. Det svenska försäkranssystemet uppfyller kravet på enkelhet, men det är mer tveksamt om systemet i alla delar är tillräckligt omgärdat av kontroll för att svara mot kravet att förhindra fusk.<sup>39</sup>

---

<sup>32</sup> 2 kap. 1§ LSE Skattesatser för dessa direkt skattepliktiga bränslen finns uttryckta i en tabell i detta lagrum.

<sup>33</sup> Det rör produkter med tulltaxenummer 27.10 och 28.14. Fr.o.m. 1 juli 1993 omfattar energiskatten även andra bränsleblandningar än sådana som tillhör ovan nämnda tulltaxenummer under förutsättning att blandningen innehåller minst 5 viktprocent av oljor som erhållits ur petroleum eller bituminösa mineral. Skatt tas inte ut för den del av blandningen som består av vegetabiliska eller animaliska fetter.

<sup>34</sup> 2 kap. 3§ LSE.

<sup>35</sup> Art 8.

<sup>36</sup> Art 8.1.

<sup>37</sup> SOU 2000:46, s. 194.

<sup>38</sup> Se formuleringen "...shall be free to..." i art 8.8..

<sup>39</sup> SOU 2000:46, s. 194.

Vissa användningsområden medför att skatt inte skall tas ut för energiprodukter, i vissa fall finns möjlighet att få reducerad skatt. Samtliga skattskyldiga enligt LSE kan åstadkomma skattefrihet genom en rätt att göra avdrag i deklarationen. För den som inte kommer i åtnjutande av skattelättnaden genom avdrag eller genom att skattskyldigheten inte inträder finns både ett återbetalningssystem och ett försäkranssystem. Den stora skillnaden dem emellan är att återbetalning sker i efterhand när varorna har förbrukats medan försäkranssystemet innebär att varorna kan köpas direkt utan skatt.<sup>40</sup>

Det finns inte någon koppling mellan tillstånd att bedriva verksamhet och att köpa varor skattefritt på energisidan. Beskattningsmyndigheten saknar därför vetskap om vilka som köper skattefria varor, och kan därmed inte rikta kontrollen direkt mot köparna. Först då upplagshavarens räkenskaper kontrolleras mer ingående kan även köparen kontrolleras. Det är därför tveksamt om systemet uppfyller mineraloljedirektivets kontrollkrav.<sup>41</sup>

#### 4.2.1 Återbetalning

Återbetalning regleras i 9 kap. LSE. Alla skattepliktiga bränslen (med undantag för bensin och högbeskattad olja) ger rätt till återbetalning. Det vanligaste bränslet som ger rätt till återbetalning är lågbeskattad olja som försetts med märkämnena ("grön dieselolja").

Annan än skattskyldig får efter ansökan hela energiskatten och halva koldioxidskatten återbetald på bränsle som denne förbrukat. Detta gäller varor som släppts för konsumtion i en medlemsstat och där punktskatt har betalats men där avsikten varit att förbrukningen skulle ske i en annan medlemsstat. Innan varorna avsänds måste avsändaren anhänga om återbetalning från de behöriga myndigheterna i sin medlemsstat, och visa bevis på att punktskatten i destinationslandet är betald.<sup>42</sup> Återbetalningen gäller dock inte bensin.<sup>43</sup>

Den som bedriver yrkesmässig jordbruksverksamhet har rätt att få tillbaka hela energiskatten och hälften av koldioxidskatten på bränsle som förbrukats i verksamheten om de når upp till beloppsgränserna. Detta gäller även energiskatt på elkraft (fr.o.m. 1/7 2000). Förbrukning av bränsle i motordrivna fordon, t.ex. traktorer, får inte räknas med även om fordonen används i den yrkesmässiga verksamheten. Det är endast bränsle som används i näringsverksamheten för annat ändamål än för drift av motordrivna fordon som medför rätt till återbetalning.

---

<sup>40</sup> 4 kap. 1§ 1st 7, och 2st LSE.

<sup>41</sup> SOU 2000:46, s. 194-195.

<sup>42</sup> Art 22, 7.6 och 10.4 i cirkulationsdirektivet.

<sup>43</sup> 9 kap. 2§ LSE.

Ansökan skall avse ett kalenderkvartal och den måste ha kommit in till beskattningsmyndigheten inom ett år efter utgången av det kvartal den avser.<sup>44</sup>

Den som begränsar sina utsläpp av koldioxid får koldioxidskatten återbetald för andra bränslen än bensin. Även för svavel gäller att skatten återbetalas om den som inte är skattskyldig begränsar utsläppen.<sup>45</sup>

För att man skall få tillbaka energiskatten på bränsle måste beloppet uppgå till minst 1 000 kr för det kalenderkvartal ansökan avser. När det gäller elkraft återbetalas den del av skatten som överstiger 1 000 kr för en årsperiod.<sup>46</sup>

Energiskatten på elkraft är för närvarande 16,2 öre per kWh, utom i vissa delar av landet (företrädesvis i Norrland) där skatten är 10,6 öre per kWh.<sup>47</sup>

#### 4.2.2 Försäkranssystemet

Inköp mot försäkrans regleras i 8 kap. LSE. Annan än den som är registrerad som skattskyldig får köpa bensin, eldningsolja, dieselbrännolja och fotogen som ej har försetts med märkämnen, utan att betala energi- och koldioxidskatt mot att han lämnar en försäkrans till leverantören om att bränslet skall användas för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning.<sup>48</sup> Det avgörande är alltså vilket ändamål bränslet skall användas till, eftersom endast vissa typer av bränslen kan komma i fråga för skattefrihet genom försäkrans. Dessutom sker en uppdelning beroende på vilken skatt befrielsen gäller. Ändamålen skall vara annat än motordrift eller uppvärmning.<sup>49</sup>

Även vid energiskatt på el kan skattefria inköp mot försäkrans förekomma.<sup>50</sup> Förbrukning av el för framställning av andra skattepliktiga produkter, ex.vis mineraloljor omfattas.<sup>51</sup> När el förbrukas i industriell verksamhet, gäller emellertid en nollskattesats vilken medför att behovet av skattefria inköp av el mot försäkrans är ganska begränsade. Nollskattesatsen gör ingen skillnad mellan inhemsk och importerad elkraft, men då Sverige i princip är självförsörjande får detta protektionistiska effekter, eftersom den därmed endast träffar svenskproducerad elkraft.<sup>52</sup>

---

<sup>44</sup> 9 kap. 7§ LSE.

<sup>45</sup> 9 kap. 4§ och 6§ LSE.

<sup>46</sup> 9 kap. 8§ LSE.

<sup>47</sup> 11 kap. 11§ LSE.

<sup>48</sup> 8 kap. 1§ LSE.

<sup>49</sup> Uppvärmning av växthus i yrkesmässig växthusnäring undantas, SOU 2000:46, s. 185 f.

<sup>50</sup> 11 kap. 11§ LSE.

<sup>51</sup> SOU 2000:46, s.186.

<sup>52</sup> 11 kap. 2-3§ LSE.



Reglerna om försäkrans i Riksskatteverkets Ip 1993:1 är i stort sett oförändrade och rekommendationen används även idag. Här sägs att försäkrans bör avges vid varje köptillfälle eller för högst ett kalenderår, en s.k. stående försäkrans.<sup>53</sup>

### 4.3 Växthusnäring

Statistiska centralbyrån har gjort en näringsgrensindelning med koder, s.k. SNI-koder, och enligt denna indelning utgör växthusnäringen en del av jordbrukssektorn. För växthus gäller som huvudregel att ingen energiskatt skall utgå och koldioxidskatt endast skall utgå med halva beloppet för bränsle som används för växthusuppvärmning vid yrkesmässig växthusodling (dessa regler tillämpas även på jordbruket från 1/7 2000<sup>54</sup>). Om växthusodlaren själv är skattskyldig kan skattereduktionen ske genom att denne får göra avdrag i deklarationen<sup>55</sup>. Det förekommer dock endast i mycket liten utsträckning att växthusodlare är skattskyldiga. De flesta använder sig av inköp mot försäkrans.<sup>56</sup> Växthusodlare får köpa vissa typer av bränslen mot att de till leverantören lämnar en försäkrans om att bränslet skall användas för växthusuppvärmning. Växthusuppvärmning har dock genom uttrycklig reglering likställts med energiförbrukning för uppvärmningsändamål inom tillverkningsindustrin. Leverantören har möjlighet att göra det mot reducerad skatt.<sup>57</sup>

### 4.4 EG-anpassning av reglerna

Förutom de mineraloljor som omfattas av strukturdirektivet tas i Sverige skatt ut även på petroleumkoks, kolbränslen och naturgas. EG-rättens regler om skatt suspension gäller inte för förfarandet vid beskattningen av dessa produkter, och för dessa bränslen har i stor utsträckning de regler som gällde före EU-medlemskapet behållits. Möjlighet finns således för näringsidkare att registrera sig som skattskyldiga för de aktuella bränsleslagen och därigenom köpa bränsle med skatteuppskov.<sup>58</sup>

---

<sup>53</sup> SOU 2000:46, s. 190.

<sup>54</sup> Ds 2000:73 s. 47.

<sup>55</sup> 7 kap. 4§ 1 st LSE.

<sup>56</sup> 8 kap. 3a§ LSE.

<sup>57</sup> SOU 2000:46, s. 189 och 7 kap. 4§ 3st LSE.

<sup>58</sup> Ds 2000:73, s. 57f.

# 5 Energibeskattnig i Danmark

## 5.1 Energiskatternas skattebas

I Danmark regleras energiskatterna i flera olika lagar, där de viktigaste är Lov om mineralolieprodukter m.v. (ML), Lov om afgift af stenkul, brunkul og koks (KL) och Lov om afgift af electricitet (EL). Skatteplikt föreligger för mineraloljeprodukter, kolbränslen samt elektrisk kraft. Dessutom skall koldioxidskatt betalas för samtliga bränslen (med undantag för bensin) som är energiskattepliktiga, detsamma gäller elektrisk kraft. Det är Lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter (LXX) som innehåller bestämmelserna om detta. Den danska koldioxidskatten infördes 1993.

Energi- och koldioxidskatter utgår även för andra produkter som används som motorbränslen utöver de särskilt angivna mineraloljeprodukterna.<sup>59</sup> Skatt tas vidare ut i den mån andra mineraloljeprodukter än naturgas och fasta bränslen används för uppvärmning. Skatten beräknas, i enlighet med strukturdirektivet, vid en produkttemperatur på 15° C.<sup>60</sup> Innan de gemensamma EG-reglerna för uttag av skatt på mineraloljeprodukter trädde i kraft 1 januari 1993 hade skatten på dessa produkter i Danmark (och även i Sverige) enbart beräknats efter produkternas dagstemperatur. Vid handel mellan medlemsstaterna används således 15°, medan dagstemperaturen fortfarande används vid försäljning till förbrukarna dvs. när eldningsolja beskattas. Skattesatserna vid 15° är en slags referenssats som visar att man följt minimiskattesatserna.<sup>61</sup> Det finns möjlighet att använda andra beräkningsgrunder vad gäller tjock eldningsolja, gasol och metan.

## 5.2 Möjlighet till skattebefrielse

### 5.2.1 Återbetalning av skatt

Eftersom området är harmoniserat gäller samma EG-regler för skattebefrielse för Danmark som för Sverige.<sup>62</sup> I Danmark gäller dessutom att när en upplagshavare levererar bensin för annat bruk än motordrift inträder skattebefrielse.<sup>63</sup> Likaså är varor för framställning av elektricitet i kraftverk och värmekraftverk undantagna från skatt.

Bortsett från bensinskatten kan verksamheter som är registrerade enligt mervärdesafgiftsloven få skatten återbetald för de i verksamheten

---

<sup>59</sup> 1§ ML.

<sup>60</sup> Direktiv 92/81/EEG art 3.1.

<sup>61</sup> Karnov 1999, kommentar till punkten 1, s. 6521.

<sup>62</sup> Se ovan kapitel 4.2.

<sup>63</sup> 9§ ML.

förbrukade varorna.<sup>64</sup> Skatten för varor som används till motordrift betalas inte tillbaka, med undantag för motordrivmedel som uteslutande används till skattepliktig verksamhet i bl.a. jordbruk. Skatten återbetalas för transport från egendomens område av egna produkter som härstammar från verksamheten. Bestämmelsen är huvudsakligen avsedd att precisera att jordbrukare avgiftsfritt får transportera egna varor som producerats i lantbruket, bort från egendomen med hjälp av verksamhetens traktor. Om någon annan än lantbrukaren själv utför transporten gäller dock inte regeln om återbetalning längre, utan skatten skall betalas som vanligt.<sup>65</sup>

Huvudregeln för återbetalning av energiskatt är att endast skatten på varor som inte direkt eller indirekt används för framställning av värme som är avsedd att säljas vidare, rumsuppvärmning eller framställning av varmvatten, skall betalas tillbaka.<sup>66</sup>

Det är alltid möjligt att få återbetalning för de verksamheter som omfattas av listan över särskilt energiintensiva processer i LKX t.ex. växthus.

### 5.3 Växthusnäringen

I Danmark gäller särskilda nedsättningsregler för växthusnäringen (och endast för denna) vad gäller skatt på koldioxid. De företag som underkastar sig s.k. energisyn får skatten maximerad till 10 000 DKK/år. Energisyn innebär att en besiktning sker vart tredje år av en auktoriserad energikonsulent som går igenom verksamheten och energiförbrukningen. Detta syftar till att kartlägga möjligheterna för energieffektiviseringar. Företagen är sedan skyldiga att följa de åtgärder som konsulenten kräver inom ramen för sina ekonomiska förutsättningar. Företagen kan vidare ansöka om bidrag för den kostnad som därmed uppkommer i samband med investering i ny teknik.<sup>67</sup>

### 5.4 EG-anpassning av reglerna

Numera har Danmark, i syfte att anpassa sin lagstiftning efter EG:s reglering på området, infört två nivåer av skattesatser beträffande energiskatten vad gäller dieselolja, lätt eldningsolja, fotogen och bensin.<sup>68</sup> Den ena utgår från oljeprodukternas dagstemperatur medan den andra, de s.k. EG-referenssatserna, utgör en omräkning av dagstemperatursatserna med utgångspunkt från en dansk genomsnittstemperatur på oljeprodukterna med 8°C. Två nivåer för koldioxidskatt har införts för dieselolja, lätt och tung eldningsolja samt fotogen med avsikt att referenssatserna endast skall

---

<sup>64</sup> 11 § ML.

<sup>65</sup> Karnov 1999, kommentar till 11§ st 3 ML, s. 6525.

<sup>66</sup> Karnov 1999, kommentar till 11§ st 4 ML, s. 6525.

<sup>67</sup> Ds 1993:73, s. 34.

<sup>68</sup> 1§ ML.

användas vid skattejämförelser med andra EU-länder, medan dagstemperatursatserna skall användas vid betalningen av skatterna.<sup>69</sup>

Utöver skattesatserna får mindre lagringsavgifter tas ut på bensin ( 0,0614 DKK/l), dieselolja och lätt eldningsolja (0,041 DKK/l för de sistnämnda).

Danmark har anpassat sin lagstiftning efter de tvingande bestämmelser som finns i EG: s direktiv på mineraloljeområdet. Genom ett rådsbeslut<sup>70</sup> har Danmark rätt att under en övergångsperiod behålla vissa beskattningsbestämmelser som inte överensstämde med gemenskapsrätten. Detta gällde bl.a. rätten att behålla två skilda (miljömässigt betingade) skattesatser på dieselolja. Skattesatserna får dock inte understiga EG:s minimiskattesatser.

Det görs en skattemässig skillnad mellan dieselolja som används för fordonsdrift och annan diesel. Den som används för fordonsdrift delas upp i två klasser: allmän och lätt. På den danska marknaden finns ytterligare en klass, s.k. ultralätt dieselolja vilken endast är tillgänglig i begränsad omfattning (den används uteslutande av bussar). Denna berättigar till återbetalning av erlagda energi- och koldioxidskatter och subventioneras med 0,3 DKK/l.

Minimiskattesatserna enligt cirkulationsdirektivet motsvarar för tjock eldningsolja 0,11 DKK/l, lätt eldningsolja 0,05 DKK/l. Dessa skattesatser får inte underskridas, vilket innebär att återbetalning beträffande dessa bränsleslag endast sker efter att avdrag skett från de återbetalningsberättigande beloppen med 0,11 respektive 0,05 DKK/l. Dessa avdrag görs dock inte beträffande den koldioxidskatt som avser energiförbrukning som ägt rum inom lantbruk.

---

<sup>69</sup> 2§ 2 st LKX. Se skatteministerns anmärkning till lagförslag inför Folketinget 1992-1993, nr L 27 s. 11 (om ändring i ML) och nr L 32 s. 7 (om ändring i LKX).

<sup>70</sup> 92/510/EEG den 19 oktober 1992, EGT nr L 316 31.10 1992 s. 16.

# 6 Jämförelser mellan Sverige och Danmark

## 6.1 Avdrag i deklarationen

Huvudregeln för att åstadkomma skattebefrielsen för vissa användningsområden är att göra avdrag i deklarationen.<sup>71</sup> Avdragsmöjligheten är generell för alla som lämnar en deklaration. Av förarbetena framgår att möjligheten att använda avdragsbestämmelserna inte är inskränkt till endast vissa skattskyldiga utan de som lämnar deklaration har möjlighet att göra avdragen.

## 6.2 Återbetalning av skatt

Näringsidkare som är registrerade enligt danska mervärdesskattelagen har rätt till betydande återbetalning av de energi- och koldioxidskatter som tas ut för energivaror.<sup>72</sup> Momsskyldiga äger rätt till återbetalning av energiskatt för andra mineraloljeprodukter än bensin, samt för kolbränslen som förbrukats i näringsverksamheten. Skatten på bensin återbetalas då bensinen används till annat än motordrift. Energiskatt på mineraloljeprodukter som används som motorbränslen återbetalas endast till de näringsidkare som bedriver lant- eller skogsbruk, trädgårdsnäring eller mudderverksamhet. Återbetalning av skatt på bränslen som används i registrerade motorfordon medges dock inte.<sup>73</sup> Industrin erlägger endast energiskatt på motorbränslen, all övrig förbrukning av bränslen och elkraft är industrin helt befriad från energiskatter.

Mineraloljeprodukter och kolbränslen som används för andra ändamål än motorbränsle, uppvärmning eller framställning av elkraft är befriade från dansk koldioxidskatt. Resterande del av energiförbrukningen, den del som inte används som motorbränsle, ges rätt till återbetalning med 50 procent av erlagd koldioxidskatt. Genom ”refusion” har energiintensiva näringsverksamheter möjlighet att få tillbaka ytterligare delar av den erlagda koldioxidskatten.<sup>74</sup> Denna möjlighet finns inte då det gäller skatt på motorbränslen. Underlag för beräkning, det s.k. refusionsgrundlaget, är lika med värdet av näringsverksamhetens försäljningsintäkter minus avdrag för inköp o.d., det vill säga det verkliga försäljningsvärdet. Förutom 50 procent i återbetalning kan momsskyldiga dessutom få tillbaka 50 procent av skatten som överstiger en procent av refusionsgrundlaget, vidare 75 procent av det

---

<sup>71</sup> 7 kap. LSE.

<sup>72</sup> Se t.ex. 11§ ML, 8§ KL, 11§ EL, 9§ LKX.

<sup>73</sup> 11§ st 3 LSE.

<sup>74</sup> 9§ LKX.

som överstiger två procent och 90 procent av den del av koldioxidskatten som överstiger tre procent.<sup>75</sup>

Genom skattereformen i Sverige lades två skilda energiskatter samman till en och sänktes till hälften. Vidare infördes en koldioxidskatt kopplad till den koldioxid som uppkommer vid förbränningen. Skatterna beräknas på insatsvarorna. Oljeprodukter är indelade i miljöklasser där mindre miljöpåverkande oljor beskattas lägre. Den som begränsar sina koldioxidutsläpp kan i princip få återbetalning av koldioxidskatt men ännu finns ingen teknik som betalar sig företagsekonomiskt sett. Införandet av koldioxidskatten bedöms endast marginellt ha påverkat administrationskostnaderna för skatteförvaltning och skattskyldiga.<sup>76</sup>

### 6.3 Nedsättning av skatt

Den svenska regeringen har getts en möjlighet att i särskilda fall medge nedsättning av eller befrielse från energi- och koldioxidskatterna på bränslen som används i försöksverksamhet inom ramen för pilotprojekt som syftar till att utveckla mer miljövänliga bränslen.<sup>77</sup> Regeringen har med denna bestämmelse medgivit skattelättnader för vissa alternativa fordonsbränslen, främst etanol och rapsmetylester samt naturgas. Energiskatt på bränsle utgår med ett bestämt belopp per vikt eller volymenhet. Högst skatt har oljeprodukter (6 öre/kWh) och lägst har gasol (1 öre/kWh). Bränslen som används för fordonsdrift beskattas högre än för uppvärmning. Energiskatten på bensin är differentierad utifrån miljöklasser.<sup>78</sup>

### 6.4 Försäkranssystemet

Försäkranssystemet är en intern svensk ordning och fråga är om det är EU-neutralt, dvs. gäller lika villkor för alla? Köparen befinner sig i Sverige och försäkran kan bara användas för köp via svenska upplagshavare eftersom den egentliga skattebefrielsen sker genom att upplagshavaren inte behöver betala skatt. Sett helt isolerat är detta inte EU-neutralt.<sup>79</sup>

Ett exempel på vilken effekt det svenska försäkranssystemet kan medföra: En köpare i Sverige kan åtnjuta skattelättnad oavsett om denne handlar skattepliktiga varor från en svensk upplagshavare eller från en näringsidkare i Danmark (annan medlemsstat). Om han handlar av en svensk upplagshavare kan han erhålla lägre skatt genom försäkranssystemet, handlar han från utländsk näringsidkare i t.ex. Danmark får han göra avdrag i egenskap av registrerad eller oregistrerad varumottagare eller om han köper

---

<sup>75</sup> 9§ LKX.

<sup>76</sup> Malmer m. fl., Århundradets skattereform, Norstedts tryckeri, 1994, s. 194.

<sup>77</sup> Bestämmelsen grundar sig på art 8.2d i direktiv 98/81/EEG.

<sup>78</sup> Ds.2000:73 s 46.

<sup>79</sup> SOU 2000:46, s. 195.

redan beskattat bränsle som skattskyldig för in eller tar emot. Han måste då betala skatten så fort oljan kommer till Sverige. Den stora skillnaden är att den svenske upplagshavaren har en viss konkurrensfördel genom att köparen genom försäkranssystemet inte behöver ligga ute med skatten. Dessa fördelar bör dock inte vara av sådan omfattning att försäkranssystemet kan anses strida mot någon grundläggande EU-regel.<sup>80</sup>

Systemet har sina brister. Hela försäkranssystemet är i princip en uppgörelse mellan de som lämnar försäkran och upplagshavarna. De som lämnar försäkran är inte registrerade och därför kan kontroll endast ske i samband med revision hos upplagshavaren.<sup>81</sup>

En oregistrerad varumottagare på energisidan kan kvitta vad han tagit emot från ett annat EU-land mot vad han förbrukat för ett skattefritt ändamål. Om köparen registrerar sig som varumottagare behöver betalning av skatten först ske den 20:e i månaden efter införseln. Den konsumtion av bränslet som sker samma månad som införseln kan direkt dras av i deklarationen. Skattelättnaden för övrig förbrukning kommer köparen till godo i följande deklarationer. Skatten skall i övriga fall betalas fem dagar efter införseln. Under dessa dagar har endast en mindre mängd olja hunnit förbrukas, och den direkta ekonomiska effekten blir då större än om köparen varit en registrerad varumottagare.<sup>82</sup>

## 6.5 Förslag till förbättringar i systemet

Reglerna om skattskyldighet när varor används på felaktigt sätt riskerar att bli ganska meningslösa när man inte exakt vet vilka varor som omfattas. På kontrollsidan är därför systemet inte tillfredsställande. Ett nytt system som bygger på ett tillståndsförfarande hos beskattningsmyndigheten har föreslagits.<sup>83</sup> Endast den som är lämplig skall efter ansökan kunna ges rätt att köpa bränsle utan skatt. Detta förfarande finns redan i ett antal medlemsstater i alla fall beträffande alkohol. Den som har fått tillstånd ska vara säker på att inte få senare skattekrav.<sup>84</sup>

Om större konsumenter var tvungna att köpa varorna i beskattat skick och sedan få vänta på återbetalning vartefter varorna används skulle alltför stora likviditetsproblem uppstå. Det bör därför krävas viss förväntad förbrukning av varor för att tillstånd ska kunna medges.<sup>85</sup>

Skattefria inköp förutsätter att köparen godkänns av beskattningsmyndigheten som skattebefriad förbrukare. Endast den som

---

<sup>80</sup> SOU 2000:46, s. 195.

<sup>81</sup> SOU 2000:46, s. 197.

<sup>82</sup> SOU 2000:46, s. 195-196.

<sup>83</sup> Föreslås i SOU 2000:46.

<sup>84</sup> SOU 2000:46, s. 197.

<sup>85</sup> SOU 2000:46, s. 197.

med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig skall kunna godkännas. Det krävs ett betydande användande av varorna. Beskattningsmyndigheten får genom detta system kontroll över vilka som använder skattefria varor. Godkännandet kan återkallas, vilket innebär att man måste fullgöra sina åligganden.<sup>86</sup>

---

<sup>86</sup> SOU 2000:46, s. 198f.



# 7 Skattekonkurrens inom EU

## 7.1 Vad är skattekonkurrens?

Konkurrens är tävlan<sup>87</sup> mellan flera aktörer om marknader och kunder. Fri konkurrens pressar priserna på varor och tjänster, ökar utbudet och ger därmed konsumenterna större valmöjlighet. Konkurrens kan enligt min mening utgöra ett incitament till utveckling, innovation och förnyelse som leder till att samhällets resurser utnyttjas på ett mer effektivt sätt.<sup>88</sup> Jag menar att det även på skatternas område förekommer konkurrens då de olika staterna har valt olika nivåer för sina skatter. Detta skulle kunna leda till att företag som har lätt att flytta sin verksamhet väljer att förlägga denna där de skattemässiga förhållandena är som mest gynnsamma. De länder som har lägst skatter kan därför bli attraktiva både för företag och konsumenter.

Rådet har konstaterat att skattekonkurrens i sig själv är något positivt som både gynnar medborgarna och pressar ner de offentliga utgifterna, det är först när konkurrenssituationen blir okontrollerad som den kan leda till åtgärder som får skadliga effekter i det att den skapar ekonomiska snedvridningar och minskat beskattningsunderlag inom gemenskapen.<sup>89</sup> Kommissionen har även uttalat att ohämmad skattekonkurrens minskar utrymmet för att uppfylla andra gemenskapsmål så som skydd av miljön.<sup>90</sup>

En ohämmad skattekonkurrens leder inte nödvändigtvis till skattesatser som är för låga sett ur en internationell synvinkel, om man med skattekonkurrens menar ett strategiskt fastslående av skattesatser med avsikt att maximera den nationella välfärden utan hänsyn till andra länder. Vad gäller indirekta skatter kan skattekonkurrens bestå i att lägga höga förbrukningsavgifter på importerade varor med avsikt att pressa ned producentpriserna på dessa varor.<sup>91</sup>

Även nedsättningsreglerna kan leda till snedvridningar i konkurrensen mellan företag, eftersom små skillnader i produkternas försäljningsvärde kan få stora effekter på skattebelastningen. En generellt hög nivå på beskattningen i kombination med nedsättningsregler kan dock utgöra ett incitament till att effektivisera energiförbrukningen även för de branscher som inte är energiintensiva. En skattesänkning skulle därför kunna leda till ändrat beteende i dessa branscher, vilket i sin tur skulle innebära en ökad miljöbelastning.<sup>92</sup>

---

<sup>87</sup> Konkurrera betyder tävla enligt Svenska akademins ordbok, <http://g3.spraakdata.gu.se>.

<sup>88</sup> Se även Malmström, Åke, och Agell, Anders, *Civilrätt*, 1999, s.118.

<sup>89</sup> Se preambeln till uppförandekoden 98/C 2/01, EKOFIN-rådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik.

<sup>90</sup> KOM (97) 495 slutlig, s. 2.

<sup>91</sup> Birch Sørensen, 1995, s. 18.

<sup>92</sup> Ds 2000:73 s. 93.

Det är de indirekta skatterna som tydligast hindrar den fria konkurrensen då dessa omedelbart påverkar skattebelastningen på varuutbytet mellan länderna.<sup>93</sup> Konkurrensproblemet på energiskatteområdet aktualiseras främst i praktiken på energi- och koldioxidskatten.

När det gäller själva utsläppen av koldioxid har det inte någon betydelse om utsläppskällorna ligger i hemlandet eller utomlands, om man talar ur miljösynpunkt. En koldioxidskatt får dock stort genomslag på företagets konkurrenskraft då möjligheterna att på kort sikt reducera koldioxidutsläppen är begränsade. De länder som har höga koldioxidskatter lägger en högre skattebelastning på de företag som är lokaliserade där, än vad företagen skulle behöva utstå i ett land som inte beskattade koldioxid lika högt. Initialt är det en belastning, men i takt med att allt fler länder blir alltmer miljömedvetna kommer de ekonomiska skillnaderna att utjämnas, och de företag som betalar koldioxidskatt kan få en konkurrensfördel just utifrån sin miljömedvetenhet.<sup>94</sup>

Orsaken till att de nedsättningsregler och avdragsmöjligheter som gäller för svensk industri och växthusnäring har införts var önskemål om att skapa ökad konkurrensneutralitet för svenska företag i utländsk konkurrens såväl på exportmarknaden som på hemmamarknaden. Om andra länder hade haft en energibeskattningsform med liknande utformning och på samma nivå som i Sverige skulle nedsättningsregler etc. ha spelat ut sin roll.<sup>95</sup>

Då energiskatterna differentierats mellan den konkurrensutsatta industrin och övriga förbrukare har det blivit möjligt att behålla en hög generell energiskatt för övriga sektorer. För den industriella verksamheten har skattenivåerna anpassats nedåt mot de nivåer som gäller i konkurrentländerna.<sup>96</sup>

Det föreligger stora skillnader mellan de olika medlemsstaternas beskattning av energiprodukter, vilket kan leda till snedvridande effekter på skatteområdet och även begränsa medlemsstaternas handlingsfrihet inom skattepolitiken.<sup>97</sup>

Att hindren avskaffats har lett, tillsammans med skattebefrielser, till att möjligheterna att undvika att deklarerat intäkter ökat. Alla skatter, inklusive konsumtionsskatterna, påverkas av gränsöverskridande bedrägerier även om dessa harmoniserats i långt större utsträckning än de direkta skatterna.<sup>98</sup>

---

<sup>93</sup> Skatteharmoniseringen i EG, Stockholm, 1974, s. 16.

<sup>94</sup> Mättä och Ollikainen, Miljöskattepolitik i Norden, Göteborg 1995, s.297.

<sup>95</sup> SOU 1991:90, s.79.

<sup>96</sup> Nordlander, Förutsättningar för en ökad miljörelatering av skattesystemet, Göteborg 1995, s. 316, se även SOU 1994:85 s. 47.

<sup>97</sup> KOM (97) 495 slutlig, s. 8.

<sup>98</sup> KOM (97) 495 slutlig, s. 4.

På skatteområdet har uppnåendet av en riktigt fungerande inre marknad fortsatt högsta prioritet för Kommissionen. Skattepolitiken måste ta hänsyn till EU:s globala konkurrenskraft, skattekonkurrens är inte en lokal utan en i högsta grad global fråga. Globaliseringen ökar dessutom risken för skadlig skattekonkurrens.<sup>99</sup> En harmonisering på EU-nivå får endast begränsad effekt om inte resten av världen följer samma regler.<sup>100</sup>

## 7.2 Skadlig skattekonkurrens<sup>101</sup>

Samtidigt som skattekonkurrens anses som något positivt, medför en okontrollerad konkurrens en risk för snedvridningar och en minskning av beskattningsunderlaget inom gemenskapen. Den skadliga skattekonkurrensen har negativa effekter på de enskilda medlemsstaternas skatteintäkter i den mening att beskattningsunderlagen minskar. Ett problem vid definitionen av skadlig skattekonkurrens, och arbetet med att eliminera denna, är att det inte föreligger någon allmänt erkänd eller objektiv uppfattning om vad en skadlig åtgärd är.<sup>102</sup> Skadlig skattekonkurrens kommer att bli en allt större källa till konflikt mellan medlemsstaterna, om inte en ökad samordning kan åstadkommas på EU-nivå.<sup>103</sup>

## 7.3 Åtgärder mot skadlig skattekonkurrens inom EU

### 7.3.1 Code of conduct

I december 1997 antog Rådet en resolution angående en uppförandekod<sup>104</sup> för företagsbeskattningens område. Koden är för närvarande inte tillämplig på de indirekta skatterna. Den är inte rättsligt bindande men förpliktar medlemsstaterna på en politisk nivå att respektera principen om sund konkurrens och att avstå från skadliga skatteåtgärder. Uppförandekoden tillkom på förslag av Kommissionen som en del av det åtgärds paket som föreslogs för att angripa skadlig skattekonkurrens. Kodens syfte är att få medlemsstaterna att arbeta för ett skattemässigt bättre klimat för företagen och den ska förhindra alla skadliga beskattningmässiga åtgärder som kan påverka lokaliseringen av en affärsverksamhet.<sup>105</sup>

---

<sup>99</sup> KOM (97) 495 slutlig, s. 4

<sup>100</sup> Torsten Fensby, OECD:s skattekonkurrensprojekt Skattenytt 1997, s. 443.

<sup>101</sup> Jag använder mig av begreppet "skadlig skattekonkurrens" även om begreppet "illojal skattekonkurrens" används i media, då det är den officiella svenska översättningen av "harmful tax competition", som används i gemenskapens rättsakter.

<sup>102</sup> KOM (96) 546 slutlig, s. 8.

<sup>103</sup> KOM (97) 495 slutlig, s. 4

<sup>104</sup> EKOFIN-rådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik (98/C 2/01).

<sup>105</sup> KOM (97) 495 slutlig, s. 5.

I uppförandekoden betonas att samordnade insatser på europeisk nivå är nödvändiga för att minska de snedvridningar som fortfarande förekommer på den inre marknaden, för att förhindra skattebortfall och för att ge skattestrukturerna en mer sysselsättningsvänlig inriktning.<sup>106</sup> Särskilda svårigheter föreligger på skatteområdet till följd av kravet på enhällighet bland medlemsstaterna.<sup>107</sup> Beslutsprocessen blir härmed både trög och långsam då varje medlemsstat har vetorätt mot de beslut som skall fattas på skatteområdet. Som exempel härpå kan nämnas att vid antagandet av åtgärdspaketet mot skadlig skattekonkurrens önskade vissa medlemsstater ett mer omfattande åtgärdspaket, medan andra visade motvilja mot varje form av samordning. Det var svårt att utarbeta ett förslag alla kunde enas om.<sup>108</sup> Det föreslogs vid EKOFIN-mötet i Nice att vetorätten skulle avskaffas, men medlemsstaterna lyckades inte enas i frågan så ännu har ingen förändring skett.

Uppförandekoden avser de åtgärder som har, eller kan få, betydande inverkan på var en verksamhet förläggs. Skatteåtgärderna som avses innefattar både bestämmelser i lagar eller andra författningar och administrativ praxis.<sup>109</sup> Skatteåtgärder som innebär en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå, inbegripet nollbeskattning, än de som normalt tillämpas i medlemsstaten i fråga skall anses potentiellt skadliga och följaktligen omfattas av koden. Denna beskattningsnivå kan vara följden av den nominella skattesatsen, beskattningsunderlaget eller andra relevanta faktorer.<sup>110</sup> Rådet konstaterar att vissa av de åtgärder som omfattas av koden förmodligen även faller under reglerna för statligt stöd<sup>111</sup> i Romfördraget.<sup>112</sup> Åtgärdspaketet mot skadlig skattekonkurrens omfattar inte statligt stöd, utan detta kommer att behandlas parallellt med genomförandet av paketet under samråd med medlemsstaterna.<sup>113</sup>

## 7.4 Föreligger skattekonkurrens mellan Sverige och Danmark?

Energikostnaden är näst efter arbetskraft den största kostnadsposten i växthusföretag. Kostnadens nivå och eventuella förändringar däri har därför avgörande betydelse för den svenska odlingens konkurrenskraft gentemot import. Ett av de viktigaste konkurrentländerna är Danmark som har ett gynnsammare klimat vilket medför färre uppvärmningstimmar och därmed en lägre energiförbrukning. Den helt avgörande faktorn för skillnaden i energikostnad är bränslepriserna. De höga svenska energikostnaderna beror

---

<sup>106</sup> Se preambeln till uppförandekoden.

<sup>107</sup> KOM (97) 495 slutlig, s. 8.

<sup>108</sup> KOM (97) 564 slutlig, s. 3.

<sup>109</sup> Punkten A i uppförandekoden.

<sup>110</sup> Punkten B i uppförandekoden.

<sup>111</sup> Artiklarna 87-89 i Romfördraget.

<sup>112</sup> Punkten J i uppförandekoden.

<sup>113</sup> KOM (97) 564, s. 5.

på energibeskattningen. Som exempel kan nämnas att kostnadsandelen för lättare oljor är 13-14 procent vilket motsvarar 1,8–3,3 procent av produktionsvärdet, vilket är betydelsefulla andelar eftersom de liksom andra kostnader i företaget inverkar på nettoresultatet och konkurrenskraften. De svenska energikostnaderna blir i slutändan dubbelt så höga per producerad enhet som i Danmark.<sup>114</sup>

## 7.5 Växthusnäringen

Växthusnäringen tillhör den energiintensiva sektorn, som i hög grad är utsatt för internationell konkurrens. De sammantagna svenska energiskatterna ligger på en högre nivå än i konkurrentländerna och konkurrensen är hög. I Danmark - som tillsammans med Holland utgör våra främsta konkurrenter - är beskattningen endast ca 25 procent av den svenska nivån. För den svenska näringen utgör energiskatten en stor del av produktionskostnaden.<sup>115</sup> Då de svenska energikostnaderna som ovan nämnts är dubbelt så höga som de danska har den danske producenten här en konkurrensfördel jämfört med den svenske producenten. Om båda tar ut samma pris på grönsakerna gör ju den danske producenten dubbelt så stor vinst som den svenske. För att kunna konkurrera på den internationella marknaden måste därför den svenske producenten sänka sin vinstmarginal. Kombinationen högre energiförbrukning och högre energibeskattnings är en stor nackdel i konkurrenshänseende.

Näringsutskottet uttalade att den svenska växthusnäringen var utsatt för hård importkonkurrens dels genom höga energiskatter, dels genom hög energiåtgång till följd av kallare klimat. Även Skatteutskottet sa att växthusnäringen är i större behov av låga energiskatter än någon annan näring. Detta betyder mest för den särskilt energiberoende växthussektorns internationella konkurrenskraft.<sup>116</sup>

### 7.5.1 Industrin

Höga skatter på energi slår hårt mot den energiintensiva industrin, då dess möjligheter att övervältra kostnaderna på sina kunder i stor utsträckning begränsas av konkurrensen på den internationella marknaden. De energiintensiva och exportberoende industrierna som baseras på malmen och skogen är mycket känsliga för energibeskattningen. Efterfrågan är dessutom starkt priskänslig<sup>117</sup>. Möjligheten att kompensera sig för ökade kostnader genom höjda priser är i de flesta fall mycket små. Beskattnings av industrins energianvändning ligger i de övriga EU-länderna på en låg nivå jämfört med Sverige, och sådan beskattning förekommer i princip inte alls i

---

<sup>114</sup> Ds 1993:73, s. 28-30.

<sup>115</sup> Ds 2000:73, s. 91.

<sup>116</sup> Ds 1993:73, s. 39f.

<sup>117</sup> SOU 1991:90 s. 103.

utomeuropeiska konkurrentländer. Sveriges stora beroende av utrikeshandel utgör en restriktion beträffande möjligheterna för industrin att klara ensidiga svenska höga skattesatser. Den höga generella energibeskattningen tvingar fram differentieringar och nedsättningar av skattesatserna för att skydda industrins internationella konkurrenskraft. I annat fall finns risk att nyinvesteringar läggs utomlands av energiskatteskal och att produktion flyttas ut från Sverige.<sup>118</sup>

I en situation med låga skatter skulle det vara lättare att åstadkomma ett enhetligt energiskattesystem, dvs. att alla användare skulle betala samma skatt. Sverige har valt att generellt tillämpa högre energiskatter än vad som gäller i huvudparten av omvärlden och problemet med hur man skall kunna återställa den fortsatta konkurrenskraften för utsatta sektorer har uppstått. En möjlighet är att tillämpa särskilda, individuella nedsättningsregler, där energiskatter över ett visst belopp återbetalas till enskilda företag efter särskild ansökan. Alternativet är att tillämpa ett system med reducerad skattesats på en sådan nivå att inget kompletterande nedsättningssystem behövs. I vissa fall kan detta betyda att skattesatsen sätts till noll. Sverige har använt båda dessa lösningar.<sup>119</sup>

## 7.6 Statligt stöd

När medlemsstater ger stöd till företag belägna i det egna landet medför detta problem då man ser det ur ett gemenskapsrättsligt perspektiv. Det är lätt att en stat på detta sätt agerar utifrån protektionistisk synvinkel och gynnar den egna produktionen och skyddar den egna hemmamarknaden. Detta förfarande hämmar handeln mellan medlemsstaterna och strider således mot en av EU:s grundprinciper. I den utsträckning stödet kan påverka handeln mellan medlemsstaterna förbjuds därför i Romfördraget alla medlemsstater att gynna vissa företag eller viss produktion med stöd som snedvrider eller hotar konkurrensen.<sup>120</sup> Stödet är förbjudet i vilka former det än ges, och därför kan inte skattesystemet utnyttjas för att ge stöd.<sup>121</sup> Det kan ha varit avsiktligt, men vad som avses med *stöd* finns inte närmare definierat i fördraget. Nya åtgärder kan därför komma att omfattas av begreppet.<sup>122</sup>

Allt statligt stöd är dock inte förbjudet, det är alltså endast de stöd som snedvrider konkurrensförutsättningarna som är förbjudna.<sup>123</sup> I Romfördraget finns en katalog<sup>124</sup> över tillåtna åtgärder (för att nämna några exempel är

---

<sup>118</sup> Ds 2000:73 s. 89f.

<sup>119</sup> Ds 2000:73, s. 89f.

<sup>120</sup> Art 87.

<sup>121</sup> Ståhl och Österman, EG-skatterätt, Uppsala 2000, s. 267.

<sup>122</sup> Aldestam, Mona, Skatteåtgärder som statligt stöd enligt artikel 87 i unionsfördraget, Skattenytt 2001, s. 88.

<sup>123</sup> Aldestam, Skatteåtgärder som statligt stöd enligt artikel 87 i unionsfördraget, Skattenytt nr 3 2001, s. 94.

<sup>124</sup> Art 87 p 2-3.

regionalt stöd samt stöd till vissa sektorer tillåtna), dessa undantag skall tolkas restriktivt. För att det statliga stödet skall godkännas krävs en onormalt låg levnadsstandard eller allvarlig arbetslöshet i regionen. Reglerna om statsstöd omfattar även den indirekta beskattningen.<sup>125</sup>

Alla stödåtgärder skall granskas av Kommissionen. Det åligger medlemsstaterna att underrätta Kommissionen om planer på att införa nya eller ändra gällande subventionssystem. Kommissionen har därvid rätt att förbjuda staten att lämna ett statligt stöd. Ett stöd är alltid olagligt om det införs utan att Kommissionens underrättas eller om Kommissionen inte har godkänt det.<sup>126</sup>

Om ett särskilt undantag ges från den annars normala beskattningsregeln kan detta utgöra ett statligt stöd som omfattas och förbjuds av Romfördraget. Om regeln anses berättigad genom skattesystemets karaktär eller struktur kan den komma att falla utanför.<sup>127</sup>

Kommissionen har ifrågasatt om nedsättningsreglerna för den energiintensiva industrin inte är att jämställa med förbjudet statligt stöd enligt art 87. Tidigare ansåg Kommissionen att statligt stöd automatiskt innebar en konkurrensnedvridning då staten genom stödet ändrade på de förutsättningar företag hade att agera utifrån företagsekonomiska skäl. Det bör i dagsläget krävas någon form av prövning huruvida det statliga stödet verkligen har snedvridit eller hotat att snedvrida konkurrensen eller påverkat handeln mellan medlemsstaterna. Då stödet påverkar handeln skall det anses oförenligt med fördraget, och det räcker t.o.m. att stödet potentiellt försvårar för andra producenter i de andra EU-länderna att få avsättning för sina varor i medlemsstaten som lämnat stödet.<sup>128</sup>

---

<sup>125</sup> Aldestam, Skatteåtgärder som statligt stöd enligt artikel 87 i unionsfördraget, Skattenytt nr 3 2001, s. 98.

<sup>126</sup> Ståhl och Österman, EG-skatterätt, Uppsala 2000, s. 267f.

<sup>127</sup> Ståhl och Österman, EG-skatterätt, Uppsala 2000, s. 268.

<sup>128</sup> Aldestam, Skatteåtgärder som statligt stöd enligt artikel 87 i unionsfördraget, Skattenytt nr 3 2001, s. 93ff.

## 8 Analys och slutsatser

I Sverige kan man få tillbaka hela energiskatten och halva koldioxidskatten. I Danmark gäller samma regler, men där finns även möjlighet att under vissa förutsättningar få en större del, ända upp till 90 procent, av koldioxidskatten återbetald.

I Danmark kan man få energiskatten på bensin återbetald, vilket inte är möjligt i Sverige. Som ovan nämnts<sup>129</sup> är det möjligt att köpa bensin skattefritt. I övrigt gäller samma regler som i Sverige, skatten på bränsle som förbrukas i motordrivna fordon, t.ex. traktorer, betalas inte tillbaka, inte ens om fordonen används i den yrkesmässiga verksamheten, med undantag för den danska regeln som medger återbetalning av skatten för lantbrukarens transport av lantbrukets produkter från lantbruket (t.ex. när han kör grisar till slakteriet). Det är endast bränsle som används i näringsverksamheten för annat ändamål än för drift av motordrivna fordon som medför rätt till återbetalning.

Det svenska försäkranssystemet omfattar endast situationer då köparna befinner sig i Sverige och köpet sker genom svenska upplagshavare. Utländska köpare diskrimineras därmed. Enligt min mening är det osäkert om Sverige kommer att få behålla försäkranssystemet, inte minst beroende på att det inte uppfyller EG-rättens krav på kontrollerbarhet. Ska systemet behållas måste förändringar ske så att det blir lättare för skattemyndigheterna att kontrollera vem som köper energiskattepliktiga varor mot försäkrans.

Energi beskattas inte bara som produkt, utan även som insatsvara i tillverkningen av andra produkter, vilket medför att exporten drabbas. Punktskatterna ger på detta sätt upphov till effektivitetsförluster genom att snedvrider såväl konkurrensförhållandena med utlandet som utnyttjandet av resurserna inom landet. Om möjligheten till nedsättning etc. inte fanns skulle denna effekt vara ännu större.

Jag anser det vara intressant ur många aspekter att undersöka punktskatternas situation på den inre marknaden. Eftersom endast minimiskattesatser, och inte gemensamma skattesatser, tillämpas så varierar nivåerna på punktskatterna i de olika medlemsstaterna. Punktskatter läggs direkt på varans slutliga pris, och varierande skattesatser medför att konkurrensen mellan medlemsstaterna kan snedvridas. Dessutom kan höga punktskatter påverka omsättningen av en vara, och därmed dess fria rörlighet, vilket i sin tur strider mot grundprinciperna i fördraget.

---

<sup>129</sup> Se kapitel 5.2.1



En förutsättning för en fungerande europeisk marknad är att skatter, miljökrav och andra regleringar är likvärdiga mellan länderna. Om inte skapas snedvridningar i konkurrensen, med effektivitetsförluster som följd. Problemen som jag ser dem ligger ursprungligen i de stora skillnaderna som existerar mellan EU:s medlemsstater. Både miljökrav och skattepolitik skiljer sig åt mellan länderna. Varje medlemsstat har vetorätt mot de beslut som skall fattas, och då uppfattningarna skiljer sig åt om hur ex.vis energi skall beskattas i länderna, är det inte svårt att inse att det tar tid innan alla kan komma överens. Då åtgärds paketet mot skadlig skattekonkurrens skulle antas ansåg vissa medlemsstater att förslaget var för omfattande, medan andra tyckte raka motsatsen.

Lagstiftningen på punktskatteområdet har gett utrymme för fusk. Då punktskattesatserna varierar mellan medlemsstaterna har vissa köpare och säljare försökt hitta vägar för att erlægga punktskatt i det land där punktskatten är som lägst.

Även om skattekonkurrens har positiva effekter, bör den skadliga skattekonkurrensen motverkas för att inte beskattningsunderlag skall urholkas och ekonomiska snedvridningar uppstå. Det var mot denna bakgrund EU antog uppförandekoden.

Beskattningskompetensen är mycket viktig för de enskilda medlemsstaterna vilket har medfört vissa problem i integrationsarbetet. Det har funnits en viss motvilja att lämna över kompetens på området till gemenskapen, inte minst på grund av att punktskatterna utgör en stor inkomstkälla för medlemsstaterna, och staterna har intresse av att maximera sina skatteintäkter. Vid en skatteharmonisering lämnar regeringen ifrån sig möjligheten att uppnå de ekonomiska och sociala mål den eftersträvar. Medlemsstaterna har svårt att enas då skattenivåerna varierar och deras nationella intressen går isär. Beslutsprocessen går därför både trögt och långsamt då varje medlemsstat har vetorätt och enhällighet krävs vid beslut som rör skatteområdet. Vidare är det svårt att harmonisera skatteområdet då det ofta krävs snabba förändringar för att balansera en stats ekonomi. Dessutom är det så att ju mer elastiska och mobila skattebaserna är, desto längre kommer skattesatser och offentliga utgifter att konkurreras ner när länderna inte samordnar sin skattepolitik.

Skatteområdet ligger, med undantag för de punktskatter som harmoniserats, utanför själva gemenskapsrätten. När det gäller de direkta skatterna har medlemsstaterna behållit sin beskattningskompetens, och dessa skatter har inte varit föremål för någon harmonisering. De yttranden och resolutioner som finns på punktskatteområdet är därför inte bindande. Medlemsstaterna måste varken anta yttranden eller riktlinjer eftersom dessa inte utgör en del av gemenskapsrätten. Antagandet av nationella bestämmelser som följer yttrandet är därför frivilligt. Kommissionen kan av denna anledning inte inleda några överträdelseförfarande mot den berörda staten då denna inte

genomfört bestämmelserna eller genomfört ofullständiga eller avvikande bestämmelser.

Ett annat möjligt gemenskapsrättsligt problem är den nollskattesats som i Sverige tillämpas på elektrisk kraft som förbrukas i industriell verksamhet. Sverige har betydelsefull industri som är mycket energikrävande t.ex. malm- och pappersmasseindustrin. Nollskattesatsen gäller visserligen formellt all energi, även sådan som importerats, men då Sverige i realiteten är självförsörjande vad gäller elkraft får därmed nollskattesatsen protektionistiska effekter. Förutom detta kan nollskattesatsen utgöra en otillåten statssubvention enligt art 87.

Genom att ge stöd till det egna landets industri gynnas den egna produktionen och hemmamarknaden. Statligt stöd riskerar därför att få protektionistiska effekter.<sup>130</sup> Om handeln mellan medlemsstaterna härvid hämmas, eller potentiellt försvåras, är det statliga stödet i alla former förbjudet. Det är dock enbart det stöd som snedvrider som uttryckligen förbjuds, annat stöd kan tillåtas. I Romfördraget anges i vilka situationer det är tillåtet att lämna statligt stöd, det är dock fråga om situationer som knappast hör till de vanliga. För att det skall vara tillåtet att lämna stödet krävs att det råder arbetslöshet i regionen eller en onormalt låg levnadsstandard. Dessutom skall artikeln tolkas restriktivt, vilket ytterligare begränsar de situationer då statligt stöd kan lämnas. Om det kan bevisas att stödet inte snedvrider konkurrensen är det dock tillåtet att lämna stödet.

Så länge skattebaserna inte är exakt desamma och skattesatserna exakt lika höga i medlemsstaterna kommer konkurrensen att fortsätta. Med minimiskattesatser har man kommit en bit på vägen att jämna ut skillnaderna, men inget land har valt att sätta sina skatter så lågt, utan alla ligger en bit över och därför spelar minimiskattesatserna ingen avgörande roll. Detta har medfört en risk för skattekonkurrens uppåt, dvs. om en medlemsstat höjer sina skattesatser följer de andra efter och höjer även sina. Detta förfarande driver skatterna uppåt, istället för att pressa skatterna nedåt. Så länge medlemsstaterna har detta spelrum kommer de att konkurrera med varandra, och skadlig skattekonkurrens kommer att finnas kvar. Uppförandekoden och andra regleringar på området för skatt har som mål att motverka missbruket/ den skadliga konkurrensen, men så länge skattesatserna inte är totalt harmoniserade kommer ett visst missbruk av systemet att existera.

Skattekonkurrens är inte något exklusivt för EU, utan är ett globalt problem. Ett harmoniseringsarbete av skatterna och aktivt motverkande av skadlig skattekonkurrens på gemenskapsnivå är en bra början, men det krävs att hela världen accepterar principerna för att det ska ge en verklig effekt.

---

<sup>130</sup> Se även kap 7.6.

Efter att inte ha hänt så mycket under de senaste åren, har skatteområdet nu åter blivit aktuellt. I Malmö hölls under våren ett informellt EKOFIN-möte där skattefrågorna kom att diskuteras. Eftersom mötet var informellt Ofattades inga beslut, men det kan ändå ses som en inledning till ett mer intensivt samarbete.

# Litteraturförteckning

## *Fördragstext*

Romfördraget i dess lydelse efter Amsterdampfördraget, 3:e upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 1998

## *Offentligt tryck*

### Sverige

SFS 1984:151 Lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter

SFS 1994:1776 Lagen om skatt på energi

Dir 1992:80 infogad i SOU 1994:85 Bilaga 1 s. 53-56

Ds 1993:73 Växthusnäringens energibesättning

Ds 2000:73 Utvärdering av Skatteväxlingskommitténs energiskattemodell

Prop. 1994/95:54 Ny lag om skatt på energi m.m.

SOU 1991:90 Konkurrensneutral energibesättning

SOU 1994:85 Ny lag om skatt på energi

SOU 2000:46 Punktskatterna – Reformerade betalningsregler m.m.

### Danmark

Lovbekendtgørelse 1998-09-17 nr 689 om afgift af electricitet

Lovbekendtgørelse 1998-09-28 nr 702 om afgift af stenkul, brunkul og koks m.v.

Lovbekendtgørelse 1998-09-28 nr 701 om energiafgift af mineralolieprodukter m.v.

Lovbekendtgørelse 1998-08-27 nr 643 om kuldioxidafgift af visse energiprodukter

Karnovs lovsamling, Köpenhamn, 1999

## *Litteratur*

- Birch Sörensen, Peter De nordiske velfærdsstater og den europæiske integration hvor stor handlefrihed har vi? Utgiven av Nordiska ekonomiska forskningsrådet, Uppsala, 1995
- Johansson, Gunnar,  
Rabe, Gunnar Det svenska skattesystemet, Norstedts juridik, 14:e upplagan, Göteborg, 2001
- Malmer, Håkan,  
Persson, Annika Århundredets skattereform, Fritzes förlag, upplaga 1.1, Norstedts tryckeri, 1994
- Malmström, Åke och  
Agell, Anders Civilrätt, Liber, 16:e upplagan, 1999
- Mattsson, Nils Skattepolitik, Iustus förlag, 5:e omarbetade upplagan, Göteborg, 1996
- Mättä, Kalle och  
Ollikainen, Markku Miljöskattepolitik i Norden. Ur *Miljöskatter: rapporter och föredrag hållna vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Helsingfors i oktober 1994*, utgiven av Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet. Seminarium Helsingfors 1994, Iustus förlag, Göteborg, 1995
- Nordiska  
skattevetenskapliga rådet Skatteharmoniseringen i EG, föredrag hållna vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium med skatteexperter från de Europeiska Gemenskaperna Helsingör 27-28 september 1973, Stockholm, 1974
- Nordlander, Åke Förutsättningar för en ökad miljörelatering av skattesystemet. Ur *Miljöskatter: rapporter och föredrag hållna vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Helsingfors i oktober 1994*, utgiven av Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet. Seminarium Helsingfors 1994, Iustus förlag, Göteborg, 1995
- Påhlsson, Robert Inledning till skatterätten, Iustus förlag, 2:a upplagan, Uppsala, 2001

Ståhl, Kristina,  
Österman, Roger P EG-skatte rätt, Iustus förlag, Uppsala, 2000

Svenska Akademiens ordlista, hämtad från Internet på adressen  
<http://g3.spraakdata.gu.se>

### ***Artiklar***

Aldestam, Mona Skatteåtgärder som statligt stöd enligt artikel 87 i  
unionsfördraget, Skattenytt nr 3 2001, s.87-102

Fensby, Torsten OECD:s skattekonkurrensprojekt Skattenytt nr  
7/8 1997, s. 443-448

Lindstam, Leif  
Åkerfeldt, Susanne Energibesattningen i Sverige, Svensk  
Skattetidning nr 2 1995, s. 115-130

### ***EG-dokument***

Direktiv 92/12/EEG Rådets Direktiv av den 25 februari 1992 om  
allmänna regler för punktskattepliktiga varor och  
om innehav, flyttning och övervakning av sådana  
varor

Direktiv 92/81/EEG Council Directive 92/81/EEC of 19 October  
1992 on the harmonization of the structures of  
excise duties on mineral oils

Direktiv 92/82/EEG Council Directive 92/82/EEC of 19 October  
1992 on the approximation of the rates of excise  
duties on mineral oils

Direktiv 92/108/EEG Council Directive 92/108/EEC of 14 December  
1992 amending Directive 92/12/EEC on the  
general arrangements for products subject to  
excise duty and on the holding, movement and  
monitoring of such products and amending  
Directive 92/81/EEC on the harmonization of the  
structures of excise duties on mineral oils

Direktiv 92/510/EEG Council Decision of 19 October 1992 authorizing  
Member States to continue to apply to certain  
mineral oils when used for specific purposes,  
existing reduced rates of excise duty or  
exemptions from excise duty, in accordance with  
the procedure provided for in Article 8 (4) of  
Directive 92/81/EEC

- Direktiv 94/74/EG Council Directive 94/74/EC of 22 December 1994 amending directive 92/12/EEC on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products, Directive 92/81/EEC on the harmonization of the structures of excise duties on mineraloils and Directive 92/82/EEC on the approximation of the rates of excise duties on mineral oils
- Direktiv 96/99/EG Council Directive 96/99/EC of 30 December 1996 amending directive 92/12/EEC on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products
- EKOFIN-rådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik (98/C 2/01) (Uppförandekoden)
- KOM (96) 546 slutlig Beskattningen inom Europeiska unionen. Rapport om skattesystemens utveckling.
- KOM (97) 326 slutlig Förslag till Rådets direktiv om ändring av direktiv 92/12/EEG om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor.
- KOM(97) 495 slutlig Meddelande från Kommissionen till Rådet. I riktning mot skattesamordning inom Europeiska unionen ett åtgärds paket för att angripa skadlig skattekonkurrens.
- KOM (97) 564 slutlig Meddelande från Kommissionen till Rådet och Europaparlamentet "Ett åtgärds paket för att angripa skadlig skattekonkurrens i Europeiska unionen".

### ***Rättsfall***

C-346/97 Braathens Safe REG 1999 s. I - 3419