



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Jonna Olofsson

Energiskatten och tillverkningsindustrin

En analys av det energiskatterättsliga begreppet tillverkningsprocess i
industriell verksamhet

JURM02 Examensarbete

Uppsats på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Christina Moëll

Termin: HT 2016

Innehållsförteckning

Sammanfattning.....	1
Summary	2
Förkortningar.....	3
1. Inledning.....	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte och frågeställningar.....	5
1.3 Avgränsningar	5
1.4 Metod.....	6
1.5 Teori	7
1.6 Material och forskningsläge	8
1.7 Definitioner	9
1.8 Disposition.....	10
2. Energiskattens bakgrund och syfte.....	11
2.1 Punktskatt	11
2.2 Energibeskattnings utveckling.....	12
2.3 Energibeskattnings syfte.....	14
2.4 Sammanfattning.....	15
3. Energibeskattnings teoretiska bakgrund	15
3.1 Nationalekonomiska utgångspunkter	15
3.1.1 Optimal beskattning.....	16
3.1.2 Neutralitet.....	17
3.1.3 Externaliteter	17
3.1.4 Incidens	19
3.2 Energiskatten.....	20
3.3 Sammanfattning.....	22
4. Beskattning av bränsle och elektrisk kraft.....	23
4.1 EU-rättsliga regleringar	23
4.2 Energiskattelagen	24
4.3 Bränsle- och koldioxidskatt.....	25
4.3.1 Skatteobjekt	25
4.3.2 Skattskyldighet	27
4.3.3 Skattesatser	28
4.4 Elskatt.....	28

4.4.1	Skatteobjekt	28
4.4.2	Skattskyldighet	29
4.4.3	Skattesatser	29
5.	Beskattning av tillverkningsindustrin.....	30
5.1	Bakgrund	30
5.2	EU-rättsligt ramverk.....	31
5.3	Bränslebeskattning	33
5.4	Beskattning av elektrisk kraft.....	34
6.	Tillverkningsprocess i industriell verksamhet.....	35
6.1	SNI-koder	36
6.2	Generös tolkning	37
6.3	Huvudsaklighetsrekvisitet och självständig del.....	39
6.4	Faktisk förbrukning och genomsyn	41
6.5	Integrerad del.....	43
6.6	Avgränsning av tillverkningsprocessen.....	46
7.	Analys.....	49
8.	Slutsats.....	54
	Käll- och litteraturförteckning.....	56
	Rättsfallsförteckning	59

Sammanfattning

Förbrukning av bränsle och elektrisk kraft är som huvudregel belagd med energiskatt. Beskattningen har en lång tradition och är i första hand statsfinansiellt motiverad men syftar även till att ha en allmänt efterfrågedämpande effekt. Energiskattesystemet innehåller dock en mängd lätttnadsregler som stadgar lägre skattesatser beroende på energiprodukt och förbrukning. Differentieringarna är exempel på hur energiskatten används som styrmedel för att uppnå olika energi- och miljöpolitiska mål. En form av energiförbrukning som omfattas av skattelättnader är förbrukning i tillverkningsprocess i industriell verksamhet. Skälet till att den svenska tillverkningsindustrin subventioneras är näringspolitiskt då energiskatten kan påverka konkurrenskraften på den internationella marknaden. Utformningen av lätttnadsreglerna ger dock upphov till oönskade konkurrenssnedvridningar och effektivitetsförluster på den inhemska marknaden.

Detta arbete undersöker utformningen och tillämpningen av tillverkningsindustrins skattelättnader, främst genom studier av rättspraxis. Syftet är att analysera och värdera gällande rätt utifrån de målsättningar och den teoretiska bakgrund som lagstiftaren har åberopat som motiv för lätttnadsreglerna. Slutsatsen är att det finns brister i nuvarande lagstiftning då skattesubventionerna medför att verksamheter beskattas olika beroende på exempelvis val av produktionssätt eller organisering av verksamheten. Skattelättnaderna begränsas inte heller till de verksamheter som från en teoretisk synvinkel är motiverade att undanta från beskattning. Detta måste anses utgöra en brist med hänsyn till energiskattens övergripande syften. Dagens regler kan delvis motiveras av praktiska skäl men kräver enligt min mening en översyn för att bättre överensstämja med energibeskattningsens syfte.

Summary

Consumption of fuel and electric power in Sweden is subjected to energy taxation. The energy tax has a long tradition and is primarily fiscally motivated, but it also aims at having a regressive effect on the demand for energy products. The tax system however contains a variety of tax reliefs depending on the energy product and how it is consumed. The energy taxes are in this way used as instruments to achieve various energy and environmental policy objectives. One form of energy consumption that is subject to tax reliefs is that of the manufacturing process in industrial activities. The motive behind the tax reliefs is that the energy tax could affect the competitiveness of the Swedish manufacturing industry in an international context. Inevitably, the differentiated tax rates also give rise to undesirable distortions of competition and efficiency losses in the domestic market.

This work examines the design and implementation of manufacturing tax credits, primarily through the study of case law. The aim is to analyze and evaluate the legislation in relation to its objectives and theoretical background. The conclusion is that there are shortcomings in the current legislation as it leads to different taxation of similar goods depending on how it is produced and how the activities are organised. Another problem with the tax reliefs is that they are not limited to those activities which from a theoretical view are justified to exempt from taxation. In regard to the overall purpose and the instrumental character of the energy tax it must be considered inexpedient. The current rules may be justified with arguments of cost efficiency and practical implementation issues, but require in my view a revision to better comply with the purpose of the energy tax.

Förkortningar

BFN	Bokföringsnämnden
EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska Unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
FoU	Forskning och utveckling
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KN	Kombinerade nomenklaturen
KRSU	Kammarrätten i Sundsvall
kWh	Kilowattimme
LSE	Lag (1994:1776) om skatt på energi
RF	Regeringsform (1974:152)
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SNI	Svensk näringsgrensindelning
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkt	Svensk skattetidning

1. Inledning

1.1 Bakgrund

I svensk rätt finns en mängd olika punktskatter som utgår på konsumtionen av vissa utvalda varor och tjänster. Gemensamt för dessa skatter är deras interventionistiska karaktär, alltså att de på något sätt påverkar den fria marknaden. Detta eftersom de till skillnad från mervärdesskatten inte är generella konsumtionsskatter som uttas på all typ av konsumtion. Typiskt sett används de som medel för att uppnå specifika politiska motiv och utformningen av skatterna baseras ofta på nationalekonomiska teorier. Förenklat kan de sägas ha antingen paternalistiska motiv, alltså verka avstyrande från ett i lagstiftarens ögon oönskat beteende, eller samhällsekonomiska effektivitetsmotiv, till exempel att internalisera samhällskostnader som verksamheten ger upphov till. Såväl motiven för som effekterna av punktskatterna är oftast en kombination av dessa teoretiska utgångspunkter och dessutom finns stora fiskala inslag.

En befintlig punktskatt av stor statsfinansiell betydelse är energiskatten. Denna regleras i lag (1994:1776) om skatt på energi¹ och består av fyra skatteformer: bränsleskatt, koldioxidskatt, svavelskatt och elskatt. Energibeskattningen är delvis harmoniserad på EU-nivå och de unionsrättsliga regleringarna har därmed stor betydelse både för utformningen och tolkningen av lagstiftningen. För att illustrera energiskattens statsfinansiella betydelse kan jämföras med beskattning av företagsvinster; intäkterna från energi- och miljöskatter uppgår till 2/3 av intäkterna från bolagsskatten.² Skatten är således av stor betydelse även för företagen och då framför allt för de verksamheter som förbrukar mycket energi, exempelvis inom tillverkningsindustrin. För att kompensera dessa företag för den hårda skattebelastningen och bibehålla den internationella konkurrenskraften finns olika lättnadsregler i form av differentierade skattesatser, avdrag och återbetalning av skatt.

En skattelättnad som tar sikte på just tillverkningsindustrin rör energi som förbrukas i tillverkningsprocess i industriell verksamhet.³ Bestämmelsen stadgar en kraftigt reducerad skattesats på bränsle- och elförbrukning⁴, men även en lägre koldioxidskatt. Tillverkningsindustrin har varit föremål för särregleringar sedan energiskattens begynnelse och idag uppskattas ca 70 000 företag bedriva verksamhet som kan anses

¹ Förkortad LSE.

² Jfr prop. 2015/16:100, s. 107. I vårbudgeten var de budgeterade intäkterna för 2017 115,1 miljarder från skatt på företagsvinster och 76,1 miljarder från energi- och miljöskatter. Av dessa 76,1 miljarder hänför sig 46,4 till energiskatten och 24,5 till koldioxidskatten.

³ 6 a kap. 1 § 9 p. och 11 kap. 9 och 14 §§ LSE i dess lydelse efter 1 januari 2017.

⁴ Normalskattesatsen är nästan 60 gånger högre.

industriell.⁵ Ett stort antal företag berörs alltså av bestämmelsen och skattelättnaden har stor betydelse för deras vinstmarginaler och konkurrenssituation på marknaden.⁶

Således kan energiskattens utformning ha inverkan på företagens beslutsfattande vilket i förlängningen påverkar den samhällsekonomiska effektiviteten. Samtidigt som det finns en strävan att undvika effektivitetsförluster till följd av skatten präglas området av närings-, energi- och miljöpolitiska intressen vilka inte alltid är förenliga med denna effektivitetssträvan. Men vilka är de teoretiska och politiska motiv som ligger till grund för tillverkningsindustrins skattelättnader? Hur förhåller de sig till energiskattens övergripande syften och vad avgör vilken energiförbrukning som ska omfattas av lättnadsreglerna? Dessa frågor utgör utgångspunkten för arbetet som har till avsikt att utreda nuvarande regleringar och identifiera optimeringsmöjligheter i nuvarande system.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med detta arbete är att undersöka hur skattelättnadsreglerna för tillverkningsindustrin förhåller sig till de politiska motiv och ekonomiska teorier som ligger till grund för dessa och för energibeskattningen i allmänhet.

För att uppnå detta syfte besvaras följande frågeställningar:

- Hur är energibeskattningen utformad och vad är dess bakgrund och syfte?
- Hur är tillverkningsindustrins skattelättnader utformade och vad är bakgrunden och syftet med dessa?
- Hur tolkas och tillämpas begreppet tillverkningsprocess i industriell verksamhet?
- Hur överensstämmer utformningen, tolkningen och tillämpningen av tillverkningsindustrins skattelättnader med deras syfte och energiskattens övergripande syfte?

1.3 Avgränsningar

För det första bör nämnas att detta arbete inte gör anspråk på att framlägga några förslag på en alternativ utformning av skattelättnadsreglerna. Detta eftersom sådana förslag kräver omfattande empiriska studier samt en översyn av energiskattesystemet i sin helhet. Syftet är endast att systematisera gällande rätt för att identifiera teoretiska brister med nuvarande utformning.

Energibeskattningen är präglad av dess karaktär som punktskatt. Punktskattesystemet behandlas dock inte närmare i denna framställning. Däremot är de ekonomiska teorier

⁵ SOU 2015:87, s. 344.

⁶ Jfr Söderman, SvSkt 2012:8 s. 658 f.

som diskuteras utvalda med hänsyn till punktskatternas särskilda karaktär eftersom punktskatterna skiljer sig från exempelvis inkomstskatten och mervärdesskatten. Till exempel har punktskatter till sin natur ett interventionistisk syfte.

Energibesattningen präglas även av sin detaljrikedom och tekniskt komplicerade utformning. Till exempel finns detaljerade regler rörande vem som är skattskyldig, när skattskyldigheten inträder och diverse skattelättnader. Någon närmre beskrivning av de många särregleringar som finns görs inte i denna framställning. Arbetet fokuserar istället på mer principiella aspekter samt de specifikt studerade skattelättnader som aktualiseras först då skattskyldighet konstaterats föreligga.

Utformningen av energibesattningen bär en tydlig prägel av dess EU-rättsliga grund. För att ge läsaren en övergripande förståelse för beskattningens utformning och syften avhandlas kortfattat de EU-rättsliga dokument som ligger till grund för lagstiftningen. Däremot görs ingen närmre redogörelse för regelsystemet i stort, allmänna EU-rättsliga principer eller någon jämförelse mellan svensk rätt och den EU-rättsliga lagstiftningen på området.

Även de processuella regler som omgärdar energibesattningen är mycket komplicerade. Punktskatterna handläggs av ett särskilt kontor inom Skatteverket och med hänsyn till de många tekniska frågor som uppkommer aktualiseras ofta bevisfrågor. Denna framställning undantar helt dessa aspekter bortsett från ett konstaterande av att detta medför att handläggningen av punktskatter på energi kan vara tids- och kostnadskrävande för både Skatteverket och de inblandade företagen.

1.4 Metod

I syfte att utreda gällande rätt på området har traditionell rättsdogmatisk metod använts. Metoden innebär en systematisk studie och tolkning av rättskällorna.⁷ Utgångspunkten har utgjorts av Peczeniks uppdelning i rättskällor som skall, bör respektive får åberopas.⁸ Med hjälp av lagtext, förarbeten och doktrin presenteras en översiktlig bild av energibesattningsområdet och en närmre genomgång av energibesattningen på bränsle och elektrisk kraft.

För att utreda innehållet i gällande rätt genomförs en närmre studie av rättspraxis avseende begreppet tillverkningsprocess i industriell verksamhet. I denna del konstrueras olika undergrupper för att systematisera rättsfallen efter de faktorer som varit utslagsgivande i domstolens eller skatterättsnämndens bedömning. Denna systematisering

⁷ Peczenik, s. 312 ff. och Sandgren, s. 39 ff.

⁸ Peczenik, s. 213 ff.

utgår från de faktorer som diskuterats i förarbeten, doktrin och skatteverkets interna styrdokument.

Urvalet av rättsfall har skett genom en kombination av två förfaranden. Utgångspunkten har varit sökningar i olika databaser på domar från Kammarrätten och Högsta Förvaltningsdomstolen innehållande nyckelorden ”tillverkningsprocess i industriell verksamhet”. Detta underlag har sedan kompletterats med relevanta rättsfall som omnämns i förarbeten och doktrin.

Analysen utgår ifrån de ekonomiska teorier som präglar beskattningens utformning. Med hänsyn till den influens nationalekonomiska teorier haft på energiskattelagstiftningen utgör samhällsekonomisk effektivitet en relevant jämförelsenorm. Till den del arbetet anlägger ett rättsekonomiskt perspektiv är detta dock endast deskriptivt och ifrågasätter inte huruvida och av vilken anledning samhällsekonomisk effektivitet är att eftersträva.⁹

Även övriga syften med lagstiftningen används som norm i analysen. Genom en sådan studie kan brister i nuvarande lagstiftning identifieras och förslag till optimeringar presenteras. Lagstiftningens syfte kan dock inte begränsas till det som uttryckligen nämns i förarbeten. Även utformningen av de materiella reglerna och regelsystemet i sin helhet kan anses ge uttryck för syftet, särskilt vad gäller områden med stark politisk prägel så som energiskattesystemet. Det kan således finnas anledning att skilja på det av lagstiftaren explicit uttryckta syftet och det syfte som framkommer vid en närmare studie av lagtexten.

1.5 Teori

Arbetet tar sin utgångspunkt i en neoklassisk nationalekonomisk teoribildning.¹⁰ Med hänsyn till det stora inflytande som dessa teorier haft på punktskatternas utformning behandlas de i ett särskilt avsnitt.¹¹ En kort introduktion fyller dock en funktion redan i detta skede för att ge en övergripande förståelse för vissa grundläggande begrepp.

För det första finns en teoribildning som rör *optimal beskattning*. Denna bygger på antagandet att alla skatter medför samhällsekonomiska effektivitetsförluster. Den optimala beskattningen innebär att effektivitetsförlusterna minimeras samtidigt som behovet av skatteintäkter uppfylls.¹²

⁹ Dahlman m. fl., s. 70.

¹⁰ Jfr Dahlman, m. fl., s. 65 ff.

¹¹ Se avsnitt 3.1.

¹² Jfr avsnitt 3.1.1.

I den skatterättsliga doktrinen tolkas ofta teorin om optimal beskattning som ett krav på *neutralitet*. Skattesystemet bör förhålla sig neutralt i förhållande till de ekonomiska aktörernas handlingsalternativ för att ha minsta möjliga inverkan på den fria marknaden. Besluten kan till exempel avse konsumentens val mellan varor, företagets val mellan produktionsfaktorer eller olika sätt att organisera sin verksamhet.¹³

Vissa effektivitetsförluster är dock resultat av olika marknadsmisslyckanden, alltså situationer där den fria marknaden inte fungerar självreglerande. Ett exempel på sådana effektivitetsförluster är *negativa externaliteter*. Teorin baseras på idén att prismekanismen på den fria marknaden bortser från de kostnader som varken bärs av producenten eller konsumenten, exempelvis konsumtion av kollektiva resurser så som luft och fossila bränslen. Skattesystemet kan användas som redskap för att korrigera dessa marknadsmisslyckanden.¹⁴

För att analysera de reella effekterna av en skattepålaga används teorin om *skatteincidens*. Utgångspunkten är att den slutliga kostnaden för skatten genom övervältring ofta bärs av någon annan än det utpekade skattesubjektet eftersom endast fysiska personer kan vara skattebärare. En kartläggning av övervältringseffekterna, teoretiskt eller empiriskt, är således en förutsättning för att förstå skattens inverkan på marknaden.¹⁵

Den neoklassiska nationalekonomiska teoribildningen har till stora delar blivit föremål för intern kritik.¹⁶ Grunderna är dock fortfarande relevanta för arbetets målsättning att förstå och analysera den teoretiska bakgrunden för energibeskattnings utformning. Följande arbete gör inte någon ansats att utvärdera redovisade teorier eller ge någon heltäckande bild av forskningsområdet. De teoretiska avsnitten bör dock läsas med en medvetenhet om att de endast redovisar huvuddragen vilka bygger på antaganden och förenklingar som kan ifrågasättas.

1.6 Material och forskningsläge

Den svenska juridiska doktrin som behandlar punktskatter är mycket knapphändig. Inom ramen för den svenska rättsvetenskapen är det endast Stefan Olsson som publicerat någon mer utförlig beskrivning av området genom sin avhandling¹⁷ och efterföljande punktskatterättsliga handbok.¹⁸ Vad gäller energiskatten är det Asbjörn Eriksson som står

¹³ Jfr avsnitt 3.1.2.

¹⁴ Jfr avsnitt 3.1.3.

¹⁵ Jfr avsnitt 3.1.4.

¹⁶ Jfr Olsson 2001, s. 56–91.

¹⁷ Olsson, Stefan, *Punktskatter: rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv*, Uppsala 2001.

¹⁸ Olsson, Stefan, *Punktskatter: en handbok*, Stockholm 2009.

för den mest omfattande publikationen.¹⁹ Denna är dock främst inriktad på att utröna energiskattens karaktär.

Då doktrinen som berör energibeskattningen är mycket sparsam har främst andra källor använts för att beskriva gällande rätt på området. I första hand har lagtext och förarbeten legat till grund för redogörelsen men även Skatteverkets interna dokument, lagkommentarer i juridiska databaser samt artiklar publicerade i skatterättsliga tidskrifter har använts.

Doktrinen har behandlats med stor försiktighet vad gäller utformningen av gällande rätt, särskilt då Erikssons publikation från 1996 som av naturliga skäl inte behandlar den EU-rättsliga harmoniseringen av området. Främst har befintlig doktrin tjänat syftet att illustrera övergripande målsättningar och historiska aspekter av energibeskattningen. Detta eftersom energiskattelagstiftningen ofta är föremål för ändringar som ett resultat av dess tydliga miljö- och näringspolitiska prägel samt kopplingar till EU-rätten.

Med anledning av bristen på deskriptiva framställningar baseras framställningen till stor del på praxis. Avgörandena präglas till stor del av in casu-bedömningar och därmed är antalet rättsfall från högsta instans begränsade till antalet. Med målsättningen att utröna övergripande tendenser i rättstillämpningen har därför ett stort antal kammarrättsavgöranden använts. Dessa har mindre prejudicerande verkan men kan ändå användas i syfte att fastställa gällande rätt. Dessutom tjänar de både ett exemplifierande och illustrerande syfte avseende tillämpningen av gällande rätt.

1.7 Definitioner

Begreppet *energiskatt* används i litteraturen och av domstolarna med varierande innebörd. Dels används det som ett samlat begrepp för de skatteformer som regleras i lag om skatt på energi och dels för beskattning av bränsle. I detta arbete används det uteslutande som ett samlingsbegrepp och de fyra skatteformer som regleras i LSE betecknas i huvudsak bränsleskatt, koldioxidskatt, svavelskatt och elskatt. Detta i syfte att klargöra vilken eller vilka skatter som avses då de delvis skiljer sig åt i karaktär, utformning och syfte.

Viss begreppsförvirring råder också rörande *tillverkningsprocess i industriell verksamhet* då lagtextens formulering skiljer sig åt mellan bränsle- respektive elskatten. Lättnader för bränsleskatten medges förbrukning i ”tillverkningsprocess i industriell verksamhet” medan motsvarande bestämmelse för elskatten stadgar lättnader vid förbrukning i ”industriell verksamhet i tillverkningsprocessen”. I detta arbete görs ingen åtskillnad mellan dessa formuleringar då skillnaderna inte påverkar det materiella innehållet.

¹⁹ Eriksson, Asbjörn, *Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?*, Umeå 1996.

För att förtydliga att minskade intäkter till staten kan betraktas som en statsfinansiell utgift används termen *skatteutgift*. Denna begreppsbildning fyller särskilt en funktion med hänsyn till energiskatteområdets koppling till statsstödsreglerna.²⁰ Varje avvikelse från det neutrala skattesystemet kan anses utgöra en skatteutgift.²¹ En sådan användning av begreppet kräver en definition av det neutrala skattesystemet. Enligt Mattsson är syftet med regleringen avgörande och en skatteutgift föreligger då ett direkt bidrag skulle fylla samma funktion.²²

1.8 Disposition

Uppsatsen kan utöver analysen sägas bestå av två huvuddelar; dels en mer allmänt hållen del som redogör för bakgrund och teori och dels en företrädevis rättsdogmatisk del som beskriver gällande rätt. Den första delen syftar till att ge en övergripande förståelse för energiskattesystemets grunder och inleds med en introduktion av energiskatten som beskriver dess historiska bakgrund och syfte. Därefter följer en redogörelse för skattens teoretiska grund genom en presentation av nationalekonomisk teori och dess relevans för energiskatten.

I den andra delen behandlas inledningsvis energiskattesystemets materiella utformning avseende beskattning av bränsle och el. Avsnittet fokuserar på svensk rätt men redogör även kortfattat för det EU-rättsliga ramverket. Arbetet övergår sedan till att närmare beskriva de regler som behandlar skattelättnaderna för tillverkningsindustrin. I detta sammanhang redogörs även kortfattat för bakgrunden till denna särreglering. Till sist behandlas begreppet tillverkningsprocess i industriell verksamhet som utgör arbetets huvudsakliga fokus. Framställningen bygger främst på en detaljerad redovisning och systematisering av praxis.

Avslutningsvis presenteras en analys av skattelättnadernas utformning och tillämpning utifrån de teorier och syften som presenterats i arbetets första del.

²⁰ Detta samband finns beskrivet i avsnitt 5.2.

²¹ Gunnarsson, s. 144 ff.

²² Mattsson, s. 138 ff.

2. Energiskattens bakgrund och syfte

Detta inledande avsnitt är avsett att ge en introduktion till energiskattens syfte och karaktär. Särskilt belyses energiskattens historiska kontext och dess särdrag i förhållande till övriga skatter. Syftet är att ge en förståelse för de intressen som präglar utformningen av de materiella reglerna och utröna de övergripande motiv som ligger bakom beskattningen av energi.

2.1 Punktskatt

Energiskatten utgör en så kallad punktskatt, vilket är ett samlingsnamn för de skatter som utgår på särskilt utvalda varor eller tjänster.²³ Det är svårt att definiera vad som utgör en punktskatt då beteckningen används på ett stort antal skatter av olika karaktär och det inte finns någon klar definition av begreppet.²⁴ Som exempel på punktskatter kan utöver energiskatten nämnas tobaksskatten²⁵, alkoholskatten²⁶ och skatt på naturgrus²⁷.

Punktskatterna kan dock sägas ha två gemensamma drag som i kombination särskiljer dem från övriga skatter. För det första är de *indirekta* vilket innebär att det i lagstiftningen utpekade skattesubjektet inte är avsett att vara skattebärare. Punktskatterna förutsätts således, i likhet med mervärdesskatten, övervältras på någon annan än den skattskyldige.²⁸ Mervärdesskatten är dock generell och avsedd att träffa all konsumtion, det vill säga ha en så bred skattebas som möjligt, för att i största mån undvika att marknaden påverkas av skatten. Detta till skillnad från punktskatterna som är *selektiva* och ofta har till direkt syfte att påverka marknaden.²⁹ Gemensamt för punktskatterna är även den administrativa hanteringen; dels är de föremål för särskilda förfaranderegler och dels handläggs skatterna vid ett särskilt skattekontor i Ludvika.³⁰

Initialt infördes punktskatterna i ett rent fiskalt syfte och bestod främst av varubeskattning av lyxkonsumtion, så kallade acciser. Skatterna hade den fördelen att de i likhet med tullar var administrativt praktiska. I Sverige beskattades i slutet av 1800-talet endast alkohol och socker, men dessa skatter stod för hälften av de statliga skatteintäkterna. I takt med utvecklingen av skattesystemet minskade punktskatternas fiskala betydelse och under efterkrigstiden identifierades nya användningsområden då de började betraktas som

²³ Olsson 2009, s. 15.

²⁴ Olsson 2009, s. 16 ff. Se dock legaldefinitionen i 3 kap. 15 § SFL avseende vilka skatter som utgör punktskatter i skatteförfarandehänseende.

²⁵ Lag (1994:1563) om tobaksskatt.

²⁶ Lag (1994:1564) om alkoholskatt.

²⁷ Lag (1995:1667) om skatt på naturgrus.

²⁸ Olsson 2009, s. 17 f. Jfr Musgrave & Musgrave, s. 224.

²⁹ Olsson 2001, s. 72. Jfr SOU 1957:13, s. 16 där utredningen benämner dessa skatter *speciella*.

³⁰ Olsson 2009, s. 15.

ett konjunkturpolitiskt styrmedel.³¹ I samband med införandet av en generell indirekt varubeskattning 1960 minskade det fiskala behovet av punktskatter ytterligare. Detta innebar att punktskatternas styrfunktioner blev allt mer centrala och idag används de nästan uteslutande i sådana syften.³²

2.2 Energibeskattnings utveckling

Den svenska energibeskattningen går tillbaka till bensinskattens införande 1924.³³ Denna följdes 1937 upp med tillkomsten av en särskild skatt på brännolja³⁴ och 1951 infördes även en skatt på el.³⁵ Skatt på bensen och brännolja utgick vid förbrukning av motorfordon och syftade till att finansiera det allmännas kostnader för vägväsendet.³⁶ Det var dock först 1957 som en allmän, och i princip heltäckande, energiskatt tillkom.³⁷ Skatten infördes främst av statsfinansiella skäl i syfte att finansiera bland annat olika sociala reformer.³⁸ Dåvarande skattebas ansågs för snäv för att kunna tillgodose statens behov av intäkter.³⁹ Utvidgningen av skattebasen motiverades även av neutralitetsskäl då det ansågs önskvärt att all energi beskattades för att undvika en övergång från beskattat till obeskattat bränsle.⁴⁰

Den allmänna energiskatten syftade även specifikt till att finansiera en omläggning av energipolitiken mot ett minskat oljeberoende och utbyggnad av kärnkraften, en inriktning som till stor del var ett resultat av Suezkrisen.⁴¹ Detta syfte förlorade dock snart sin betydelse och skatten betraktades istället som ett komplement till den allmänna varuskatten.⁴² Förslag framlades till och med på att totalt avskaffa punktskattningen på energi och ersätta denna med en ren mervärdesskatt.⁴³

Även om det huvudsakliga syftet med energiskatten kan sägas ha varit fortsatt statsfinansiellt skedde under 70-talet en tydlig kursändring av energipolitiken.⁴⁴ En ökad medvetenhet om energikonsumtionens negativa effekter och en allt mer negativ inställning till kärnkraft föranledde att energipolitikens fokus förflyttades från

³¹ Jfr SOU 1957:13, s. 72 ff.

³² Olsson 2009, s. 15 ff.

³³ Bensinskatteförordningen den 23 maj 1924 (nr 126).

³⁴ Förordningen av den 3 maj 1935 (nr 142).

³⁵ Förordningen av den 1 juni 1951 (nr 374).

³⁶ SOU 1964:25, s. 359 f.

³⁷ Förordningen (1957:262) om allmän energiskatt.

³⁸ SOU 1957:13, s. 11 f. och prop. 1957:175, s. 28 f.

³⁹ SOU 1957:13, s. 98.

⁴⁰ Jfr prop. 1957:175, s. 86.

⁴¹ Prop. 1957:175, s. 32 f. och s. 37 ff.

⁴² SOU 1964:25, s. 502. Jfr SOU 1978:17, s. 708.

⁴³ SOU 1964:25, s. 503. Observera att energiprodukter idag belastas av både en mervärdesskatt och en punktskatt.

⁴⁴ Se prop. 1975:30 och prop. 1975:92. Jfr Eriksson, s. 19 f.

energitillförsel mot hushållningsfrågor på förbrukarsidan. I samband med detta återopades energiskattens allmänt efterfrågedämpande effekt.⁴⁵ Kursändringen kan sägas utgöra en del av en miljöpolitisk strategi men bör kanske snarare ses som ett resultat av oljekrisens återaktualisering av Sveriges oljeberoende.⁴⁶ Ifrågasättandet av den fortsatta utbyggnaden av kärnkraften innebar dock ett större fokus på alternativa energikällor vilket medförde att även miljöaspekterna fick större utrymme.⁴⁷

Under 70-talet började energibeskattningen också i högre grad betraktas som ett potentiellt styrmedel för att uppnå vissa resursallokeringsmål, till exempel korrigeringar för externa effekter i energiproduktion och -användning, samt energipolitiska mål i allmänhet.⁴⁸ Detta medförde att det under decenniets andra del och in på 80-talet framlades ett stort antal propositioner med energipolitisk prägel.⁴⁹ Ett exempel på energipolitiskt motiverade lagändringar är de riktade höjningarna av oljeskatten.⁵⁰

I samband med EU-inträdet genomfördes ett antal reformer av energibeskattningen. För det första infördes i samband med skattereformen 1990 en mervärdesskatt på energi⁵¹ vilket ytterligare stärkte energiskattens karaktär av styrmedel. Dessutom infördes riktade miljöskatter på både koldioxid⁵² och svavel⁵³ utöver den befintliga energiskatten.⁵⁴ Senare samlades de olika skatteformerna i nuvarande energiskattelag.⁵⁵ Därefter har EU-rätten fått allt större inflytande på och gjort allt större insteg på energiskatteområdet, framför allt genom punktskattedirektivet⁵⁶ och harmoniseringen av energiskatten⁵⁷. Detta har medfört att energiskattelagstiftningen har blivit alltmer komplicerad till sin utformning.⁵⁸ Området har även successivt blivit föremål för fler miljöpolitiska åtgärder så som främjande av förnybara energikällor vilket stärkt dess miljöpolitiska karaktär. Energiskatten kan i vissa delar numera betraktas som ett komplement till mer specifika miljöpolitiska styrmedel som exempelvis handel med utsläppsätter.⁵⁹

⁴⁵ Se exv. prop. 1975:30, s. 11 ff.

⁴⁶ Jfr Eriksson, s. 19 f. Se även prop. 1975:30 s. 1 ff. och prop. 1979/80:30, s. 16 ff.

⁴⁷ Se prop. 1978/79:115, s. 1 ff. Jfr Eriksson, s. 60 f.

⁴⁸ Normann, s. 76. Jfr SOU 1978:17, s. 707 f.

⁴⁹ Exv. prop. 1978/79:115 och prop. 1983/84:28.

⁵⁰ Prop. 1979/80:30.

⁵¹ Prop. 1989/90:111.

⁵² Lagen (1990:582) om koldioxidskatt.

⁵³ Lagen (1990:587) om svavelskatt.

⁵⁴ Prop. 1989/90:50.

⁵⁵ Lag (1994:1776) om skatt på energi. Se prop. 1994/95:54.

⁵⁶ Dir. 2008/118/EG. Detta direktiv ersatte cirkulationsdirektivet, dir. 92/12/EEG. Jfr prop. 2009/10:40.

⁵⁷ Dir. 2003/96/EG.

⁵⁸ Jfr Olsson 2009, s. 17.

⁵⁹ Dir. 2003/87/EG. Se även lag (2004:1199) om handel med utsläppsätter.

2.3 Energibeskattnings syfte

Energiskatten präglas av diverse skilda motiv som har varierat över tid och i takt med svängningar inom politiken och på den internationella energimarknaden. När energiskatten infördes 1957 hade den som tidigare nämnts i princip uteslutande ett fiskalt motiv för att finansiera en omläggning av energiförsörjningen och vissa sociala reformer.⁶⁰ Eftersom energiskatten utgör en speciell varu- och förbrukningsskatt, innebär att skatt endast utgår på särskilt utvalda varor och vid viss förbrukning, är den dock till sin natur interventionistisk.⁶¹ I samband med 1990 års skattereform fick det övriga skattesystemet en tydlig neutralitetsprägel medan energibesattningen blev alltmer interventionistisk bland annat genom införandet av koldioxid- och svavelskatt.⁶² Allt eftersom har alltså dess styrmedelskaraktär stärkts och energiskattesystemet används idag för att uppnå olika miljö- och energipolitiska mål, även om det fiskala syftet kvarstår.⁶³

Ett grundläggande syfte som är både miljö- och energipolitiskt är att energiskatten väntas ha en efterfrågedämpande effekt genom att minska konsumtionsutrymmet hos energiförbrukaren.⁶⁴ Skatten ska alltså av hushållningsskäl verka styrande från konsumtion av energi till konsumtion av andra nyttigheter. Miljöpolitiskt är skatten ett medel för att minska den totala energikonsumtionen och energipolitiskt är den ett medel för att minska Sveriges energiberoende på den internationella marknaden. I förlängningen är detta syfte alltså även näringspolitiskt då skatten väntas bidra till en självständighet i energiförsörjningen som stärker den internationella konkurrenskraften. Förutsatt att skatten har den avsedda effekten urholkas dock det fiskala syftet på längre sikt.⁶⁵

Koldioxidskatten har ett tydligt uttalat miljöpolitiskt syfte då den avser att "... minska koldioxidutsläppen vid förbränning av vissa bränslen"⁶⁶ och betraktas allmänt som en miljöprofilering av energiskatten. Eriksson menar dock att koldioxidskatten i alla fall vid sitt införande främst hade ett fiskalt syfte och att den fyller samma syfte som en höjd skattesats på fossila bränslen.⁶⁷

Karaktäristiskt för energiskatten är de många skilda intressen som berörs av och beaktas vid lagstiftningens utformning. Som exempel kan tas de grundläggande principer som enligt lagstiftaren skulle vara vägledande för energiskattens utveckling under 90-talet;

⁶⁰ Prop. 1957:175, s. 34 ff.

⁶¹ Jfr SOU 1957:13, s. 16

⁶² Eriksson, s. 52 f.

⁶³ Jfr Eriksson, s. 64. Det fiskala syftet har dock minskat i betydelse till följd av att mervärdes-skatteområdet utökas till att även omfatta energiprodukter.

⁶⁴ Se exv. prop. 1975:30, s. 11 ff. Jfr Eriksson, s. 67 och 111 ff.

⁶⁵ Jfr Eriksson, s. 63 f.

⁶⁶ Prop. 1989/90:111, s. 148.

⁶⁷ Eriksson, s. 59 och 64.

”energikällors effekter på miljön, bytesbalansen, försörjningstryggheten, sysselsättningen och den industriella utvecklingen”⁶⁸. Av naturliga skäl står flera av dessa intressen i konflikt med varandra och resultatet utgör kompromisser och avväganden mellan dessa värden. Att energiskatten på detta sätt används som styrmedel för skilda målsättningar kan kritiserar ur effektivitetssynpunkt.⁶⁹

2.4 Sammanfattning

Energiskatten en punktskatt vilkas användningsområde utvecklats från att vara rent statsfinansiellt till att användas som styrmedel för olika politiska syften.⁷⁰ Även energiskatten har genomgått en sådan utveckling där den i samband med oljekriserna användes som energipolitiskt redskap och senare även som ett verktyg för att uppnå miljöpolitiska mål.⁷¹ Dess roll som styrmedel består främst av dess efterfrågedämpande effekter, vilket står i överensstämmelse med både energi- och miljöpolitiska mål. Koldioxidskatten har en särställning som miljöprofilering av energiskatten medan utformningen av den allmänna energiskatten tydligare påverkas av de många och ibland motstående intressen som lagstiftaren beaktat.⁷²

3. Energibeskattningsens teoretiska bakgrund

Utformningen av energiskattesystemet präglas av nationalekonomisk teoribildning eftersom de syftar till att på olika sätt styra marknaden. Vissa regleringar syftar direkt till att öka den samhällsekonomiska effektiviteten genom att korrigera så kallade marknadsmisslyckanden. Skatter som har andra överordnade mål, till exempel energi- och miljöpolitiska, bör istället utformas så att effektivitetsförluster minimeras. I detta avsnitt redogörs kortfattat för grunderna i relevanta teorier och deras applicering på energibeskattningen.

3.1 Nationalekonomiska utgångspunkter

Den överordnade målsättningen inom nationalekonomisk teoribildning är att uppnå samhällsekonomisk effektivitet. Effektivitet föreligger då nyttigheterna är fördelade på ett sådant sätt att ingen kan uppnå högre välstånd utan att någon annan minskar sitt välstånd i motsvarande mån.⁷³ Utifrån vissa grundantaganden om bland annat ekonomiskt rationella

⁶⁸ Prop. 1983/84:28, s. 1 och 17.

⁶⁹ Jfr SOU 2015:87, s. 141.

⁷⁰ Jfr avsnitt 2.1.

⁷¹ Jfr avsnitt 2.2.

⁷² Jfr avsnitt 2.3.

⁷³ Jfr Pareto, s. 110 f.

aktörer, fullständigt informationsutbyte och avsaknad av transaktionskostnader antas den perfekta marknaden uppnå detta tillstånd om den lämnas fri från intervention.⁷⁴

Effektiviteten bygger på att utbud och efterfrågan styr produktionen och konsumtionen av olika nyttigheter. Dessa allokeras sedan genom ekonomiska transaktioner till de som värderar nyttigheterna högst. Vissa effektivitetsförluster uppkommer dock vid transaktionerna i form av kostnader för att sluta avtal, så kallade transaktionskostnader. Effektivitetsförluster kan också uppkomma på grund av informationsasymmetrier som gör att marknadsaktörerna inte fattar ekonomiskt rationella beslut. Samtliga effektivitetsförluster som inte beror på offentliga interventioner på marknaden kan betecknas marknadsmisslyckanden.⁷⁵

3.1.1 Optimal beskattning

Eftersom skattesystemets legitimitet bygger på skatteförmågeprincipen måste skattebaserna bestå av olika indikationer på ekonomiskt välstånd. Detta innebär ofrånkomligen att skatten påverkar det ekonomiska beslutsfattandet och därmed den fria marknaden.⁷⁶ Beskattning utgör således en offentligt intervention som kan ge upphov till effektivitetsförluster.

Exempelvis medför införandet av en skatt på en vara att priset på varan höjs och efterfrågan minskar.⁷⁷ Genom att varuskatter påverkar samhällsaktörernas beslutsfattande intervenerar den på den fria marknaden. Producenten ges incitament att producera färre varor och höja varans pris och konsumenten ges incitament att konsumera en mindre mängd av varan till förmån för annan konsumtion. Varuskattens interventionistiska karaktär kan alltså ge upphov till effektivitetsförluster i form av underproduktion respektive underkonsumtion av den beskattade varan.⁷⁸

Om skatten inte är i första hand samhällsekonomiskt, utan exempelvis fiskalt, motiverad bör den utformas så att den medför minsta möjliga effektivitetsförluster. Denna generella målsättning benämns optimal beskattning. Avseende varubeskattning kan Ramsey-regeln användas som riktmärke vilken innebär att varor med låg efterfrågeelasticitet bör beskattas högre än varor med hög elasticitet.⁷⁹ Detta eftersom efterfrågan förväntas vara mer eller mindre densamma oavsett pris och skattepålagan därmed i mindre mån väntas påverka den fria marknaden.

⁷⁴ Jfr Dahlman m. fl., s. 61 ff.

⁷⁵ Rosen m. fl., s. 46 ff.

⁷⁶ Musgrave & Musgrave, s. 291 f.

⁷⁷ Musgrave & Musgrave, s. 270.

⁷⁸ Musgrave & Musgrave, s. 308.

⁷⁹ Olsson 2001, s. 61.

3.1.2 Neutralitet

En i skatterättsliga sammanhang ofta återopad tolkning av optimal beskattning är att det anses eftersträvansvärt med ett neutralt utformat skattesystem. Innebörden av detta är att beskattningen inte ska påverka val mellan olika handlingsalternativ utan värderelationerna ska vara samma före och efter beskattning.⁸⁰ Neutralitetssträvan kan avse olika aspekter av marknaden så som allokering av produktionsfaktorer och konsumenternas val mellan olika varor och tjänster.⁸¹ Skattesystemet bör också vara neutralt i förhållande till konkurrensfaktorer så som val av verksamhetsform, finansieringsform, verksamhetsort, produktionsmetod och konsumtionsmönster.⁸² Konkurrerande producenter ska alltså behandlas lika i skattehänseende för att inte snedvrída produktionsutbudet.⁸³ Även i förhållande till den internationella marknaden bör konkurrenssnedvridningar till följd av beskattning undvikas för att uppnå maximal effektivitet.⁸⁴ Eftersom skattesystemet till sin natur är intervenerande går det dock inte att uppnå en helt neutral beskattning.⁸⁵

En särskild aspekt av neutraliteten är att skattesystemet bör förhålla sig neutralt till företagsorganisatoriska överväganden. Detta eftersom effektivitetsförluster kan uppkomma till följd av integrationskostnader inom ett företag. Ett stort företag med många olika verksamheter kan till exempel ha ett större behov av administrativ organisation och interna strukturer. Ett mindre företag med en mer begränsad verksamhet är ofta mer flexibel och kan snabbare anpassa sig efter förändrade förhållanden på marknaden. Därmed kan anlitaandet av en extern aktör för att bedriva delar av verksamheten vara mer effektivt än att integrera samtliga verksamheter i ett företag.⁸⁶ Om skattesystemet påverkar dessa beslut kan effektivitetsförluster uppkomma.

3.1.3 Externaliteter

Skatter kan även ha till direkt syfte att öka den samhällsekonomiska effektiviteten genom att korrigera marknadsmisslyckanden. Ett sådant marknadsmisslyckande är externaliteter vilket är benämningen på den direkta påverkan som en aktörs beteende har på tredje parts nytta. Eftersom den drabbade inte omfattas av det kontraktuella förhållandet påverkar externaliteten varken utbudet eller efterfrågan på varan.⁸⁷ Ett klassiskt exempel på negativa externaliteter är miljöföroreningar som en verksamhet ger upphov till. Externaliteter kan dock även vara positiva, alltså öka någon annans nytta. Här utgör det

⁸⁰ Grosskopf m. fl., s. 43, Gunnarsson, s. 143 och Pålsson, s. 61.

⁸¹ Melz, s. 69 ff.

⁸² Gunnarsson, s. 141.

⁸³ Melz, s. 73.

⁸⁴ Alhager, s. 75 f.

⁸⁵ Gunnarsson, s. 137.

⁸⁶ Dahlman m. fl., s. 190 ff.

⁸⁷ Rosen m. fl., s. 73 ff. Jfr Pigou, s. 176.

klassiska exemplet forskning som kan bidra med ökat välbefinnande för många utan att dessa betalar något faktiskt pris för nyttigheten.⁸⁸

Kännetecknande för externaliteter är alltså att marknadens värdering av kostnaden eller nyttan inte överensstämmer med samhällets. Detta medför att marknaden producerar för stora mängder av nyttigheten vid förekomsten av negativa externaliteter eftersom marknaden inte tar hänsyn till samtliga kostnader.⁸⁹ Nyttigheter som ger upphov till positiva externaliteter producerar marknaden däremot i för liten utsträckning eftersom marknadens efterfrågan är lägre än samhällets. Både över- och underproduktion innebär dock samhällsekonomiska effektivitetsförluster.⁹⁰

Vad gäller externa kostnader så kan marknadsmislyckandet korrigeras genom att dessa på något sätt internaliseras i verksamheten.⁹¹ För det fall antalet drabbade av externaliteten är få och det går att hänföra kostnaderna till ett begränsat antal aktörers verksamhet kan privata lösningar för detta åstadkommas. Det offentliga behöver då endast tillhandahålla ett rättssystem med civilrätt i form av exempelvis äganderättsfördelning och skadeståndsregler som optimerar förutsättningarna för sådana lösningar.⁹²

Vad gäller kollektiva nyttigheter så som ren luft blir däremot transaktionskostnaderna alltför höga för att sådana lösningar ska komma till stånd. Exemplet luftföroreningar tjänar här väl som illustration. Dels finns ett oräkneligt antal drabbade och dels går det inte att hänföra en specifik nyttominskning till en enskild verksamhet. Det går således inte att med civilrättsliga medel skapa förutsättningar för marknadsaktörerna att själva framförhandla den samhällsekonomiskt effektiva lösningen.⁹³ Kollektiva nyttigheter är också svåra att värdera då det inte finns någon faktisk marknad där betalningsviljan kan fastställas och den enskilde aktören generellt sett antas undervärdera nyttigheten.⁹⁴

För att uppnå en effektiv resursanvändning av kollektiva nyttigheter så krävs alltså någon form av offentlig intervention.⁹⁵ Denna kan bestå av exempelvis förbud, avgifter eller skatter. Skatter vars syfte är att internalisera externa kostnader benämns pigouvianska skatter. Effekten av en sådan skatt är att marginalkostnaden för varje producerad enhet

⁸⁸ Rosen m. fl., s. 75 och 103.

⁸⁹ Rosen m. fl., s. 77.

⁹⁰ Rosen m. fl., s. 47 f.

⁹¹ Pigou, s. 187 f.

⁹² Se Rosen m. fl., s. 81 ff. som behandlar äganderättsfördelning och förhandlingslösningar.

Dahlman m. fl., s. 113–127 utgår istället från skadeståndsrätten som medel för att internalisera kostnaderna.

⁹³ Rosen m. fl., s. 82 f.

⁹⁴ Rosen m. fl., s. 79 f. Jfr Musgrave & Musgrave, s. 743 ff.

⁹⁵ Jfr Pigou, s. 194.

ökar så att den i högre utsträckning avspeglar de samhälleliga kostnaderna. Rent praktiskt uppkommer dock svårigheter vad gäller att värdera externaliteterna för att fastställa en optimal skattesats.⁹⁶ Dessutom uppkommer vissa transaktionskostnader i form av de administrativa kostnader som skatten medför.⁹⁷ Rent teoretiskt väntas skatteintäkterna motsvara de kostnader som externaliteten ger upphov till vilket medför att en ideal pigouviansk skatt inte ger något överskott till staten.⁹⁸

Skatteobjektet för den pigouvianska skatten kan variera så länge den relaterar till de externa kostnaderna. Ur effektivitetssynpunkt bör det dock i största möjliga mån lämnas upp till marknaden att avgöra hur och var åtgärder vidtas som minskar externaliteterna. På detta sätt blir företagsekonomiska överväganden avgörande för vilka åtgärder som vidtas och dessutom allokeras de till de verksamheter där de kan genomföras till lägst kostnad.⁹⁹

3.1.4 Incidens

Nationalekonomiska teorier kan utöver dess normativa roll användas i syfte att förutsäga och undersöka skattens effekter. Detta är särskilt betydelsefullt i de fall skatten är avsedd att ha en viss styrmedelsfunktion. En faktor som påverkar skattens styrande effekter är skatteincidensen eller dess övervältringsförmåga. Teoribildningen syftar till att utröna vem som bär kostnaderna för skatten. Begreppet övervältring tar sikte på den skattskyldiges möjligheter att överföra skattebördan på ett annat subjekt medan skatteincidens kan användas för att beteckna den slutliga kostnadsfördelningen.¹⁰⁰ Generellt kan sägas att endast individer kan utgöra skattebärare. Trots att företag kan vara skattesubjekt är det alltså exempelvis ägarna, arbetstagarna eller konsumenterna som bär kostnaden av skatten.¹⁰¹

Vid varubeskattning beror skatteincidensen på varans priselasticitet. Skattebördan fördelas mellan producenten och konsumenten i förhållande till utbuds- respektive efterfrågeelasticiteten.¹⁰² Om utbudselasticiteten är hög kan producenten förändra sin produktion genom att till exempel producera en annan vara och därigenom undvika kostnaden för skatten. Ju mindre förändringar som krävs i produktionen, desto högre är utbudselasticiteten. För det fall efterfrågeelasticiteten är hög kan konsumenten som reaktion på det ökade priset övergå till att konsumera en annan vara eller avstå från att

⁹⁶ Rosen m. fl., s. 84 f.

⁹⁷ Musgrave & Musgrave, s. 290 f. och Rosen m. fl., s. 84 f.

⁹⁸ Olsson 2001, s. 64.

⁹⁹ Rosen m. fl., s. 87 ff.

¹⁰⁰ Jfr Olsson 2001, s. 86 f.

¹⁰¹ Musgrave & Musgrave, s. 253.

¹⁰² Musgrave & Musgrave, s. 272 f.

konsumera nyttigheten vilket medför att kostnaden för skatten stannar i producentledet. En låg efterfrågeelasticitet innebär däremot att konsumtionsnivån bibehålls trots prisökningen och att kostnaden för skatten bärs av konsumenten.¹⁰³

För det fall kostnaden för skatten inte kan övervältras framåt kan den istället övervältras bakåt på arbetstagarna eller ägare av andra produktionsfaktorer så som kapital. Även här beror övervältringsmöjligheterna på priselasticiteten. Arbetskraft betraktas allmänt sett ha en mycket låg priselasticitet varför en stor del av skattekostnaderna anses bäras av arbetstagarna.¹⁰⁴ Om kostnaderna för skatten varken kan övervältras framåt eller bakåt skapas ett incitament att minska skattekostnaden för att kunna behålla konkurrenskraften gentemot verksamheter med en lägre skattebelastning.¹⁰⁵

3.2 Energiskatten

Vid studier av energiskattens teoretiska bakgrund bör beaktas att den kan karaktäriseras både som konsumtions- och produktionsfaktorskatt.¹⁰⁶ En konsumtionsskatt utgår på konsumtionen av en vara, alltså förbrukning, nyttjande eller inköp. En produktionsfaktorskatt utgår däremot på en insatsvara i produktionen, alltså på arbetskraft, naturresurser eller kapital.¹⁰⁷ Energiskatten utgör en konsumtionsskatt i betydelsen att skattskyldigheten inträder vid förbrukning av energin.¹⁰⁸ Dessutom är det en ren konsumtionsskatt vid samtlig förbrukning som är hänförlig till slutlig konsumtion, exempelvis vid framförande av en personbil. Ofta används energin dock som en insatsvara i produktionen och skatten antar då även karaktären av en produktionsfaktorskatt. Konsumtionsskatter förväntas på en fungerande marknad i högre grad övervältras på konsumenterna än en skatt på produktionsfaktorer.¹⁰⁹

I dess karaktär av konsumtionsskatt har energiskatten sedan dess införande varit avsedd att övervältras på konsumenterna och således inte belasta energileverantören.¹¹⁰ Dock fanns en medvetenhet från lagstiftarens sida att en sådan övervältring inte skulle vara fullständig.¹¹¹ Övervältringsegenskaperna beror på efterfrågeelasticiteten på energiprodukten. I enlighet med Ramsey-regeln är det önskvärt att efterfrågeelasticiteten

¹⁰³ Musgrave & Musgrave, s. 273 f. och Rosen m. fl., s. 301 ff.

¹⁰⁴ Rosen m. fl., s. 307.

¹⁰⁵ Olsson använder med inspiration från tysk doktrin begreppen *skatteanpassning* och *Steuereinhaltung* som beteckning för alternativa sätt för skattesubjektet att avlasta sig skatten. Jfr Olsson 2001, s. 84 ff.

¹⁰⁶ Jfr Eriksson, s. 111 ff.

¹⁰⁷ Jfr Olsson 2001, s. 73.

¹⁰⁸ Jfr 5 kap. och 11 kap. 7 § 1 p. LSE. Se även avsnitt 4.3.2 och 4.4.2.

¹⁰⁹ Jfr Normann, s. 81.

¹¹⁰ Prop. 1957:175, s. 35.

¹¹¹ SOU 1957:13, s. 87 ff.

är låg för att skatten ska få så små effekter som möjligt på marknaden.¹¹² Drivmedelsbeskattningen utgör enligt Olsson ett exempel på en punktskatt där Ramsey-regeln fått genomslag.¹¹³ För att skatten ska uppnå sitt efterfrågedämpande syfte är det däremot en förutsättning att efterfrågeelasticiteten är någorlunda hög.¹¹⁴

Vad gäller energi som används som insatsvara beror efterfrågeelasticitet på substituerbarheten mellan olika produktionsfaktorer, det vill säga huruvida förbrukning av energi kan ersättas med till exempel förbrukning av arbetskraft. Efterfrågeelasticiteten påverkas även av elasticiteten i efterfrågan av den slutliga varan och energikostnadens storlek i relation till den totala produktionskostnaden.¹¹⁵ Övervältringsegenskaperna varierar således kraftigt mellan olika marknader. En marknad där övervältring på slutkonsumenterna anses begränsad är den internationella, alltså varor som är föremål för import respektive export. Detta eftersom varan är konkurrensutsatt av varor producerade i länder med lägre energiskatt.¹¹⁶

Produktionsfaktorskatter anses inte heller kortsiktigt kunna övervältras på arbetstagarna på grund av arbetsmarknadens särskilda karaktär och den låga priselasticiteten på arbetskraft.¹¹⁷ I och med att skattens övervältringsförmåga är begränsad både framåt och bakåt skapas incitament för producenten att minska betydelsen av den beskattade produktionsfaktorn. Detta kan uppnås genom en ökad användning av andra produktionsfaktorer som kan agera substitut till energi eller en energieffektivisering av produktionen. Denna effekt står i överensstämmelse med energiskattens allmänt efterfrågedämpande syfte.¹¹⁸

Det efterfrågedämpande syftet kan utöver sin karaktär av energi- och miljöpolitiskt styrmedel härledas till teorin om externaliteter. Genom att energiförbrukningen beskattas internaliseras de externa kostnaderna så att energipriset bättre överensstämmer med samhällskostnaderna för energiförbrukningen.¹¹⁹ Ännu tydligare koppling till externalitetsteorin har koldioxidskatten som i stora drag utgör en pigouviansk skatt.¹²⁰ Utifrån det specifika miljöpolitiska syftet att minska utsläppen ger en sådan skatt, jämfört med bränsle- och elskatten, större flexibilitet åt marknaden att avgöra i vilka

¹¹² Jfr avsnitt 3.1.1.

¹¹³ Olsson 2001, s. 62. Bränsleförbrukning i motordrivna fordon omfattas generellt inte av skattelättnaderna.

¹¹⁴ Jfr avsnitt 3.1.4.

¹¹⁵ Jfr Normann, s. 79 och SOU 1991:90, s. 102.

¹¹⁶ Jfr SOU 1991:90, s. 101 ff.

¹¹⁷ Normann, s. 55. Jfr avsnitt 3.1.4.

¹¹⁸ Jfr avsnitt 2.3.

¹¹⁹ Jfr Määttä, s. 280–287 för ett resonemang kring vilka syften en allmän energibesättning kan tjäna utöver de som uppnås med en ren koldioxidskatt.

¹²⁰ Jfr avsnitt 3.1.3.

verksamheter och på vilket sätt utsläppsminskningar åstadkoms. Koldioxidskatten har även den en efterfrågedämpande effekt på energiprodukter, men endast till den del en minskad energiförbrukning utgör det mest effektiva sättet att begränsa utsläppen. Generellt sett anses koldioxidskatten därmed medföra mindre effektivitetsförluster och bättre överensstämma med optimal beskattning.¹²¹

3.3 Sammanfattning

Energibeskattnings utformning går att hänföra både till dess egenskap av styrmedel för uttalade politiska ambitioner och till den allmänna målsättningen att främja den samhällsekonomiska effektiviteten. Till den del skattens syfte är fiskalt bör skatten för att vara samhällsekonomiskt optimal utformas så att den medför minsta möjliga effektivitetsförluster.¹²² Generellt innebär detta att den bör förhålla sig neutral till de samhällsekonomiska aktörernas beslutsfattande.¹²³ Energi anses ur effektivitetssynpunkt vara ett välmotiverat skatteobjekt då efterfrågeelasticiteten på energiprodukter förväntas vara relativt låg.¹²⁴

Skatten kan även ha som uttryckligt mål att öka den samhällsekonomiska effektiviteten genom att korrigera marknadsmisslyckanden. Exempelvis kan pigouvianska skatter användas som redskap för att internalisera kostnader som inte avspeglas i prissättningen av varor på den fria marknaden.¹²⁵ Koldioxidskatten är en relativt utpräglad pigouskatt men även den allmänna energiskatten med sitt efterfrågedämpande syfte kan härledas till teorin om externaliteter.¹²⁶

För att kunna studera skattens effekter som styrmedel krävs att skatteincidensen beaktas vilken relaterar till efterfrågeelasticiteten på varan. Incidensen varierar således mellan olika varor och olika marknader.¹²⁷ I den mån den beskattade energin utgör en produktionsfaktor påverkas incidensen även av den slutliga varans efterfrågeelasticitet och energins betydelse som produktionsfaktor. Generellt väntas produktionsfaktorskatter i mindre mån övervältras på konsumenterna och därmed få större påverkan på det företagsekonomiska beslutsfattandet.¹²⁸

¹²¹ Määttä, s. 281 f.

¹²² Jfr avsnitt 3.1.1.

¹²³ Jfr avsnitt 3.1.2.

¹²⁴ Jfr avsnitt 3.2.

¹²⁵ Jfr avsnitt 3.1.3.

¹²⁶ Jfr avsnitt 3.2.

¹²⁷ Jfr avsnitt 3.1.4.

¹²⁸ Jfr avsnitt 3.2.

4. Beskattning av bränsle och elektrisk kraft

Detta avsnitt avser att tjäna som en inledning till de materiella reglerna på energiskatteområdet. Syftet är att ge en översikt av regelsystemet och en grundläggande förståelse för hur energibeskattningen är utformad för att läsaren ska kunna tillgodogöra sig innebörden av lätttnadsreglerna. Inledningsvis presenteras de EU-rättsliga regleringar som ligger till grund för utformningen av den nationella lagstiftningen. Därefter behandlas strukturen i den svenska lagstiftningen och bränsle- respektive elbeskattnings utformning.

4.1 EU-rättsliga regleringar

EU-rätten innehåller både materiella och processuella regler på energiskatteområdet. Förfarandereglererna är gemensamma för samtliga harmoniserade punktskatter och återfinns i punktskattedirektivet¹²⁹ medan de materiella bestämmelserna återfinns i energiskattedirektivet¹³⁰. Båda dessa direktiv har direkt och omfattande inverkan på utformningen av den nationella lagstiftningen.

De processuella reglerna är inte föremål för någon närmare behandling i detta arbete men förtjänar en översiktlig genomgång.¹³¹ Kortfattat så innebär de att de punktskattepliktiga varorna beläggs med punktskatt vid tillverkningen inom eller införseln till EU:s territorium.¹³² Inom EU finns sedan ett uppskovsförfarande för att varorna ska kunna förflyttas mellan skatteupplag tillhörande godkända upplagshavare utan att någon skattskyldighet inträder.¹³³ Istället inträder skattskyldigheten först när varan avviker från uppskovsförfarandet, eller på annat sätt släpps fri för konsumtion.¹³⁴

Innan införandet av nuvarande energiskattedirektiv 2003 var de materiella reglerna begränsade till att avse mineraloljeprodukter.¹³⁵ Den utökade harmoniseringen motiverades med att avsaknaden av minimiskattesatser för andra energiprodukter kunde

¹²⁹ Rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG, EUT L 9/12. Förfarandereglererna återfanns tidigare i det så kallade cirkulationsdirektivet, 92/12/EEG, och uppskovsförfarandet benämndes då suspensionsordningen.

¹³⁰ Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet, EUT L 283/51.

¹³¹ Se även prop. 2009/10:40, s. 108 ff. för en översiktlig redogörelse av direktivets huvuddrag.

¹³² Artikel 2 dir. 2008/118/EG.

¹³³ Se ex. artikel 17 dir. 2008/118/EG.

¹³⁴ Artikel 7 dir. 2008/118/EG.

¹³⁵ Direktiv 92/81/EEG samt direktiv 92/82/EEG. För en beskrivning av dessa se ex. Eriksson, s. 78 f.

ha negativ inverkan på den inre marknads funktion.¹³⁶ Även miljöpolitiska skäl anfördes då energibesättning ansågs som ett instrument för att nå utsläppsmålen.¹³⁷

Energiskattedirektivet är tillämpligt på energiprodukter och elektricitet.¹³⁸ Artikel 2.1 föreskriver vilka varor som ska anses utgöra energiprodukter i direktivets mening. I samma artikel stadgas att även andra energiprodukter och varor är skattepliktiga om de är avsedda för användning, utbjuds till försäljning eller används som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning.¹³⁹ Direktivet föreskriver minimiskattenivåer som medlemsstaterna inte får underskrida.¹⁴⁰

4.2 Energiskattelagen

Energiskatterna är samlade i lag (1994:1776) om skatt på energi¹⁴¹ och består av fyra olika skatteformer; energi-, koldioxid-, svavel- och elskatt.¹⁴² Skatteformerna har delvis olika utformning och motiv. De har även införts successivt och historiskt sett har regleringen av de olika skatteformerna varit utspridd på flera olika lagar.¹⁴³ I samband med EU-inträdet reformerades dock lagstiftningen och de materiella reglerna rörande beskattning av energi samlades i LSE.

Lagtekniskt är LSE både omfattande och komplicerad i jämförelse med annan punktskattlagstiftning.¹⁴⁴ Olsson identifierar tre olika huvudanledningar till lagstiftningens komplexitet vilka är kopplade till de skilda motiv som kommer till uttryck i lagen. För det första är en stor del av bestämmelserna ett direkt resultat av den partiella harmonisering som genomförts inom EU. För det andra har de miljöpolitiska motiven sedan början av 90-talet fått en allt större roll, främst vad gäller koldioxid- och svavelskatten. För det tredje bär lagstiftningen en tydlig prägel av energibesättningens särart och historia vilket kan sägas komma till uttryck i nationella energirättsliga principer. I denna kontext är motivet med skatten nästan uteslutande fiskalt.¹⁴⁵

¹³⁶ (2) preambeln till direktiv 2003/96/EG.

¹³⁷ (7) preambeln till direktiv 2003/96/EG.

¹³⁸ Artikel 1 dir. 2003/96/EG.

¹³⁹ Artikel 2.3 dir. 2003/96/EG.

¹⁴⁰ Artikel 4.1 dir. 2003/96/EG.

¹⁴¹ Härefter benämnd LSE eller energiskattelagen.

¹⁴² Svavelskatten behandlas inte närmare i detta arbete då förbrukning i tillverkningsindustrin inte föranleder någon ändrad skattesats, se 6 a kap. 1 § 9 p. LSE.

¹⁴³ Lagen (1957:262) om allmän energiskatt, lagen (1961:372) om bensinskatt, lagen (1990:582) om koldioxidskatt, lagen (1990:587) om svavelskatt samt lagen (1992:1438) om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter.

¹⁴⁴ Olsson 2009, s. 77.

¹⁴⁵ Olsson 2007, s. 420 och Olsson 2009, s. 77.

Energiskatterna är utformad som indirekta skatter, vilket förenklat innebär att de förväntas bäras av någon annan än den skattskyldige.¹⁴⁶ Ordningen motiveras av administrativa skäl då antalet skattskyldiga därigenom minskar väsentligt.¹⁴⁷ En nackdel med en sådan ordning är att förhållanden hos skattebäraren blir svåra att beakta. Till exempel är beskattningen i viss mån beroende av användningen hos förbrukaren vilket innebär att den skattskyldige måste ha kännedom om förhållanden hos den avsedda skattebäraren.¹⁴⁸

Som huvudprincip anges att skatt ska betalas för bränslen och elektrisk kraft.¹⁴⁹ Lagtekniskt stadgas alltså en generell skatteplikt vilken åtföljs av ett fåtal undantag från skatteplikt samt bestämmelser om avdrag och återbetalning.¹⁵⁰ I sammanhanget kan också nämnas att kostnader för speciella skatter så som energiskatter är avdragsgilla vid inkomsttaxeringen enligt 16 kap. 17 § IL. Detta eftersom dessa kostnader inte skiljer sig från andra kostnader i näringsverksamheten.¹⁵¹

4.3 Bränsle- och koldioxidskatt

4.3.1 Skatteobjekt

Bränsle- och koldioxidskatten belastar som huvudregel bränslen som kan brukas för energiutvinning.¹⁵² Vilka bränslen som utgör skatteobjekt för de respektive skatterna regleras närmare i 2 kap. LSE. Eftersom skatteplikten är kopplad till produkten är definitionen och avgränsningen av skatteobjektet av avgörande betydelse. Av neutralitetsskäl är det också önskvärt att alla produkter som kan användas för samma ändamål beskattas på samma sätt. Utgångspunkten är därmed att skattebasen ska vara bred och att den allmänna energiskatten ska träffa bränslen som är lämpade för energialstring.¹⁵³ De flesta bränslen är skattepliktiga om de används för uppvärmning eller motordrift.¹⁵⁴ Vissa undantag finns dock, exempelvis är bränslen som saluförs i förpackningar understigande en liter av praktiska skäl undantagna från

¹⁴⁶ Jfr avsnitt 2.1.

¹⁴⁷ Som jämförelsetal kan anges att antalet skattskyldiga 1996 var 756 stycken för bränsleskatt och 553 stycken för skatt på elektrisk kraft.

¹⁴⁸ Eriksson, s. 100.

¹⁴⁹ 1 kap. 1 § LSE.

¹⁵⁰ Eriksson, s. 76.

¹⁵¹ Eriksson, s. 54.

¹⁵² 1 kap. 2 § LSE.

¹⁵³ Prop. 1957 :175, s. 86 f.

¹⁵⁴ Eriksson, s. 73.

energibesättning.¹⁵⁵ De bränslen som är föremål för koldioxidbesättning är i huvudsak samma som de som träffas av den allmänna bränslebesättningen.¹⁵⁶

Skatteobjekten delas upp i direkt respektive indirekt skattepliktiga bränslen beroende på hur skatteplikten är utformad.¹⁵⁷ De direkt skattepliktiga varorna regleras i 2 kap. 1 och 1 a §§ LSE vilka innehåller en detaljerad uppräknning av de bränslen som är belagda med energiskatt. Dessa bränslen motsvarar de som är belagda med minimiskattesatser på EU-rättslig nivå.¹⁵⁸ Den direkta skatteplikten omfattar sådana varor som typiskt sett används som bränslen och därmed som huvudregel är skattepliktiga oavsett användningsområde.¹⁵⁹ För att precisera vilka bränslen som avses används så kallade KN-nr vilka refererar till nummer i Kombinerade nomenklaturen som är fastställd på EU-nivå.¹⁶⁰ Förutom att den direkta skatteplikten är kopplad till bränslet och dess miljöklassificering så har även användningen i vissa fall betydelse både för skatteplikten och för den tillämpliga skattesatsen.¹⁶¹

Vilka bränslen som är indirekt skattepliktiga anges i 2 kap. 3 och 4 §§ LSE. Till skillnad från de direkt skattepliktiga varorna kännetecknas den indirekta skatteplikten av att den är helt avhängig det subjektiva syftet med bränslet.¹⁶² Det är alltså det faktiska eller tilltänkta användningsområdet som är avgörande snarare än varan i sig.¹⁶³ Syftet med denna uppdelning är att de varor som normalt sett inte används som bränsle inte ska omfattas av uppskovsförfarandet.¹⁶⁴

Enligt 2 kap. 3 § LSE ska skatt betalas för andra energiprodukter än de som omfattas av den direkta skatteplikten om produkten är avsedd att förbrukas, säljs eller förbrukas som bränsle för uppvärmning, motorbränsle, tillsats till motorbränsle eller medel för att öka motorbränslets volym. Vad som avses med energiprodukter anges i 1 kap. 3 § LSE som

¹⁵⁵ 2 kap. 11 § 1 st 3 p LSE. Jfr prop. 1994/95:54, s. 98.

¹⁵⁶ 1 kap. 2 § 2 men. LSE. Undantaget är råtalolja som omfattas av energibesättningen enligt 2 kap. 1 a § LSE.

¹⁵⁷ Jfr Olsson 2009, s. 79.

¹⁵⁸ Bilaga I till direktiv 2003/96/EG.

¹⁵⁹ 2 kap. 1 & 2 §§ LSE. Se Olsson 2001, s. 287.

¹⁶⁰ Se 1 kap. 2 a § LSE. Bestämmelsen hänvisar till 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.

¹⁶¹ Se ex. 2 kap. 1 § 1 st 4 p. LSE som undantar gasol som används för drift av motordrivna fordon, fartyg eller luftfartyg från energiskatt.

¹⁶² Jfr Olsson 2009, s. 82.

¹⁶³ 2 kap. 3 & 4 §§ LSE. Se Olsson 2001, s. 287.

¹⁶⁴ Olsson 2001, s. 287. Jfr SOU 1994:85, s. 66 f. och prop. 1994/95:54, s. 53. Se även art. 2 och 2 a, dir. 92/81/EEG enligt deras lydelse dir. 94/74/EG.

innehåller en uppräknig av dessa produkters KN-nr. Till exempel omfattar begreppet vissa vegetabiliska och animaliska oljor och fetter.¹⁶⁵

Andra produkter är enligt 2 kap. 4 § LSE skattepliktiga om de är avsedda att förbrukas, säljs eller förbrukas som motorbränsle eller som tillsats till motorbränsle eller som medel för att öka motorbränslets volym. Även produkter som är avsedda för uppvärmning är skattepliktiga, med undantag för torv.¹⁶⁶ Resultatet av att en produkt är indirekt skattepliktig är att den beskattas med de skattebelopp som gäller för likvärdigt bränsle.¹⁶⁷

4.3.2 Skattskyldighet

Skattskyldigheten koncentreras till följd av skattens indirekta karaktär till ett fåtal aktörer. Lagstiftningstekniskt är dock uppräknigen av vilka som utgör skattesubjekt relativt omfattande.¹⁶⁸ För att bränslet inte ska beskattas i flera led har konstruerats en ordning med skatteupplag vilken numera bygger på EU-rättsliga regleringar.¹⁶⁹ Som upplagshavare får godkännas den som i yrkesmässig verksamhet avser att tillverka eller bearbeta bränslen eller i större omfattning hålla bränslen i lager.¹⁷⁰ Upplagshavarna är skyldiga att bokföra affärshändelser, inventera bränslelagret och i vissa situationer under uppskovsförfarandet ställa säkerhet för betalning av skatten.¹⁷¹

Skattskyldighetens inträde regleras i 5 kap. LSE där det stadgas ett antal händelser som föranleder skattskyldighet för de olika skattesubjekten. Uppskovsförfarandet innebär att skattskyldigheten inträder först när bränslet på något sätt lämnar uppskovsförfarandet och därmed anses bli tillgängligt för konsumtion.¹⁷² Vanligtvis sker detta genom försäljning av bränslet till en slutkonsument. Skattskyldighetens inträde har dock ingen koppling till civilrättsliga begrepp, så som den köprättsliga leveranstidpunkten, utan avgörande är var varan fysiskt befinner sig.¹⁷³

Skattskyldighet inträder också om den skattskyldige tar bränslet i anspråk för annat ändamål än försäljning.¹⁷⁴ Detta innebär att till exempel uttag för egen förbrukning eller andra lagerbrister beskattas. Denna ordning motsvarar mervärdes- och

¹⁶⁵ Olsson 2009, s. 82.

¹⁶⁶ 2 kap. 4 § 1 st. 2 p. LSE.

¹⁶⁷ 2 kap. 3 § 2 st. och 2 kap. 4 § 2 st. LSE.

¹⁶⁸ Se 4 kap. 1 och 12 §§ LSE.

¹⁶⁹ Jfr avsnitt 4.1.

¹⁷⁰ 3 a kap 3 § LSE.

¹⁷¹ 3 a kap. 3 a och 4 §§ LSE.

¹⁷² 5 kap. 1 § 1 a p. LSE.

¹⁷³ Prop. 2000/01:118 s. 66 ff. Jfr den tidigare lydelsen av 5 kap. 1 § LSE som innehöll en sådan koppling.

¹⁷⁴ 5 kap. 1 § 1 c p. LSE.

inkomstbeskattningens uttagsbeskattning och har tillkommit av neutralitetsskäl.¹⁷⁵ Som huvudregel saknar det betydelse hur bränslet avviker från uppskovsförfarandet, det kan exempelvis ske genom stöld eller brand. Viss möjlighet till skattebefrielse finns dock om ett bränsle blivit fullständigt förstört eller oåterkalleligen gått förlorat på grund av bränslets beskaffenhet, oförutsedda händelser eller force majeure.¹⁷⁶

4.3.3 Skattesatser

Skattesatserna för de olika bränslena finns angivna i 2 kap. 1 § LSE. Energiskatten utgör en styckeskatt vilket innebär att den uttas på varans enhet, vikt eller volym i jämförelse med exempelvis mervärdesskatten som uttas på varans värde. Eftersom skatten har karaktären av styckeskatt vållar den inga ekonomiska värderingsproblem, däremot krävs att enheten som skattesatsen relaterar till är tydligt avgränsad i lagstiftningen.¹⁷⁷ Detta innebär att det finns detaljerade regler om vilka vikt- och rymdmått som avses och även vid vilka tryck- och temperaturförhållanden mätningarna ska göras.¹⁷⁸

Eftersom skattesatserna är angivna i kronor per volym eller vikt så stadgas i 2 kap. 2 § LSE de fysikaliska förhållanden som presumeras råda vid beräkningen av skatten. Om den skattskyldige kan visa att andra förhållanden råder vid skattskyldighetens inträde finns viss möjlighet till omräkning. Bränsleskattens karaktär av styckeskatt innebär också att skattesatsen inte följer med inflationen.¹⁷⁹ För att kompensera för den allmänna prisstegringen sker därmed en årlig omräkning av skattesatserna.¹⁸⁰

Beräkningen av koldioxidskatten sker på samma sätt som av bränsleskatten. Nivån på koldioxidskatten på de olika bränslena anges parallellt med bränsleskatten i 2 kap. 1 § LSE. Till följd av koldioxidskattens miljöpolitiska syfte och karaktär av pigouviansk skatt är grundprincipen att skattesatsen bör relatera till nivån på energikällans koldioxidutsläpp.¹⁸¹

4.4 Elskatt

4.4.1 Skatteobjekt

Elskatten utgör en förbrukningsskatt och LSE stadgar en generell skatteplikt för elektrisk kraft som förbrukas i Sverige, oavsett hur den framställs eller förbrukas.¹⁸² Efter

¹⁷⁵ Eriksson, s. 107.

¹⁷⁶ 2 kap. 11 § 1 st 4 p. LSE.

¹⁷⁷ Eriksson, s. 70.

¹⁷⁸ Se 2 kap. 1 och 2 §§ LSE.

¹⁷⁹ Eriksson, s. 71.

¹⁸⁰ 2 kap. 1 b §§ LSE. Jfr Eriksson, s. 81 f.

¹⁸¹ Määttä, s. 289. Jfr prop. 1989/90:111, s. 150 f.

¹⁸² 11 kap. 1 § LSE.

huvudregeln följer dock en katalog med undantag från skatteplikt för bland annat elektrisk kraft som framställts av mindre producenter eller för egenförbrukning på skepp. Även förbrukning för framställning av elektrisk kraft är undantagen skatteplikt.¹⁸³ Att mindre anläggningar är undantagna från skatteplikt motiveras av administrativa skäl.¹⁸⁴

4.4.2 Skattskyldighet

Elskatten är liksom energiskatten en indirekt skatt och skattesubjekten består huvudsakligen av aktörer som producerar eller levererar elektrisk kraft i Sverige.¹⁸⁵ Producenterna utgörs av de som framställer skattepliktig elektrisk kraft. Tidigare fanns ett lagstadgat krav på yrkesmässighet, men skattskyldigheten torde även nu endast omfatta aktörer som bedriver yrkesmässig verksamhet eller som framställer elektrisk kraft i storskaliga anläggningar.¹⁸⁶ Även införsel och mottagande av frikraft anses som framställning enligt bestämmelsen.¹⁸⁷ Skattskyldig är även den som yrkesmässigt levererar skattepliktig elektrisk kraft, oavsett vem som framställt den.¹⁸⁸

Skattskyldigheten inträder när elektrisk kraft levereras till en förbrukare som inte är skattskyldig eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning.¹⁸⁹ Tidpunkten för leverans är då elen passerar mätaren hos förvärvaren och uttrycket ”annat ändamål än försäljning” tar sikte på den skattskyldiges egenförbrukning.¹⁹⁰

Det finns även en särskild ordning för företag som deltar i program för energieffektivisering enligt 3 § lagen (2004:1196) om program för energieffektivisering. Denna ordning innebär att företag kan godkännas som skattebefriade förbrukare och att el som tagits emot av sådan förbrukare är avdragsgill.¹⁹¹

4.4.3 Skattesatser

Normalskattesatsen uppgick 2016 till 28,0 öre per kilowattimme men lägre skattesatser stadgades för bland annat förbrukning vid yrkesmässig växthusodling eller i tillverkningsprocess i industriell verksamhet.¹⁹² Efter 1 januari 2017 stadgas istället en

¹⁸³ 11 kap. 2 § LSE.

¹⁸⁴ Prop. 2015/16:1, s. 299.

¹⁸⁵ 11 kap. 5 § LSE.

¹⁸⁶ 11 kap. 5 § 1 st 1 p. LSE och prop. 2015/16:1, s. 345.

¹⁸⁷ 11 kap. 5 § 3 st LSE.

¹⁸⁸ 11 kap. 5 § 1 st 2 p. LSE.

¹⁸⁹ 11 kap. 7 § 1 p. LSE.

¹⁹⁰ Prop. 1994/95:54, s. 140.

¹⁹¹ Se 11 kap. 9 § 7 p. och 11 a § LSE.

¹⁹² 11 kap. 3 § 1 st LSE i dess lydelse innan 1 januari 2017.

enhetlig skattesats på 29,5 öre/kWh för samtlig förbrukning.¹⁹³ De skattelättnader som medges viss förbrukning åstadkoms istället genom avdrag och återbetalning.¹⁹⁴

5. Beskattning av tillverkningsindustrin

LSE innehåller ett antal lättnadsregler med olika syften, bakgrund och utformning. Bland annat återfinns regler om skattebefriade användningsområden, avdrag, skattebefriade förbrukare och återbetalning.¹⁹⁵ Skattelättnaderna är ofta lagtekniskt komplicerade och kopplade till en viss transaktion eller en viss förbrukning. Det finns dock även rena undantag där skatteobjektet inte omfattas av uppskovsförfarandet.¹⁹⁶

Vad gäller tillverkningsindustrin finns lättnadsregler som är kopplade till energins användningsområde. Bränsle respektive el som förbrukas i tillverkningsprocess i industriell verksamhet beskattas enligt betydligt lägre skattesatser än den förbrukning som inte är föremål för skattelättnader. För bränsleskatten gäller en nedsättning på 70% och för elförbrukning en skattesats som är nästan 60 gånger lägre än normalskattesatsen. Även en viss sänkning av koldioxidskatten tillerkänns dessa verksamheter.¹⁹⁷

För närvarande finns det omkring 70 000 företag som kan anses bedriva industriell verksamhet.¹⁹⁸ Eftersom dessa verksamheter generellt sett är mycket energikrävande innebär lättnadsreglerna en kraftig försvagning av skattens styrkraft på en stor del av energiförbrukningen.¹⁹⁹ Framför allt utgör nedsättningen av elskatten för tillverkningsindustrin en mycket stor skatteutgift för staten.²⁰⁰ Följaktligen har reglerna även stor betydelse för företagens vinstmarginaler och konkurrenssituation på marknaden.²⁰¹

5.1 Bakgrund

Energibeskattningen har sedan dess införande i varierande mån varit föremål för kritik från näringslivet. I och med att bränsle- och elskatten innebar en ny skattebelastning för näringslivet infördes dock vissa lättnadsregler för den energiintensiva industrin. Dispensreglerna innebar skattelättnader för bränsle som förbrukades i produktionen. Utgångspunkten var att skatten skulle kunna sättas ned till en nivå som svarade mot den genomsnittliga skattebelastningen på industrin i allmänhet. Vad avser

¹⁹³ 11 kap. 3 § 1 st LSE i dess lydelse efter 1 januari 2017.

¹⁹⁴ Jfr avsnitt 5.4.

¹⁹⁵ Se 6a–9 kap. LSE.

¹⁹⁶ Olsson 2001, s. 286 ff. Jfr avsnitt 4.3.2.

¹⁹⁷ 6 a kap. 1 § 9 p och 11 kap. 3 § 1 st. 1 LSE. 11 kap. 14 § LSE.

¹⁹⁸ SOU 2015:87, s. 344.

¹⁹⁹ Eriksson, s. 133.

²⁰⁰ Prop. 2016/17:1 utgiftsområde 24, s. 43.

²⁰¹ Söderman, SvSkt 2012:8 s. 658 f.

bränslebeskattningen fanns till exempel vissa kompensering avdragsregler. Lättnadsreglerna motiverades av svårigheterna att övervältra skattekostnaderna och de konkurrensnackdelar som skatten utgjorde för de svenska företagen.²⁰²

För elskatten fanns initialt inga motsvarande lättnadsregler vilket kritiserades av intresseorganisationer på grund av dess inverkan på exportindustrin. Skattens generella karaktär ansågs dock önskvärd på grund av dess statsfinansiella betydelse.²⁰³ Till följd av införandet av 1974 års RF ansågs en omarbetning av lättnadsreglerna nödvändig. Den tidigare dispensmöjligheten från bränsleskatten ersattes då av en nedsättningsregel som kompletterades med en fortsatt möjlighet för regeringen att medge dispens för enskilda företag.²⁰⁴ Den industriella elförbrukningen blev först 1977 föremål för skattelättnader i förhållande till annan förbrukning. Detta skedde genom en generell höjning av skattesatsen som lagstiftaren inte ansåg borde träffa industrin.²⁰⁵

I samband med finanskrisen i början av 1990-talet ersattes tidigare dispens- och nedsättningsregler med de nuvarande generella skattesänkningarna för tillverkningsprocess i industriell verksamhet. Förbrukning av bränslen respektive el i sådan verksamhet blev föremål för en nollskattesats och koldioxidskatten på bränslen reducerades kraftigt.²⁰⁶ Ändringarna motiverades främst av behovet av en internationellt konkurrenskraftig industri i en alltmer globaliserad ekonomi. Skattelättnaderna kompensades av miljöpolitiska skäl med höjd koldioxidbeskattning för andra samhällsaktörer.²⁰⁷ Sammantaget betraktades åtgärderna som att ”samhällsekonomiskt klart skadliga skatter eliminerats eller reducerats”.²⁰⁸ Från näringslivets sida framfördes att denna anpassning inte var tillräcklig för att uppnå en tillfredställande konkurrenssituation vilket främst berodde på att vissa bränslen så som kol endast undantagsvis beskattades i andra europeiska länder.²⁰⁹

5.2 EU-rättsligt ramverk

Energibeskattningen blev 2003 föremål för harmonisering inom EU genom det så kallade energiskattedirektivet.²¹⁰ I samband med denna harmonisering begränsades möjligheterna

²⁰² SOU 1964:25, s. 502 f. Jfr Eriksson, s. 19.

²⁰³ SOU 1957:13, s. 238 f.

²⁰⁴ Prop. 1975:92, s. 111 ff.

²⁰⁵ Prop. 1976/77:68, s. 2 och 12 f.

²⁰⁶ SOU 1994:85 s. 29 f.

²⁰⁷ Prop. 1991/92:150, s. 29.

²⁰⁸ Prop. 1991/92:150, s. 30.

²⁰⁹ SOU 1994:85, s. 47 f.

²¹⁰ Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet.

till skattelättnader för tillverkningsindustrin. Den främsta begränsningen utgörs av minimiskattesatserna som 2004 föranledde ett avskaffande av nollskattesatsen.²¹¹

Under förutsättning att minimiskattenivåerna och övrig gemenskapslagstiftning iaktas finns dock vissa möjligheter att tillämpa differentierade skattesatser eller återbetalning av skatt. Skattenedsättningar som baseras på kvantitativa förbrukningsnivåer av elektricitet och energiprodukter som används för uppvärmningsändamål är enligt artikel 5 tillåtna.²¹² Av preambeln framgår dock att skattebefrielse eller -nedsättningar inte bör motverka den inre marknaden eller snedvrیدا konkurrensen.²¹³ Direktivet tar som exempel på när skattenedsättningar kan vara nödvändiga upp risk för försämrad internationell konkurrenskraft eller sociala eller miljömässiga hänsyn.²¹⁴

Utöver minimiskattesatserna begränsas möjligheterna till skattenedsättningar även av EU:s regler om statligt stöd.²¹⁵ Enligt artikel 107.1 FEUF är huvudregeln att stöd från en medlemsstat som hotar att snedvrیدا konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion är oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna. Stöd för att underlätta utveckling av vissa näringsverksamheter kan dock anses förenligt med den inre marknaden om det inte påverkar handeln i negativ riktning i en omfattning som strider mot det gemensamma intresset.²¹⁶

Enligt energiskattedirektivet ska åtgärder som skattebefrielse, skattenedsättning, skattedifferentiering och återbetalning av skatt om de utgör statligt stöd anmälas till kommissionen.²¹⁷ Tillverkningsindustrins skattelättnad utgör ett sådant statligt stöd men har godkänts av kommissionen.²¹⁸ Efter införandet av en allmän gruppundantagsförordning slopades anmälningskravet för denna typ av skattenedsättningar.²¹⁹ Medlemsstaterna ålades istället en informationsskyldighet som Sverige avseende tillverkningsindustrins energiskattelättnader fullgjorde 2012.²²⁰

²¹¹ SFS 2003:810.

²¹² Medlemsstaterna ska dock enligt artikel 26 underrätta kommissionen om sådana åtgärder.

²¹³ (15) och (24) preambeln till direktiv 2003/96/EG.

²¹⁴ (28) preambeln till direktiv 2003/96/EG.

²¹⁵ Artikel 107-109 FEUF.

²¹⁶ Artikel 107.3 c FEUF. För tolkning av bestämmelsen på energiskatteområdet se Kommissionens riktlinjer för statligt stöd till miljöskydd och energi för 2014-2010, EUT C200/01, 28.6.2014.

²¹⁷ Artikel 26.2 dir. 2003/96/EG.

²¹⁸ Kommissionens beslut av den 28 december 2005 i statsstödsärende N 596/2005, EUT C 72/3.

²¹⁹ Artikel 25 Kommissionens förordning (EG) nr 800/2008 av den 6 augusti 2008 genom vilken vissa kategorier av stöd förklaras förenliga med den gemensamma marknaden enligt artiklarna 87 och 88 i fördraget (allmän gruppundantagsförordning), EUT L 214/3, 9.8.2008.

²²⁰ Ärende SA.34276, EUT C 104/84.

Den allmänna gruppundantagsförordningen är numera reviderad men undantaget för nedsättning av miljöskatter kvarstår.²²¹ Detta under förutsättning att villkoren i energiskattedirektivet uppfylls, att subjekten som omfattas av skattenedsättningen väljs på transparenta och objektiva kriterier och att minimiskattenivån inte underskrids.²²² Stödåtgärder ska dock offentliggöras och rapporteras till kommissionen.²²³

Sammanfattningsvis kan alltså konstateras att energiskattedirektivet och reglerna om statsstöd utgör ett ramverk för nivån på och utformningen av skattelättnader för tillverkningsindustrin. Nuvarande regler har dock bedömts vara i överensstämmelse med detta ramverk.

5.3 Bränslebeskattning

Lättnadsreglerna för bränsleförbrukning inom produktionsindustrin återfinns numera i 6 a kap. 1 § 9 p. LSE och är utformade som ett skattebefriat användningsområde. Detta innebär att bränslen som i och för sig är skattepliktiga är helt eller delvis befriade från skatt vid förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.²²⁴ Skattebefrielsen gäller dock inte för bensin, råttallolja och vissa andra oljeprodukter.²²⁵

Den bränsleförbrukning som omfattas av bestämmelsen medför en nedsättning på 70% av energiskatten och 100% respektive 20% av koldioxidskatten. Den fullständiga befrielsen från koldioxidskatt gäller förbrukning i sådan anläggning för vilken utsläppsrätter ska överlämnas enligt 6 kap. 1 § lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter.²²⁶ Dessa koldioxidutsläpp omfattas således redan av ett miljöpolitiskt styrmedel på EU-nivå vilket föranledde att en total nedsättning av skatten infördes 2013.²²⁷

Rent praktiskt har den som är skattskyldig rätt till *avdrag* för sin egenförbrukning av bränsle i tillverkningsprocess i industriell verksamhet, vilket innebär att den skattskyldige gör avdrag i sin egen punktskattedeklaration för förbrukningen.²²⁸ Den som inte är skattskyldig har istället rätt till *återbetalning* för sådan förbrukning som omfattas av den

²²¹ Kommissionens förordning (EU) nr 651/2014 av den 17 juni 2014 genom vilken vissa kategorier av stöd förklaras förenliga med den inre marknaden enligt artiklarna 107 och 108 i fördraget, EUT L 187/1, 26.6.2014. Förordningen är införd med stöd av artikel 109 FEUF.

²²² Artikel 44 förordning nr 651/2014.

²²³ Artikel 9 och 11 förordning nr 651/2014.

²²⁴ Se 6 a kap. 1 § 9 LSE.

²²⁵ Bestämmelsen hänvisar till 2 kap. 1 § 3 b LSE.

²²⁶ 6 a kap. 1 § 9 a LSE.

²²⁷ Prop. 2012/13:1 s. 289 ff. och 330 ff.

²²⁸ 7 kap. 1 § 1 st 2 p. LSE. För motiv se prop. 2000/01:118, s. 139 f. och prop. 2012/13:27, s. 16. För en allmän redogörelse för avdragssystemet se även Olsson 2009, s. 112 ff.

lägre skattesatsen.²²⁹ Ansökan om återbetalning görs som huvudregel per kvartal.²³⁰ Här bör nämnas att industriföretag inte kan registrera sig som *skattebefriad förbrukare* och den vägen komma i åtnjutande av skattenedsättningarna.²³¹

5.4 Beskattning av elektrisk kraft

Även skatt på elektrisk kraft är differentierad beroende på användningsområde, där skattesatsen på elektrisk kraft som förbrukas i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen är 0,5 öre/kWh jämfört med normalskattesatsen som 2017 uppgår till 29,5 öre/kWh.²³² Tidigare har skattelättnaderna åstadkommit genom en direkt differentiering av skattesatserna.²³³ I budgetpropositionen för 2017 framlades dock förslag på att revidera dessa regler och införa en huvudregel som stadgar en enhetlig skattesats för samtlig förbrukning.²³⁴

Lättnaderna ska istället åstadkommas genom avdrag eller återbetalning av skatt. Förslaget bygger på ett betänkande från Utredningen om sektorsneutral och konkurrenskraftig energiskatt på el²³⁵ och syftar till att tydliggöra och renodla skattelättnadernas karaktär av statsstöd.²³⁶ Lagrådet ifrågasatte i sitt yttrande behovet av de föreslagna ändringarna utifrån EU:s statsstödsregler och påpekade också att ytterligare punktjusteringar i regelverket riskerar att göra det än mer svåröverskådligt.²³⁷

Regeringen har även föreslagit ett införande av frivillig skattskyldighet vid mycket stor elförbrukning.²³⁸ Förslaget innebär att de som beräknas förbruka minst 20 gigawattimmar elektrisk kraft per kalenderår får möjlighet att göra löpande *avdrag* då de är direkt skattskyldiga för sin egenförbrukning.²³⁹ Syftet med denna ändring är att underlätta hanteringen och minska eventuella likviditetseffekter för de berörda företagen.²⁴⁰

Kompensation till förbrukare som inte är skattskyldig sker genom *återbetalning*. I huvudregel har förbrukaren möjlighet att ansöka om återbetalning per kalenderår men sökanden med förbrukning i större omfattning kan medges rätt till kvartalsvis

²²⁹ 9 kap. 2 och 5 §§ LSE. För motiv se prop. 2000/01:118 s. 141. Se även Olsson 2009, s. 118.

²³⁰ 9 kap. 7 § LSE. Se även Olsson 2009, s. 122 f.

²³¹ 8 kap. 1 § LSE. Jfr Olsson 2009, s. 116.

²³² 11 kap. 3 § 1 st LSE i dess lydelse efter 1 januari 2017.

²³³ 11 kap. 3 § 1 st 1 p. LSE i dess lydelse innan 1 januari 2017.

²³⁴ Ändringen finns illustrerad i prop. 2016/17:1, s. 100.

²³⁵ SOU 2015:87.

²³⁶ Prop. 2016/17:1, s. 259 ff.

²³⁷ Prop. 2016/17:1, s. 262.

²³⁸ 11 kap. 6 § LSE i dess lydelse efter 15 december 2016. Ordningen har sin förebild i möjligheten att avseende energibesiktningen bli upplagshavare enligt 4 kap. 3 § LSE, se prop. 2016/17:1, s. 264.

²³⁹ 11 kap. 9 § 1 st 8 p. LSE.

²⁴⁰ Prop. 2016/17:1, s. 262 ff.

återbetalning.²⁴¹ Bestämmelsen motsvarar i princip de återbetalningsregler som sedan tidigare funnits för viss jordbruks- skogsbruks- och vattenbruksverksamhet.²⁴²

Trots dessa omfattande och tekniska ändringar av lagstiftningen kan den slutliga skattebelastningen sägas vara oförändrad. Avdraget respektive återbetalningen motsvarar skillnaden mellan den generella skattesatsen och 0,5 öre/kWh vilket innebär att den effektiva skattesatsen ligger kvar på samma nivå.²⁴³ En skillnad mot tidigare ordning är dock att ett gränsvärde införts där återbetalning endast medges för den del som överstiger 8 000 kr per kalenderår.²⁴⁴ Detta gränsvärde avser att minska administrationskostnaderna för både företagen och Skatteverket.²⁴⁵

6. Tillverkningsprocess i industriell verksamhet

Gemensamt för tillverkningsindustrins skattelättnader är att de träffar energiförbrukning i tillverkningsprocess i industriell verksamhet. Innebörden av detta begrepp och dess tolkning och tillämpning är därmed centralt för förståelse av reglerna. Gränsdragningen är även av stor praktisk betydelse för berörda företag. Det finns dock betydande oklarheter och tillämpningssvårigheter som identifierats och kritiserats både av praktiserande jurister och från lagstiftarsidan.²⁴⁶

Den första frågan blir här vad som utgör industriell verksamhet. Som ledning för denna bedömning använder sig Skatteverket av verksamhetens *SNI-koder*²⁴⁷ där verksamheter med vissa koder utpekats som industriella i energiskattehänseende. Om verksamheten tilldelats en sådan SNI-kod anses den i princip per definition omfattas av skattelättnaderna.

Huruvida en verksamhet ska anses industriell trots att den tilldelats en annan SNI-kod får avgöras genom en tolkning utifrån allmänt språkbruk. Begreppet ska enligt förarbetena vara föremål för en *generös tolkning* och särskild hänsyn ska tas till risken för konkurrensnedvridningar. Ledning har i tillämpningen hämtats i Riksskatteverkets rekommendationer som tar fasta på företagsfunktioner och huruvida verksamheten innefattar något förädlingsmoment.

²⁴¹ 11 kap. 14 § LSE i dess lydelse efter 1 januari 2017.

²⁴² 11 kap. 12 § LSE.

²⁴³ 11 kap. 9 § 2 st och 11 kap. 14 § 4 st LSE i deras lydelse efter 1 januari 2017.

²⁴⁴ 11 kap. 14 § 4 st LSE i dess lydelse efter 1 januari 2017.

²⁴⁵ Prop. 2016/17:1, s. 264.

²⁴⁶ Se exv. Söderman, SvSkt 2012:8 s. 658 och Dreijer SN 2014 s. 628. Utredningen om sektorsneutral och konkurrenskraftig energiskatt på el har 2015 föreslagit en översyn av begreppet, se SOU 2015:87, s. 346 f.

²⁴⁷ Svensk näringsgrensindelning.

Som utgångspunkt tillämpas ett *huvudsaklighetsrekvisit*, det vill säga att den huvudsakliga delen av verksamheten ska vara industriell. En verksamhetsgren kan dock även bedömas utgöra en *självständig del* av ett bolag och om denna del i huvudsak bedriver industriell verksamhet kan nedsättning av skatten medges denna verksamhet.

Tillämpningsfrågor uppkommer även rörande vem som ska bedriva den industriella verksamheten. En särskild fråga som uppkommer avseende elskatten är huruvida det är elmottagarens verksamhet eller den faktiska förbrukningen som ska ligga till grund för bedömningen. Detta eftersom skatteplikten är kopplad till ett leveransbegrepp.²⁴⁸ I vissa situationer tillämpas så kallad *genomsyn* vilket innebär att bedömningen utgår från den faktiska förbrukningen. En annan situation är när verksamheter har ett så nära samband att energiförbrukning även i en icke-industriell verksamhet bör omfattas av skattelättnaderna. Verksamheten sägs då utgöra en *integrerad del* av den tillverkningsprocess i industriell verksamhet som bedrivs i ett annat företag eller på en annan anläggning.

Om verksamheten har konstaterats vara industriell i energiskatterättslig mening kvarstår frågan om vilken förbrukning som är att hänföra till *tillverkningsprocessen*. Här krävs således avgränsning mot den förbrukning som sker i andra företagsfunktioner så som exempelvis administration och försäljning. Detta innebär också rent praktiska problem då energiförbrukningen i olika delar av anläggningen kan behöva särskiljas.

Det är svårt att göra tydlig åtskillnad mellan de olika frågorna och utifrån vad som går att utläsa ur rättstillämpningen är en summarisk helhetsbedömning oftast utslagsgivande, framför allt i de högre instanserna. I detta avsnitt görs dock ett försök att systematisera prövningen utifrån de ovan angivna faktorerna. Avsnittet innehåller därmed stora inslag av självständiga tolkningar och analyser av redovisad praxis.

6.1 SNI-koder

Svensk näringsindelning (SNI) är en aktivitetsindelning som används i den officiella statistiken och är fastställd av Statistiska Centralbyrån.²⁴⁹ De verksamheter som i energiskattelagens mening är industriella finns samlade i avdelning B ”Utvinning av mineral” och C ”Tillverkning” vilka omfattar SNI-koder i intervallet 05-33.²⁵⁰ Klassificeringarna används som utgångspunkt för den energiskatterättsliga bedömningen av vad som är att hänföra till industriell verksamhet.²⁵¹ Om verksamheten klassificeras

²⁴⁸ Jfr avsnitt 4.4.2.

²⁴⁹ <http://www.scb.se/SNI2007/>

²⁵⁰ <http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.10/329069.html#h-Svensk-naringsgrensindelning-SNI-2007>

²⁵¹ Prop. 1976/77:68, s. 13.

med SNI-kod 05-33 bedöms den i praktiken som industriell oavsett hur den bedrivs.²⁵² Det bör observeras att SNI har en koppling till tillverkningsbegreppet. De industriella verksamheterna bedriver alltså tillverkning i någon form och tillämpningsfrågor uppkommer endast i förhållande till vilken energiförbrukning som kan anses ha samband med tillverkningsprocessen.²⁵³

Indelningen är dock endast avsedd att användas som en allmän vägledning för vad som avses med industriell verksamhet.²⁵⁴ Framför allt anses en strikt tillämpning av SNI utesluta vissa sådana verksamheter som i den internationella statistiken och enligt allmänt språkbruk är att betrakta som industriella. Begreppet bör i sådana och därmed jämförliga fall tolkas generöst i syfte att undvika konkurrenssnedvridningar.²⁵⁵ Det finns alltså en möjlighet att omfattas av skattelättnaderna även för verksamheter som inte omfattas av de aktuella SNI-koderna.

Ett problem med att använda SNI som vägledning utöver risk för konkurrenssnedvridningar är att dessa förändras över tid genom omklassificeringar av verksamheter.²⁵⁶ Frågan som uppkommer är om en ändring av SNI, som motiveras av andra skäl än energipolitiska, ska medföra att energiförbrukningen ska beläggas med en högre skattesats. Skatterättsnämnden berörde frågan i ett förhandsavgörande som rörde återvinning av däck. Med hänsyn till att SNI har ett statistiskt ändamål anfördes att det var problematiskt att endast låta den senaste versionen vara avgörande för energiskattefrågan. Såväl tidigare som gällande SNI ansågs därför av värde för bedömningen, såväl som de närmre former under vilka verksamheten bedrivs.²⁵⁷ För det fall ändringen av SNI endast utgör ett förtydligande och ingen ändring i sak torde den sakna betydelse.²⁵⁸

6.2 Generös tolkning

För de fall verksamheten inte tilldelats en SNI-kod som klassificerar den som industriell görs en prövning av huruvida det finns några andra faktorer som talar för att energiförbrukningen bör omfattas av skattelättnaderna. Detta sker genom en tolkning av begreppet tillverkningsprocess i industriell verksamhet. Utgångspunkten är allmänt språkbruk och tolkningen bör vara generös med hänsyn till risken för

²⁵² SOU 2015:87, s. 344.

²⁵³ Jfr avsnitt 6.6 som behandlar avgränsningen av tillverkningsprocessen.

²⁵⁴ Se ex. prop. 1991/92:150 bil I:5, s. 16 och prop. 2008/09:9, s. 30.

²⁵⁵ SkU 1976/77:22, s. 13.

²⁵⁶ Söderman, SvSkt 2012:8 s. 659.

²⁵⁷ SRN 20 dec 2011 (dnr 24-11/I).

²⁵⁸ Jfr KRSU 2013-04-26 mål nr 1826-12.

konkurrenssnedvridningar.²⁵⁹ Avgörande torde alltså vara om den faktiska verksamheten liknar sådan tillverkning som omfattas av en industriell SNI-kod. Då det är svårt att utläsa några generella riktlinjer för bedömningen blir följande framställning i stora delar exemplifierande.

En verksamhet vars elförbrukning varit föremål för prövning genom förhandsbesked är rening av avloppsvatten. Vid reningsverken omhändertogs, renades och nyttiggjordes avloppsvatten genom framställning av renat avloppsvatten, näringsrikt rötslam, energirik rötgas och värme som tillfördes fjärrvärmenätet. Verksamheten innefattade mekanisk såväl som biologisk och kemisk rening och hade tilldelats en SNI-kod tillhörande offentlig förvaltning. Skatterättsnämnden, vars bedömning Regeringsrätten delade, fann inte att det förelåg några sådana omständigheter som gav anledning att betrakta verksamheten som industriell.²⁶⁰

Även i andra sammanhang har gränsdragningen mellan återvinning och tillverkning aktualiserats. Ett mål gällde sönderdelning av industri- och byggavfall. Genom sönderdelningen framställdes ett material som kunde användas för energiutvinning. Kammarrätten ansåg inte att det fanns skäl att frånga SNI vilken klassificerade verksamheten som återvinning. Bolagets invändning att konkurrenssnedvridningar uppkom mot motsvarande verksamheter som utgick från jungfrumaterial förändrade inte denna bedömning.²⁶¹ Inte heller sönderdelning och återvinning av kylmöbler genom utvinning av metaller och plast har bedömts utgöra industriell verksamhet. Domstolen har till synes utgått från att verksamheten inte inryms i begreppets innebörd enligt allmänt språkbruk.²⁶²

Återvinning av plast har dock ansetts utgöra tillverkningsprocess i industriell verksamhet. Plasten genomgick bearbetning i flera steg som delvis var anpassade efter kundens önskemål. Slutprodukten utgjorde ett plastgranulat som såldes som insatsvara till tillverkningsindustrier.²⁶³ I domskälen hänvisas till ett liknande avgörande från Skatterättsnämnden som rörde återvinning av däckråvara genom bearbetning med omfattande och energikrävande maskinell utrustning. Bearbetningen ansågs utgöra

²⁵⁹ SkU 1976/77:22, s. 13.

²⁶⁰ RÅ 1991 not 383.

²⁶¹ KRSU 2009-10-19, mål nr 1344-09.

²⁶² KRSU 2010-01-26, mål nr 1750-09. Motiveringen löd att begreppet inte ”leder [...] tanken till den verksamhet som bedrevs av” bolaget.

²⁶³ KRSU 2013-04-26, mål nr 1900-12.

tillverkningsprocess i industriell verksamhet då däckråvaran genomgick förädling i syfte att tillskapa produkter för användning i olika slags tillverkningsindustrier.²⁶⁴

Huruvida verksamheten innefattar ett tillräckligt förädlingsmoment för att betraktas som industriell har varit utslagsgivande även i andra mål. Ett rörde bensin- och oljehantering vid bränsledepåer där olika tillsatser tillfördes varorna. Kammarrätten hänvisade i domskälen till länsrätten som menade att tillsatserna inte ansågs medföra en sådan ändring och förfining av produkten att verksamheten borde klassas som industriell.²⁶⁵ Ett annat mål behandlade verksamhet i form av slutmontering och kvalitetskontroll av fordon på uppdrag av ett antal tillverkare. Av verksamhetsbeskrivningen framgick att det kunde röra sig om ganska stora ändringar och ombyggnationer. Domstolen ansåg att bolaget inte själv bedrev någon tillverkning utan endast montering och modifiering av redan tillverkade fordon varför verksamheten inte var att betrakta som industriell.²⁶⁶

En annan verksamhet som varit föremål för prövning är tillverkning av portionsförpackad kyld färdiglagad mat. Bolaget menade att framställningen borde liknas vid tillverkning av livsmedel medan Skatteverket hävdade att den var att hänföra till catering och centralköksverksamhet. Produktionen innefattade en teknisk hållbarhetsbehandling och kammarrätten ansåg med hänsyn till verksamhetens art och omfattning att den inte kunde klassas som annat än industriell.²⁶⁷

Vad gäller konkurrensnedvridningar torde energiskattesystemet i sin helhet beaktas. Detta har stöd i ett kammarrättsavgörande där hänsyn tagits till att det förelåg möjlighet till återbetalning av skatt för värmeleveranser till industriell verksamhet.²⁶⁸ Målet rörde framställning av processånga som förbrukades i livsmedelsproduktion av hyresgästerna.²⁶⁹ Avgörandet kan också ses som ett uttryck för att lagstiftarens uttryckliga korrigerande av en viss typ av konkurrensnedvridning avseende värmeproduktion bör medföra att energiförbrukning i övrig extern produktion som huvudregel bör omfattas av normalskattesatsen.²⁷⁰

6.3 Huvudsaklighetsrekvisitet och självständig del

Vid prövning av huruvida industriell verksamhet ska anses föreligga ses i första hand till företagets huvudsakliga verksamhet. En sådan tillämpning har stöd i förarbeten där det

²⁶⁴ SRN 20 dec 2011 (dnr 24-11/I).

²⁶⁵ KRSU 2009-03-24, mål nr 3505–3508-08.

²⁶⁶ KRSU 2013-04-30, mål nr 1937-12. I målet hade inte gjorts gällande att integration skulle föreligga med fordonstillverkarnas industriella verksamhet, jfr avsnitt 6.5.

²⁶⁷ KRSU 2007-06-20 mål nr 3500-06 och 3504–3510-06.

²⁶⁸ 9 kap. 5 § LSE.

²⁶⁹ KRSU 2009-11-20 mål nr 1124–1125-09. Verksamheten ansågs inte heller utgöra en integrerad del av hyresgästernas tillverkningsprocess, jfr avsnitt 6.5.

²⁷⁰ Jfr prop. 2006/07:13, s. 109 ff.

uttrycks att ”[d]en huvudsakliga verksamheten vid resp. företag bör vara avgörande vid tillämpningen av dessa nya bestämmelser.”²⁷¹ Det bör påpekas att denna huvudsaklighetsbedömning endast är en del i klassificeringen av verksamheten och medför alltså inte att all energiförbrukning blir föremål för skattelättnader.

Prövningen behöver dock inte utgå från hela den juridiska personen utan kan avse en verksamhetsdel om denna utgör en självständig del i förhållande till resten av företaget. Skatteverket menar att huruvida detta självständighetskriterium är uppfyllt får avgöras genom en samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. Som exempel på omständigheter som kan beaktas nämner Skatteverket verksamhetens art och omfattning, organisatorisk och fysisk placering samt huruvida verksamheten har egen budget, ledning och personal. Verksamhet som utgör ett naturligt led i den huvudsakliga kan inte anses självständig.²⁷²

Exempel på verksamhet som inte ansetts självständig är pulverisering av kol i samband med värmeframställning. Länsrätten, vars domskäl kammarrätten fastställde, beaktade bland annat att pulveriserat kol inte fanns som en produkt på marknaden.²⁷³ Ett annat avgörande behandlade energiförbrukning vid isframställning vid en skridskobana. Isframställningen betraktades som en del av driften av anläggningen och utgjorde därmed inte industriell verksamhet.²⁷⁴ Även styckning och beredning av kött och fisk och andra produkter inom livsmedelshandel har bedömts utgöra en naturlig del av den huvudsakliga verksamheten. I målet ansågs inte visat att köthandlingen översteg sex procent av den totala verksamheten och samtliga produkter försålles i den egna livsmedelshandeln.²⁷⁵

En särskild situation som varit uppe för prövning är då den huvudsakliga verksamheten består i uthyrning men bolaget även utför visst underhåll och reparationer av de uthyrda varorna. Ett av målen avsåg uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner där bolaget även bedrev viss reparation och service. Eftersom denna verksamhetsdel främst bestod i reparation av de egna maskinerna ansågs den inte utgöra en självständig del.²⁷⁶ En liknande motivering återfinns i en kammarrättsdom avseende reparation och rengöring av last- och förpackningsenheter till livsmedelshandeln, så kallade backar och pallar. Tvätanläggningarna hade egen budget, egen operativ ledning och personal samt var

²⁷¹ Prop. 1976/77:68 s. 13.

²⁷² Skatteverkets ställningstagande 2008-05-29, dnr 131 335369-08/111.

²⁷³ KRSU 2007-06-20, mål nr 1054-07.

²⁷⁴ KRSU 2008-11-07, mål nr 301-08. Kammarrättens domskäl innehåller inte något uttryckligt huvudsaklighets-resonemang men utgången får ändå, speciellt med hänsyn till länsrättens domskäl, ses som ett resultat av ett sådant resonemang. Jfr SOU 2015:87, s. 343 där utredningen inte kategoriserar avgörandet på samma sätt.

²⁷⁵ KRSU 2013-04-26, mål nr 2711–2717-12.

²⁷⁶ KRSU 2013-04-26 mål nr 1826-12.

organisatoriskt och geografiskt skilda från övrig verksamhet. Domstolen ansåg dock att verksamheten var en naturlig del av uthyrningsverksamheten då den var en förutsättning för sådan uthyrning.²⁷⁷

En grundläggande förutsättning för att en självständighetsprövning ska bli aktuell är att verksamheten överhuvudtaget anses industriell.²⁷⁸ Bedömningarna kan dock vara svåra att åtskilja och sker inte alltid separat. Som exempel kan anföras ett mål rörande biogasframställning i samband med rening av avloppsvatten. Biogasen uppstod som en biprodukt vid reningsprocessen och bolaget yrkade att el som förbrukats vid delar av denna reningsprocess skulle omfattas av den lägre skattesatsen. Enligt kammarrätten var framställningen av biogas inte tillräckligt självständig för att kunna betraktas som en egen industriell verksamhet.²⁷⁹ Till synes genomfördes inte någon prövning av huruvida verksamheten i och för sig kunde anses industriell eftersom den inte gick att avskilja från vattenreningsverksamheten.

6.4 Faktisk förbrukning och genomsyn

En särskild fråga som behandlats vad gäller elbeskattningen är förhållandet mellan lagtextens leveransbegrepp och den faktiska förbrukningen. Om elen levereras till en ej skattskyldig mottagare ska skattskyldigheten inträda när elen passerar mätaren.²⁸⁰ Situationen kan dock uppkomma att mottagaren på något sätt vidarebefordrar elen eller att den faktiska förbrukaren på något annat sätt skiljer sig från mottagaren. Av relevans är det faktum att skattskyldigheten och ansvar för eventuella felaktigheter i normalfallet åligger elleverantören vilken således måste ha någon möjlighet att kontrollera förbrukningen.²⁸¹

Ett exempel på en sådan situation är fastighetsförvaltare som mottar el från leverantören vilken sedan förbrukas i hyresgästernas verksamhet. Detta har tidigare lösts genom att fastighetsförvaltaren kan betraktas som leverantör då elförbrukningen faktureras hyresgästerna särskilt. Fastighetsförvaltarna kunde därmed registreras som skattskyldiga och den skattepliktiga leveransen inträdde inte förrän elen mottogs av hyresgästerna. Till den del hyresgästerna har förbrukat elen i tillverkningsprocess i industriell verksamhet har fastighetsförvaltaren rätt till skattenedsättningar. Om elen däremot ingår ospecificerat

²⁷⁷ KRSU 2014-09-16, mål nr 1887-12.

²⁷⁸ Jfr domstolens resonemang i KRSU 2013-04-26 mål nr 1826-12.

²⁷⁹ KRSU 2016-02-24 mål nr 782–783-15.

²⁸⁰ Prop. 1994/95:54, s. 140.

²⁸¹ Jfr SOU 1991:90 s. 153.

i hyran anses den förbrukad i fastighetsförvaltarens verksamhet. Eftersom denna verksamhet inte är industriell omfattas sådan förbrukning inte av skattelättnaderna.²⁸²

Länge gällde denna princip utan undantag, det vill säga att elmottagaren som stod i avtalsrelation till elleverantören själv skulle bedriva tillverkningsprocess i industriell verksamhet för att skattenedsättningar skulle bli aktuella. Annorlunda förhöll det sig avseende jordbruksverksamhet där elen kunde anses förbrukad i verksamheten oavsett vem som var formell avtalspart. Exempel som angavs i förarbetena är de fall då verksamheten bedrivs av elmottagarens make/maka eller fåmansbolag.²⁸³ Problemet uppmärksammades av lagstiftaren som påpekade att det är den faktiska förbrukningen som ska ligga till grund för beskattningen oavsett vem som står för elavtalet.²⁸⁴

Frågan kom sedermera upp till prövning i ett mål som rörde ett småskaligt krukmakeri. Den bedrivna verksamheten utgjorde ostridigt tillverkningsprocess i industriell verksamhet men elabonnemanget, som även försedde bostaden med el, stod på maken istället för på den person som genom en enskild firma bedrev verksamheten. Kammarrätten ansåg till skillnad från Länsrätten att elen inte kunde anses förbrukad i tillverkningsverksamheten med motiveringen att en sådan långtgående undersökningsplikt vore orimlig att ålägga elleverantören. Till stöd för utgången hänvisade domstolen till förarbetsuttalandena avseende jordbruksverksamhet som den tolkade e contrario. Eftersom lagstiftaren behandlat frågan särskilt och identifierat ett behov av ett förtydligande avseende jordbruk på grund av dess särart torde huvudregeln vara att det endast är mottagarens verksamhet som kan medges skattenedsättningar. Målet överklagades till Regeringsrätten som konstaterade att det enda rekvisit som uppställs i lagtexten är att elen ska ha förbrukats i tillverkningsprocess i industriell verksamhet. Den omständigheten att någon annan haft leveransavtalet med elbolaget saknar därför betydelse.²⁸⁵ Utgången blev densamma i ett antal andra avgöranden med liknande förutsättningar.²⁸⁶

Det är numera alltså den faktiska förbrukningen som ska ligga till grund för bedömningen huruvida elen förbrukats i tillverkningsprocess i industriell verksamhet. Förfarandet att bortse från leveransmottagaren kan också betecknas som genomsyn. Avgörandet behandlar egentligen bara frågan huruvida skattskyldighetens koppling till leveranstidpunkten innebär att en passiv abonnemangsinnehavare utgör ett hinder för att

²⁸² RSV Sp 1999 :1. Se exv. KRSU 2003-04-03 mål nr 984-01.

²⁸³ Prop. 1999/2000:105, s. 120.

²⁸⁴ SOU 2003:38, s. 374 ff.

²⁸⁵ RÅ 2005 ref. 24.

²⁸⁶ RÅ 2005 not 158.

elen ska anses förbrukad i tillverkningsprocess i industriell verksamhet. Domskälen är dock allmänt hållna och hänvisningen till lagtextens avsaknad av ytterligare rekvisit än den faktiska förbrukningen har använts även i andra sammanhang.

6.5 Integrerad del

Av stor betydelse är de situationer där olika delar av tillverkningsverksamheten bedrivs på olika anläggningar eller av olika juridiska personer. Om kringverksamhet hänförlig till tillverkningsprocessen förläggs till en separat anläggning eller i ett separat bolag anses denna verksamhet i och för sig inte utgöra industriell verksamhet. Den kan ändå omfattas av skattelättnaderna om den bedöms utgöra en integrerad del av den industriella verksamhet som bedriver den faktiska tillverkningsprocessen. Lösningen kan sägas ha tillkommit för att minska betydelsen av företagsorganisatoriska beslut. Att sådana beslut påverkar skattenivån har ansetts icke önskvärt ur ett neutralitetsperspektiv.²⁸⁷

Ett tidigt kammarrättsavgörande som behandlade frågan om integration i ett annat bolags tillverkningsverksamhet meddelades 2001 och rörde bränsleförbrukning vid provverksamhet på en gasturbin inför slutleverans till kund. Testerna utfördes på turbintillverkarens provanläggning och administrerades av detta bolag. Bolaget som hade köpt in bränslet och utförde testerna stod i ett kommissionärsförhållande till det tillverkande bolaget. Till följd av att verksamheterna var fullständigt integrerade ifråga om personal och lokaler m.m. ansåg domstolen att bränslet förbrukats i tillverkningsprocess i industriell verksamhet. Domstolen motiverar inte utgången närmare men det kan tolkas som att den till förmån för den faktiska förbrukningen bortsett från det faktum att kommissionären inte själv bedrev någon tillverkningsverksamhet.²⁸⁸

Att ett bolag kan anses bedriva kringverksamhet trots att de inte bedriver någon egentlig tillverkningsindustri finner stöd i ett antal kammarrättsavgöranden. Det första rörde elförbrukning hänförlig till hamnverksamhet som i och för sig inte utgjorde industriell verksamhet i energiskatterättsliga mening. Verksamheten bestod till drygt 90 procent av lossning, mellanlagring och transporter av råmaterial för ett industriellt bolags räkning och den största elförbrukningen avsåg transportband inom dess industriområde. Hamnbolaget ägdes till hälften av det industriella bolaget. Enligt domstolen förbrukades elen i kringverksamhet oavsett att den bedrevs av annan än den som bedrev tillverkningsverksamhet i snävare mening. Utgången motiverades med att en mindre generös tolkning skulle medföra icke åsyftad konkurrenssnedvridning.²⁸⁹ I domskälen nämns inte begreppet ”integrerad del” utan kammarrätten konstaterar endast att den

²⁸⁷ Se SOU 2015:87, s. 347.

²⁸⁸ KRSU 2001-03-26 mål nr 3462-99.

²⁸⁹ KRSU 2006-10-23 mål nr 3416–3421-05. Jfr avsnitt 6.2.

faktiska verksamheten är avgörande oavsett hur denna är fördelad på olika juridiska personer.

Annan kringverksamhet som bedömts omfattas av skattelättnaderna trots att den bedrivits i ett annat bolag är tillämplig forskning och utveckling som ett led i mejeri- och osttillverkning. Bolagen tillhörde i detta mål samma koncern men verksamheterna saknade i övrigt samband utöver själva produkterna.²⁹⁰ Även bränsle förbrukat vid utvecklingsarbete, livslängdsprovning och produktionskontroller av motorer tillverkade i bolag tillhörande samma koncern har bedömts omfattas av skattelättnaderna.²⁹¹ Även om det i samtliga dessa mål funnits ett ägarsamband har inte uppställts ytterligare krav förutom att det separata bolaget ska bedriva kringverksamhet som är att hänföra till tillverkningsprocess i industriell verksamhet. Detta i enlighet med RÅ 2005 ref. 24 där domstolen konstaterade att inga övriga rekvisit uppställs i lagtexten utöver den faktiska förbrukningen.²⁹²

En senare kammarrättsdom redogör betydligt utförligare för vilka faktorer som legat till grund för bedömningen huruvida verksamheten varit integrerad med tillverkningsprocessen. Målet rörde elförbrukning i ett kraftvärmeverk som omhändertog slam från en papperindustri vilket användes för att producera ånga, el och fjärrvärme. Ångan som producerades leddes i sin tur tillbaka till pappersindustrin för förbrukning i tillverkningsprocessen. Efter att domstolen konstaterat att framställningen av processånga inte i och för sig utgör industriell verksamhet i tillverkningsprocess uppkom frågan om verksamheten kunde betraktas som en integrerad del av pappersindustrins verksamhet. Företaget som bedrev papperstillverkning ägde 50 procent av bolaget och verksamheterna bedrevs på samma område. Det förelåg alltså både ett ägarmässigt och geografiskt samband mellan verksamheterna. Genom kretsloppskonstruktionen förelåg även vad domstolen betecknar som ett tekniskt samband. Verksamheterna saknade dock gemensam organisation, personal och maskinell utrustning. Domstolen nämner också det faktum att ångproduktionen inte kan avskiljas från övrig produktion av vilken en väsentlig del inte levereras till pappersbruket. Vid en sammantagen bedömning ansåg därför kammarrätten att framställningen av processånga trots flera beröringspunkter inte utgjorde en integrerad del av pappersindustrins verksamhet.²⁹³ Just framställning av processånga vilken sedermera förbrukades i

²⁹⁰ KRSU 2009-05-29, mål nr 302-08 och mål nr 303-304-08.

²⁹¹ KRSU 2009-11-20, mål nr 1193-09.

²⁹² Se avsnitt 6.4.

²⁹³ KRSU 2012-06-13, mål nr 2880-10 och mål nr 3071-3079-11.

tillverkningsindustri hade även tidigare varit föremål för prövning och inte heller i detta mål ansetts utgöra en integrerad del.²⁹⁴

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett avgörande från 2013 även prövat frågan huruvida en verksamhet kan utgöra en integrerad del av ett annat bolags tillverkningsverksamhet utan att bolagen har annat än kommersiella relationer. Målet avsåg en biltestanläggning som avsåg bedriva testverksamhet av bilar och bilprodukter som inte ännu lanserats på marknaden. De tilltänkta kunderna var alltså biltillverkare och ansökan avsåg elförbrukning hänförlig till uppvärmning av garage- och verkstadslokaler, nedkylning i klimatkammare och uppvärmning respektive konstfrysning av landbaserade testbanor. Frågan var om denna verksamhet utgjorde en integrerad del av avtalsparternas tillverkningsprocess. Skatterättsnämnden ansåg att en sådan generös tolkning var motiverad på grund av att en snedvridning av konkurrensen skulle uppkomma om olika skattesatser skulle tillämpas i de fall verksamheten bedrevs av det tillverkande företaget eller ett närstående företag och som i det aktuella fallet av ett utomstående bolag. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg dock att en sådan tolkning var alltför vidsträckt. Utgången motiverades med en tolkning av leveransbegreppet som ger upphov till skattskyldighet.²⁹⁵ Med hänvisning till ett tidigare avgörande²⁹⁶ där Europadomstolens tolkning av leveransbegreppet på mervärdesskatteområdet användes som ledning menade domstolen att någon leverans inte kan ha skett. Således hade elen förbrukats i biltestanläggningens verksamhet vilken inte utgjorde tillverkningsprocess i industriell verksamhet.²⁹⁷ Då det rör sig om ett separat bolag som bedriver kringverksamhet utan några ägarmässiga eller fysiska samband torde alltså krävas att elen kan anses vidarelevererad till tillverkningsverksamheten för att den ska anses förbrukad i sådan verksamhet. I sådana fall kan om förutsättningar finns genomsyn tillämpas.

En verksamhet som senare har varit föremål för prövning är slutmontering och kvalitetssäkring av produkter som tillverkats av underleverantörer. Bolaget själv beskrev processen som ”godsmottagning, ankomstkontroll, lagerläggning, plock, slutttest och verifiering av funktionalitet, laddning av mjukvara och montering av strategiskt viktiga komponenter, serienummersättning, kittning med rätt tillbehör till rätt produkt, packning, lastning och skeppning”. Kammarrätten ansåg inte att verksamheten var industriell och då det varken fanns något fysiskt eller ägarsamband med kontraktstillverkarna utgjorde den

²⁹⁴ KRSU 2009-11-20, mål nr 1124–1125-09. Detta mål rörde dock fastighetsägares framställning av processånga vilken förbrukades i hyresgästernas livsmedelstillverkning.

²⁹⁵ Jfr avsnitt 4.4.2.

²⁹⁶ HFD 2012 ref. 26. Målet rörde en tolkning av leveransbegreppet vid tillhandahållande av egenförbrukad tillika skattebefriad el vid upplåtelse av fastigheter.

²⁹⁷ HFD 2013 ref. 57.

inte heller en integrerad del av deras verksamhet.²⁹⁸ Ytterligare ett avgörande från kammarrätten rörde en koncern som bedrev forsknings- och utvecklingsverksamhet i Sverige medan själva tillverkningsverksamheten bedrevs i Kina. Fabriken ägdes av koncernen tillsammans med den kinesiska staten men verksamheterna saknade samband utöver det ägarmässiga. Verksamheten ansågs därmed inte ingå som en integrerad del i tillverkningsprocessen. Som exempel på övriga samband nämner kammarrätten geografi, personal och utrustning.²⁹⁹

6.6 Avgränsning av tillverkningsprocessen

För det fall förbrukaren anses bedriva industriell verksamhet har denne alltså rätt till skattenedsättningar på den energi som förbrukas i tillverkningsprocessen. Detta medför avgränsningsproblem vid bestämmandet av vad som utgör en tillverkningsprocess och särskiljandet av denna tillverkningsprocess från företagets övriga verksamhet. Någon närmare definition av begreppet återfinns dock varken i lagtext eller förarbeten.³⁰⁰

Av förarbetena framgår dock att begreppet inte endast åsyftar själva tillverkningsmaskinerna utan viss hjälpverksamhet så som belysning, uppvärmning och ventilation räknas in i tillverkningsprocessen.³⁰¹ I övrigt får utgångspunkten vara allmänt språkbruk. Vid denna tolkning har domstolarna tagit ledning i formuleringar från Riksskatteverkets rekommendation RSV Sp 1999:1 avseende elbeskattning och Skatteverkets allmänna råd RSV 2002:18 avseende bränslebeskattning.³⁰²

För det första bör utgångspunkten vara de *företagsekonomiska huvudfunktionerna* tillverkning, försäljning, administration och forskning och utveckling (FoU). Endast förbrukning inom tillverkning samt tillämpad forskning och utvecklingsarbete är att hänföra till tillverkningsprocessen. Avgörande för om verksamheten är att hänföra till en tillverkningsprocess är det funktionella sambandet snarare än det geografiska.³⁰³

Till *tillverkning* bör hänföras ”energiförbrukning som sker i och kring byggnad och mark som är knuten till pågående förädling – antingen sammansättningsproduktion, detaljtillverkning eller sönderdelande produktion”. Även förbrukning i verksamhet som har samband med tillverkningen bör omfattas av skattelättnaderna, så som i driftskontor, driftslaboratorier och andra lagerutrymmen än färdigvarulager.³⁰⁴ Elförbrukning för transport i och kring byggnad och mark där pågående förädling sker bör även denna

²⁹⁸ KRSU 2013-10-22 mål nr 1291–1296-13.

²⁹⁹ KRSU 2014-10-02 mål nr 2556–2559-12.

³⁰⁰ Jfr Söderman, SvSkt 2012:8 s. 661.

³⁰¹ Prop. 1991/92:150 bil. I:5 s. 16.

³⁰² Se RÅ 2002 ref. 16.

³⁰³ RSV Sp 1999:1 och RSV 2002:18.

³⁰⁴ RSV Sp 1999:1 och RSV 2002:18.

hänförs till tillverkningsprocessen.³⁰⁵ Synpunkter har framförts på att Skatteverkets tolkning av dessa uttalanden har blivit snävare och det kan hävdas att i princip all energiförbrukning vid en ren tillverkningsanläggning enligt allmänt språkbruk borde ha samband med tillverkningen.³⁰⁶

Vad gäller innebörden av och verksamhetens samband med *pågående förädling* finns ett antal avgöranden som kan tjäna som illustration och vägledning. Ett exempel på verksamhet som ansetts ha samband med förädling är förbränning av förorenat processvatten. Föroreningarna var en biprodukt från bolagets kemikalieframställning som i enlighet med sitt verksamhetstillstånd var skyldiga att omhänderta dessa genom förbränning. Trots att omhändertagandet inte var ett direkt led i tillverkningen av produkterna ansågs det utgöra en ”sådan nödvändig del i framställningen av produkterna och ha ett sådant samband med själva tillverkningen” att bränslet ska anses förbrukat vid tillverkningsprocessen.³⁰⁷ Även om verksamheten i sig inte innebär någon förädling kan den alltså utgöra en nödvändig del i förädlingen och därmed ha sådant samband med tillverkningsprocessen att energiförbrukningen ska omfattas av skattelättnaderna. Ytterligare ett exempel är föregående lagring av ostråvara vilken Skatterättsnämnden bedömde utgöra en förutsättning för förädling av densamma varför lagringen ansågs utgöra en del av tillverkningsprocessen.³⁰⁸

En annan fråga är huruvida verksamheten har samband med *pågående förädling*. Ett avgörande som behandlar denna fråga rörde bland annat förbränning av förorenad jord orsakad av kemikalieframställning. Förutsättningarna liknade alltså till stor del de i ovan refererade förhandsbesked.³⁰⁹ Tillverkningen hade dock pågått sedan 1924 och den största delen av föroreningen bedömdes vara hänförlig till tidigare år. Förbränningen ansågs därmed inte vara en sådan nödvändig del i tillverkningsprocessen och ha ett sådant samband med pågående förädling att verksamheten utgjorde en del av tillverkningsprocessen.³¹⁰ Huruvida tillverkningen var pågående blev avgörande även ifråga om energiförbrukning i ett konkursbos tillverkningslokaler. På grund av konkursen låg tillverkningsindustrin nere i cirka ett år för att sedan återupptas för färdigställande av kvarvarande produkter. Under produktionsuppehållet hade dock energi förbrukats för uppvärmning av lokalen. Kammarrätten bedömde att sådan bränsleförbrukning inte kunde

³⁰⁵ RSV Sp 1999:1.

³⁰⁶ Jfr Dreijer, SN 2014 s. 628. Särskilt pekar Dreijer på energiförbrukning i lokaler så som personalutrymmen och kontor för löneadministration och logistik.

³⁰⁷ RÅ 2004 not 32.

³⁰⁸ SRN 22 aug 2011 (dnr 22-10/I). Även efterföljande kontroll, avplastning, vaxning, bitning, rivning, skivning och förpackning ansågs vara en del av tillverkningsprocessen.

³⁰⁹ RÅ 2004 not 32.

³¹⁰ KRSU 2012-01-10 mål nr 499–501-11.

anses ha sådant samband med själva tillverkningen att den utgjorde en del av tillverkningsprocessen.³¹¹

Även gränsdragningen mot *försäljningsverksamhet* och *administration* har varit föremål för prövning i ett antal mål. Enligt Skatteverket ska energiförbrukning i samband med lagerhållning av produkter som är färdiga för försäljning eller i verksamheten i och kring huvud- och försäljningskontor inte hänföras till tillverkningsprocessen.³¹² Ett förhandsbesked från Regeringsrätten behandlade frågan huruvida elektrisk kraft för belysning i och utanför en lagerlokal kunde anses förbrukad i tillverkningsprocessen. Förbrukaren bedrev industriell papperstillverkning och i lokalen förvarades pappersprodukter som var klara för försäljning. Bolaget samt två skiljaktiga ledamöter menade att det med hänsyn till marknaden var företagsekonomiskt oförsvarbart att tillverka produkterna på beställning och att mellanlagringen ur den aspekten var en naturlig del av tillverkningsverksamheten. Domstolen ansåg dock att den avgränsning som Riksskatteverket gjort i sina rekommendationer var en lämplig avgränsning av begreppet tillverkningsprocess och att elförbrukningen vid lagerlokalen var att hänföra till försäljningsverksamheten.³¹³

Ett senare meddelat förhandsavgörande behandlade elförbrukning vid trycksättning av naturgas. Bolaget bedrev verksamhet i form av framställning, förädling och distribuering av natur- och biogas samt gasol. Gasen tillfördes naturgasnätet och trycksattes sedan i särskilda anläggningar i anslutning till tankstationerna. Momentet var nödvändigt för slutkonsumtion av gasen i fordon. Skatterättsnämnden, vars bedömning delades av HFD, ansåg att gasen utgjorde en färdig produkt redan då den mottogs på anläggningarna. Trycksättningen bedömdes därmed utgöra ett led i distributionen eller försäljningen av gas och inte som en led i tillverkningsprocessen.³¹⁴

Andra exempel på förbrukning som har bedömts vara hänförlig till försäljningsverksamhet snarare än tillverkning är uppvärmning av kontorslokaler i anslutning till färdigvarulager av cement³¹⁵ samt elförbrukning i en distributionscentral som bedrev viss omarbetning av produkterna i form av sammansättning och förseelse med nya artikelnummer³¹⁶.

³¹¹ KRSU 2015-01-22 mål nr 212-14.

³¹² RSV 2002:18.

³¹³ RÅ 2002 ref. 16.

³¹⁴ HFD 2016-04-08, mål nr 6744-15. Liknande verksamhet var föremål för prövning i KRSU 2014-12-12 mål nr 1430–1436-14 där utgången blev densamma. Detta bolag bedrev dock inte någon egen framställning av bio- och naturgas.

³¹⁵ KRSU 2009-03-24, mål nr 3689–3691-07.

³¹⁶ KRSU 2015-01-29, mål nr 1447-14.

Avseende innebörden av forskning och utveckling menar Skatteverket att bokföringsnämndens rekommendation BFN R 1 bör vara vägledande. Endast tillämpad FoU och inte så kallad grundforskning bör anses hänförlig till tillverkningsprocessen och utgör i så fall kringverksamhet.³¹⁷ Tillämpad forskning är enligt rekommendationerna "att systematiskt och metodiskt söka efter ny kunskap och nya idéer med en bestämd tillämpning i sikte" medan grundforskning inte har någon sådan bestämd tillämpning i sikte. Utvecklingsarbete är "att systematiskt och metodiskt utnyttja forskningsresultat och vetenskaplig kunskap och nya idéer för att åstadkomma nya produkter, nya processer, nya system eller väsentliga förbättringar av redan existerande sådana".³¹⁸

Ofta prövas begreppet i samband med frågan huruvida separat bedriven FoU kan anses integrerad i ett annat bolags industriella verksamhet. Exempel på tillämpad FoU som behandlats i praxis är forskning på och produktutveckling av färskvaror åt ett bolag som bedrev ost- och mejeritillverkning³¹⁹ och utvecklingsarbete, livslängsprovning och produktionskontroller av motorer³²⁰. Ibland kan gränsdragningen mellan FoU och tillverkning vara hårfin vilket illustreras av ett kammarrättsavgörande. Den aktuella verksamheten producerade 60 000 mobiltelefoner om året, av vilka 30 000 var användarklara. Ofta tillhörde telefonerna tidiga produktionsserier och användes till typprovningar hos kunder och olika interntester. Med hänsyn till att inga telefoner distribuerades till kunder mot ersättning ansåg domstolen att det inte rörde sig om någon tillverkningsprocess i energiskattelagens mening.³²¹

7. Analys

Med hänsyn till den omfattande energiförbrukning i bland annat tillverkningsindustrin som är föremål för skattelättnader kan energiskattens funktion som miljöpolitiskt styrmedel ifrågasättas. Det finns visserligen ett antal särregleringar och differentieringar av energiskatten som inte behandlas i detta arbete vilka är avsedda att fungera som incitament för användande av mer miljövänliga bränslen och mer miljövänligt framställd el även i tillverkningsindustrin. Den allmänt efterfrågedämpande effekten begränsas dock till hushåll och verksamheter som inte omfattas av skattelättnaderna. Detta förtar till stora delar skattens miljöpolitiska effekter då tillverkningsindustrin hör till de största energiförbrukarna.

³¹⁷ RSV Sp 1999:1 och RSV 2002:18.

³¹⁸ BFN R 1, p. 9.

³¹⁹ KRSU 2009-05-29, mål nr 302-08 och mål nr 303-304-08.

³²⁰ KRSU 2009-11-20, mål nr 1193-09.

³²¹ KRSU 2014-10-02 mål nr 2556-2559-12.

Skattelättnaderna för tillverkningsindustrin utgör ett resultat av avvägningar mellan skattens fiskala respektive miljöpolitiska syfte och de konkurrensnackdelar som en hög energibeskattning innebär för den svenska industrin. Energiskattens karaktär av internationell konkurrensfaktor beror på skatteincidensen. Om varan är utsatt för internationell konkurrens från producentländer där energiprodukter inte är utsatta för lika hög beskattning kan kostnaderna för energiskatten inte övervältras på konsumenterna. Skattekostnaderna skulle kunna övervältras på arbetstagarna, men med hänsyn till att prissättning på arbetskraft skiljer sig väsentligt från prissättningen på övriga varor och tjänster är en sådan övervältring en mycket långsiktig process. Detta medför att kostnaden för skatten stannar i verksamheten och påverkar det företagsekonomiska beslutsfattandet.

Regleringen har alltså ett näringspolitiskt syfte där energiskatten utgör en av många konkurrensfaktorer på den internationella marknaden. Liknande resultat skulle teoretiskt sett kunna uppnås till exempel genom subventioner av andra produktionsfaktorer. Att energiskatten valts som medel för att främja tillverkningsindustrin får främst antas bero på den politiska situationen vid dess införande. Det är också ett effektivt instrument då det är förhållandevis enkelt att genomdriva ändringar som ger direkta och tydliga effekter för berörda företag. Dessutom kan andra former av subventioner ofta stå i strid med statsstödsreglerna.

Vad gäller tillämpningen av lättnadsreglerna kan kopplingen till SNI enligt min mening inte anses ändamålsenlig då denna indelning bygger på andra överväganden än de energiskatterättsliga. Energiskatten är av stor fiskal och miljöpolitisk betydelse och att tillerkänna en så heterogen grupp generella skattelättnader kan enligt min mening inte anses överensstämma med energiskattereglernas övergripande syfte. Inte heller syftet med lättnadsreglerna uppnås på ett tillfredställande sätt genom en sådan godtycklig uppdelning.

En särskilt oönskvärd situation uppkommer då verksamheter omklassificeras enligt SNI. Utan att den faktiska verksamheten förändras kan den genom en sådan omklassificering förlora sin energiskatterättsliga status som industriell. Det är oklart vilka effekter lagstiftaren har avsett att sådana ändringar av SNI ska medföra. Skatterättsnämnden har visserligen uttalat att inte endast den senaste versionen av SNI ska vara avgörande för bedömningen, men faktum kvarstår att verksamheter som per automatik omfattas av skattelättnaderna genom en ändring av SNI kan övergå till att som huvudregel falla utanför systemet eller vice versa.

Man bör dock inte underskatta de praktiska och kostnadseffektiva konsekvenserna av kopplingen till SNI. Att använda sig av en redan befintlig kategorisering som anses i

tillräcklig mån överensstämma med de överväganden som ligger till grund för skattelättnaderna minskar administrationskostnaderna för både företagen och Skatteverket.

Begreppet tillverkningsprocess i industriell verksamhet ska även tolkas generöst för att motverka konkurrensnedvridningar.³²² Vilka typer av konkurrensnedvridningar som åsyftas med detta uttalande är dock inte helt klart. Med hänsyn till den kontext som uttalandet presenteras i och den teoretiska bakgrunden till undantaget torde det främst vara snedvridningar på den internationella marknaden som bör motverkas med en sådan tolkning. Begreppet och dess tillämpning saknar dock koppling till den producerade varans internationella karaktär i det enskilda fallet.

Konkurrensnedvridningarna beror också på energins betydelse som produktionsfaktor. Historiskt sett har tillverkningsindustrin i Sverige till stor del bestått av stora energiintensiva verksamheter som agerat på en internationell och priskänslig marknad. På den internationella marknaden finns dock ett stort antal konkurrensfaktorer så som prissättning av arbetskraft som kan vara av större företagsekonomisk betydelse. Avsaknaden av koppling till energiförbrukningens omfattning medför att även tillverkningsindustrier där energi utgör en förhållandevis liten produktionsfaktor kan omfattas av skattelättnaderna.³²³ Därmed riskerar regleringens teoretiska grund och näringspolitiska syfte att urholkas och det blir allt svårare att motivera den stora skatteutgiften och de miljöpolitiska eftergifterna.

Lättnadsreglerna får dock effekter även på konkurrensen på den inhemska marknaden. Varor som framställts genom tillverkningsprocess i industriell verksamhet utgör inte en separat marknad utan kan även konkurrera med andra varor vars produktion inte omfattas av likvärdiga skattelättnader. Ett exempel är industriellt tillverkad portionsförpackad mat som utgör substitut till mat framställd i centralkök åt exempelvis äldreboenden. Energiförbrukningen vid framställningen av maten under industriella former omfattas av skattelättnaderna medan den senare tillverkningsprocessen inte anses industriell.³²⁴ Detta innebär att konkurrensnedvridningar uppkommer mellan olika produktionssätt av väsentligt lika varor.

Här kan visserligen invändas att vissa produktionssätt kan antas vara betydligt mer energikrävande och att skattelättnaderna korrigerar den initiala snedvridningen som

³²² Jfr avsnitt 6.2.

³²³ Från 1 januari finns visserligen en sådan koppling avseende elskatten. Motivet är dock att sänka administrationskostnaderna.

³²⁴ KRSU 2007-06-20, mål nr 3500-06 och 3504-3510-06. Se avsnitt 6.2.

energiskatten ger upphov till. Ett sådant resonemang bortser dock från det faktum att skatten syftar till att internalisera de externa kostnader som energiförbrukning ger upphov till i förhållande till andra produktionsfaktorer. Skattelättnaderna bör således begränsas till de verksamheter där energiskatten utgör en betydande internationell konkurrensfaktor.

En särskild aspekt av tillämpningen som kan ge upphov till konkurrensnedvridningar är huvudsaklighetsrekvisitet. I övrigt identiska verksamheter kan bli föremål för olika energiskatt beroende på vad som utgör den huvudsakliga verksamheten på anläggningen eller i företaget. Dessa konkurrensnedvridningar kan medföra samhällsekonomiska effektivitetsförluster till följd av att huvudsaklighetsrekvisitet påverkar det företagsorganisatoriska beslutsfattandet.³²⁵ Möjligheten att avskilja en verksamhet som en självständig del från den övriga verksamheten motverkar till viss del sådana effekter. Bedömningen av huruvida verksamheten utgör en självständig del är dock även den kopplad till organisatoriska faktorer.³²⁶

En förutsättning för att lättnadsreglerna ska påverka företagets organisatoriska beslut är att verksamheten är konkurrensutsatt från tillverkningsindustrier som omfattas av skattelättnaderna. Vid egenproduktion krävs exempelvis att det finns en marknad för den tillverkade varan, något som domstolarna tagit hänsyn till vad gäller pulveriserat kol och is till en skridskobana.³²⁷ Enligt min mening är det ur en teoretisk synpunkt önskvärt att låta denna aspekt vara avgörande för huruvida en verksamhet ska anses självständig snarare än de organisatoriska förhållandena.

Huvudsaklighetsrekvisitet kan dock motiveras av praktiska och administrativa skäl. Det måste anses oförsvarbart ur ett effektivitetsperspektiv att medge skattelättnader för varje inslag som kan karaktäriseras som industriell tillverkningsprocess oberoende av hur stort detta inslag är. Den efterföljande avgränsningen av vilken energiförbrukning som är hänförlig till tillverkningsprocessen kan visserligen vara resurskrävande, men den begränsas till de verksamheter som i huvudsak är industriella. Risker för effektivitetsförluster till följd av att huvudsaklighetsrekvisitet påverkar företagsekonomiska beslut får således vägas mot de minskade administrationskostnader som tillämpningen ger upphov till.

Ytterligare en ordning som främst motiverats av praktiska och administrativa skäl är kopplingen mellan förbrukning och leveransmottagare av el. En sådan tillämpning saknar

³²⁵ Jfr avsnitt 3.1.2.

³²⁶ Jfr avsnitt 6.3.

³²⁷ Se KRSU 2007-06-20, mål nr 1054-07 och KRSU 2008-11-07, mål nr 301-08 redovisade i avsnitt 6.3.

helt teoretiskt och ändamålsenligt stöd. Bedömningen huruvida energin förbrukats i tillverkningsprocess i industriell verksamhet bör utgå från den faktiska förbrukningen, vilket konstaterats av både lagstiftaren och Högsta Förvaltningsdomstolen.³²⁸ Domstolen motiverade visserligen utgången med bestämmelsens språkliga lydelse, vilket kan tolkas som en tillämpning av både tolkningsläran och legalitetsprincipen, men även ändamålsenligheten torde enligt min bedömning ha påverkat domslutet.

Att den faktiska verksamheten ska vara utslagsgivande kommer även till uttryck genom konstruktionen av ”integrerad del” som kan sägas utgöra en spegling av ”självständig del”. Liksom integration av verksamheter inte bör medföra en högre skatt för den industriella delen bör inte heller uppdelning av verksamheten i olika juridiska personer leda till en ändrad energiskattebelastning. En sådan tillämpning motverkar att skatten påverkar företagsorganisatoriska beslut.

Bedömningen av vad som utgör en integrerad del baseras dock på organisatoriska faktorer så som gemensam personal, lokal och utrustning.³²⁹ Leveransbegreppet förutsätter även att det föreligger ett ägarmässigt eller fysiskt samband mellan verksamheterna.³³⁰ Detta innebär att ett företags organisatoriska och företagsekonomiska motiverade beslut att exempelvis outsourca en del av sin verksamhet kan medföra att energiförbrukningen inom den verksamhetsdelen beläggs med en högre skattesats. Det bör påpekas att en sådan tillämpning inte står i motsättning till energiskattens syfte att reducera den totala energiförbrukningen. Så länge det är samma förbrukning som medges skattelättnader är det utifrån ett sådant synsätt oväsentligt på vilken anläggning eller i vilket bolag verksamheten bedrivs. Återigen aktualiseras alltså avvägningen mellan risken för konkurrensnedvridningar på den inhemska marknaden och hänsyn till de administrativa kostnaderna.

Vad gäller avgränsning av tillverkningsprocessen begränsas skattelättnaderna till energiförbrukning i tillverkning och i viss mån tillämpad FoU.³³¹ Även förbrukning i verksamheter som har ett funktionellt samband med tillverkningen eller ett fysiskt samband med pågående förädling bör enligt Skatteverket bli föremål för den lägre beskattningen.³³² För att uppnå syftet att begränsa kostnaderna för energi som produktionsfaktor bör skattelättnaderna omfatta den energi som utgör insatsvara i produktionen. Användningen av sambandet med pågående förädling som

³²⁸ Se avsnitt 6.4.

³²⁹ Jfr avsnitt 6.5.

³³⁰ Jfr HFD 2013 ref. 57 redovisat i avsnitt 6.5.

³³¹ Jfr avsnitt 6.6.

³³² Jfr avsnitt 6.6.

bedömningsgrund torde vara relativt ändamålsenligt, särskilt kravet på att verksamheten ska vara en nödvändig del av förädlingen.³³³

Utifrån den övergripande målsättningen att stärka den internationella konkurrenskraften så är det dock oväsentligt i vilken del av företaget energin förbrukas, så länge kostnaden påverkar priset på varan. Det torde således inte vara någon skillnad mellan den energi som förbrukas vid lagerhållning av råvaror som ska användas i tillverkningsprocessen och lagerhållning av färdiga produkter för distribution till kunderna, så länge energiförbrukningen är lika nödvändig. Även utifrån externalitetsteorin och skattens allmänt efterfrågedämpande effekt saknar det betydelse i vilken verksamhet förbrukningen skett så länge den påverkar varans prissättning. Med hänsyn till de oklarheter som råder avseende avgränsningen av tillverkningsprocessen bör tolkningen av begreppet enligt min mening vidgas eller specificeras ytterligare. Dagens ordning skapar både administrations- och processkostnader utan att gränsdragningen är ändamålsenlig.

8. Slutsats

Syftet med energibeskattningen är i huvudsak statsfinansiellt men den är även avsedd att ha en energi- och miljöpolitiskt motiverad efterfrågedämpande effekt. Den närmare utformningen av energiskatten är dock starkt präglad av närings- och miljöpolitiska överväganden även om grunddragen bygger på EU-rättsliga regleringar. En sådan näringspolitiskt motiverad särreglering är beskattningen av tillverkningsindustrin. Skattelättnaderna är avsedda att stärka industrins internationella konkurrenskraft då energi som produktionsfaktor kan vara föremål för lägre beskattning i andra länder. Teoretiskt motiveras alltså lättnadsreglerna med att varorna är utsatta för internationell konkurrens och att energi utgör en betydande produktionsfaktor.

Vad gäller tillverkningsindustrins skattelättnader kan utifrån praxisstudier konstateras att stora tillämpnings- och avgränsningssvårigheter föreligger vilket skapar administrations- och processkostnader. Dessutom uppkommer konkurrenssnedvridningar på den inhemska marknaden. Till exempel kan två i övrigt likvärdiga verksamheter bedömas på olika sätt beroende på hur de bolagsrättsligt är organiserade. Detta kan i sig innebära effektivitetsförluster då energiskatten påverkar det företagsekonomiska beslutsfattandet. I vilken mån energi- och koldioxidbeskattningen påverkar industriföretagens beslut avseende var och hur de ska bedriva sin verksamhet är mycket svårt att bedöma. För det första beror dessa beslut på övervältringsmöjligheterna, vilket i sin tur beror på efterfråge- och utbudselasticiteten vilka beror på varans karaktär och dess utbytbarhet på marknaden.

³³³ Jfr avsnitt 6.6.

För det andra finns det en mängd andra faktorer orelaterade till beskattningsfrågor som inverkar på dessa beslut

Sammanfattningsvis kan konstateras att rent ändamålsmässigt bör den faktiska förbrukningen i så stor utsträckning som möjligt ligga till grund för huruvida den ska omfattas av skattelättnaderna. Av administrativa och samhällsekonomiska skäl har dock ett antal förenklingar av bedömningen utvecklats där exempelvis SNI och den huvudsakliga verksamheten blir avgörande. Detta ger upphov till omfattande inhemska konkurrensnedvridningar mellan verksamheter som konkurrerar på samma marknad men använder olika produktionsmetoder eller har valt att organisera sina verksamheter på olika sätt. Med hänsyn till att skattelättnadernas främsta syfte är att bibehålla en internationell konkurrenskraft för tillverkningsindustrierna bör skattelättnaderna begränsas till de verksamheter som verkar på en internationell marknad och för vilka energi är en avgörande produktions- och konkurrensfaktor.

Käll- och litteraturförteckning

Litteratur

Böcker

Alhager, Eleonor: *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Uppsala 2001.

Dahlman, Christian, Glader, Marcus & Reidhav, David: *Rättsekonomi. En introduktion*, Upplaga 2, Lund 2013.

Eriksson, Asbjörn: *Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?*, Umeå 1996.

Grosskopf, Göran, Rabe, Gunnar & Johansson, Gunnar: *Det svenska skattesystemet*, Upplaga 10:1, Stockholm 1997.

Gunnarsson, Åsa: *Skatterättvisa*, Uppsala 1995.

Mattsson, Nils: "Icke-fiskala ändamål i beskattningen. Några principiella synpunkter på skattesubventioner". I: *Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie: Konflikten mellan beskattningens fiskala och icke-fiskala ändamål. Rapporter vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Saltsjöbaden i oktober 1983*. Stockholm 1984.

Melz, Peter: *Mervärdesskatten. Rättsliga grunder och problem*, Stockholm 1990.

Musgrave, Richard A. & Musgrave, Peggy B.: *Public finance in theory and practice*, Upplaga 4, New York 1984.

Määttä, Kalle: *Environmental taxes*, Helsingfors 1997.

Normann, Göran: "Bruttobeskattning och skatter på produktionsfaktorer" I: *SOU 1977:87 Beskattning av företag, Bilaga 1*.

Olsson, Stefan: *Punktskatter: rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv*, Uppsala 2001.

Olsson, Stefan: *Punktskatter: en handbok*, Stockholm 2009.

Pareto, Vilfredo: *Manual of political economy*, London 1972.

Peczenik, Aleksander: *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Stockholm 1995.

Pigou, A. C.: *The economics of welfare*, Upplaga 3, London 1929.

Påhlsson, Robert: *Inledning till skatterätten*, Upplaga 2, Uppsala 2001.

Rosen, Harvey S., Gayer, Ted & Civan, Abdülkadir: *Public finance*, 10. ed., global ed., New York 2014.

Sandgren, Claes: *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, Stockholm 2015.

Tidskrifter

Drejjer, Erik: ”Begreppet ”tillverkningsprocess” inom energiskatteområdet - ny snävare tolkning av Skatteverket?”. I: *Skattenytt 2014 s. 628*.

Olsson, Stefan: ”Miljöskatter i svensk skatterätt”. I: *Skattenytt 2007 s. 419*.

Söderman, Kristina: ”Tillverkningsprocess i industriell verksamhet”. I: *Svensk skattetidning 2012:8 s. 658*.

Källor

Offentligt tryck

Statens offentliga utredningar

SOU 1957:13 *Den statliga indirekta beskattningen. Betänkande avgivet av 1952 års kommitté för indirekta skatter.*

SOU 1964:25 *Nytt skattesystem.*

SOU 1978:17 *Energi. Betänkande av energikommissionen.*

SOU 1991:90 *Konkurrensneutral energibesättning.*

SOU 1994:85 *Ny lag om skatt på energi: en teknisk översyn och EG-anpassning.*

SOU 2003:38 *Svåra skatter!*

SOU 2015:87 *Energiskatt på el – En översyn av det nuvarande systemet.*

Propositioner

Prop. 1957:175 *Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen angående komplettering av riksstatsförslaget för budgetåret 1957/58, m.m.*

Prop. 1975:30 *om energihushållningen m.m.*

Prop. 1975:92 *om sänkning av den statliga inkomstskatten, m.m.*

Prop. 1976/77:68 *om ändringar i den indirekta beskattningen.*

Prop. 1978/79:115 *om riktlinjer för energipolitiken.*

Prop. 1979/80:30 *om höjning av skatten på energi, m.m.*

Prop. 1983/84:28 *om beskattningen av energi.*

Prop. 1989/90:50 *om inkomstskatten för år 1990, m.m.*

Prop. 1989/90:111 *om reformerad mervärdesskatt m.m.*

Prop. 1991/92:150 *med förslag om slutlig reglering av statsbudgeten för budgetåret 1992/93, m.m. (kompletteringsproposition).*

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

Prop. 1999/2000:105 *Vissa punktskattefrågor.*

Prop. 2000/01:118 *Inköp av bränsle och alkohol utan punktskatt, m.m.*

Prop. 2006/07:13 *Anpassningar av energibeskattningen till energiskattedirektivet, m.m.*

Prop. 2008/09:9 *Ändring i lagen (2003:113) om elcertifikat.*

Prop. 2009/10:40 *Det nya punktskattedirektivet.*

Prop. 2012/13:1 *Budgetpropositionen för 2013.*

Prop. 2012/13:27 *Beskattning av tillsatser i motorbränsle.*

Prop. 2015/16:100 *2016 års ekonomiska vårproposition.*

Prop. 2016/17:1 *Budgetpropositionen för 2017.*

Utskottsbetänkanden

SkU 1976/77:22 *Skatteutskottets betänkande med anledning av propositionen 1976/77:68 om ändringar i den indirekta beskattningen.*

Skatteverket

RSV Sp 1999:1, Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om energiskatt på elektrisk kraft.

RSV 2002:18, Riksskatteverkets allmänna råd om beskattning av bränslen enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Skatteverkets ställningstagande 2008-05-29, Skatt på energi, industriell verksamhet, dnr 131 335369-08/111.

Europeiska kommissionen

Kommissionens beslut av den 28 december 2005 i statsstödsärende N 596/2005, EUT C 72/3.

Kommissionens riktlinjer för statligt stöd till miljöskydd och energi för 2014-2020, EUT C200/01, 28.6.2014.

Elektroniska källor

Bokföringsnämndens rekommendationer: BFN R 1 *Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader* <www.bfn.se/sv/redovisningsregler/rekommendationer> (besökt 2016-12-20).

Skatteverket: Rättslig vägledning, Skattebefriade användningsområden <www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.10/329069.html#h-Svensk-naringsgrensindelning-SNI-2007> (besökt 2016-11-18).

Statistiska centralbyrån: Standard för svensk näringsgrensindelning (SNI)
<www.scb.se/SNI2007/> (besökt 2016-11-18).

Rättsfallsförteckning

HFD

RÅ 2002 ref. 16.

RÅ 2004 not 32.

RÅ 2005 ref. 24.

RÅ 2005 not 158.

HFD 2012 ref. 26.

HFD 2013 ref. 57.

HFD 2016-04-08, mål nr 6744-15.

KamR

KRSU 2001-03-26, mål nr 3462-99.

KRSU 2003-04-03, mål nr 984-01.

KRSU 2006-10-23, mål nr 3416–3421-05.

KRSU 2007-06-20, mål nr 1054-07.

KRSU 2007-06-20, mål nr 3500-06.

KRSU 2007-06-20, mål nr 3504–3510-06.

KRSU 2008-11-07, mål nr 301-08.

KRSU 2009-03-24, mål nr 3505–3508-08.

KRSU 2009-03-24, mål nr 3689–3691-07.

KRSU 2009-05-29, mål nr 302-08.

KRSU 2009-05-29, mål nr 303–304-08.

KRSU 2009-10-19, mål nr 1344-09.

KRSU 2009-11-20, mål nr 1124–1125-09.

KRSU 2009-11-20, mål nr 1193-09.

KRSU 2010-01-26, mål nr 1750-09.

KRSU 2012-01-10, mål nr 499–501-11.

KRSU 2012-06-13, mål nr 2880-10.
KRSU 2012-06-13, mål nr 3071–3079-11.
KRSU 2013-04-26, mål nr 1826-12.
KRSU 2013-04-26, mål nr 1900-12.
KRSU 2013-04-26, mål nr 2711–2717-12.
KRSU 2013-04-30, mål nr 1937-12.
KRSU 2013-10-22, mål nr 1291–1296-13.
KRSU 2014-09-16, mål nr 1887-12.
KRSU 2014-10-02, mål nr 2556–2559-12.
KRSU 2014-12-12, mål nr 1430–1436-14.
KRSU 2015-01-22, mål nr 212-14.
KRSU 2015-01-29, mål nr 1447-14.
KRSU 2016-02-24, mål nr 782–783-15.

Skatterättsnämnden

SRN, Dnr 22-10/I, beslut 2011-08-22.
SRN, Dnr 24-11/I, beslut 2011-12-20.