



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Anton Andersson

Energiskatten och dess gränsdragningsproblem

En utredning av bedömningsproblematiken gällande företags verksamhet i
förhållande till begreppet tillverkningsprocess i industriell verksamhet

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: Period 1 VT2021

Innehållsförteckning

Summary	1
Sammanfattning	3
Förord.....	5
Förkortningar.....	6
1 Inledning.....	7
1.1 Syfte & frågeställningar.....	8
1.2 Metod och material.....	9
1.3 Avgränsningar	11
1.4 Forskningsläge.....	13
1.5 Definitioner.....	14
1.6 Disposition	15
2 Energiskattens syfte och bakgrund.....	16
2.1 Lag om skatt på energi.....	16
2.2 Punktskatt	17
2.3 Energibeskattnings utveckling.....	19
2.4 Syftet med energibeskattning	21
2.4.1 Sveriges miljömål.....	24
2.4.2 Sammanfattning	25
3 Beskattnings av elektrisk kraft och bränsle	27
3.1 Inledning.....	27
3.2 EU:s energiskattedirektiv.....	27
3.3 Utsläppsrätter	28
3.4 EU och statligt stöd	28
3.5 Elektrisk kraft.....	29
3.5.1 Skattesatser	30
3.5.2 Skattskyldighet.....	30
3.5.3 Avdrag.....	31
3.5.4 Återbetalning.....	31
3.6 Energiskatt på bränsle.....	32
3.6.1 Skatteobjekt.....	32
3.6.2 Skattskyldighet.....	32
3.6.3 Skattesatser	33
4 Differentierad beskattning vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet	35
4.1 Inledning.....	35
4.2 Bakgrund	35
4.3 Gällande rätt	37
4.3.1 Skatt på bränsle	37
4.3.2 Skatt på elektrisk kraft.....	38

5	Industriell verksamhet	40
5.1	<i>SNI koder</i>	40
5.2	<i>Generös tolkning</i>	42
6	Tillverkningsprocessen i industriell verksamhet	44
6.1	<i>Huvudsaklig verksamhet och självständig del av verksamheten</i>	46
6.1.1	<i>Icke självständiga verksamheter</i>	48
6.2	<i>Integrerad del</i>	49
6.3	<i>Gränsdragningsproblematiken mellan tillverkningsprocess i industriell verksamhet och annan verksamhet</i>	51
6.3.1	<i>Blandad verksamhet</i>	56
6.3.2	<i>Nyare praxis</i>	57
7	Det nya beslutet om slopad nedsättning av energiskatt	59
7.1	<i>Inledning och bakgrund till beslutet</i>	59
7.2	<i>Propositionen till beslutet</i>	59
7.3	<i>Propositionens konsekvensanalys</i>	60
7.3.1	<i>Effekter för företag</i>	60
7.4	<i>Kritik mot beslutet</i>	61
7.5	<i>Beslutets inverkan på företags konkurrenskraft</i>	63
8	Analys	65
9	Slutsatser	72
	Käll- och litteraturförteckning	74
	Rättsfallsförteckning	80

Summary

Energy tax is a Swedish excise tax and is regulated by the law on energy taxes (1994:1776). Consumption of electric power and fuel is generally subject to energy tax, but the energy tax system contains some relief rules where the normal tax rate is differentiated, if a company's operations can be attributed to the manufacturing process in industrial operations. Since its introduction, the purpose of the energy tax has been exclusively fiscal, but has recently become increasingly environmentally- and resource driven. The reason for introduction of a differentiation of the energy tax was mainly to make Swedish companies more competitive in an international context.

However, the design of the relief rules for the energy tax on electric power and fuel gives rise to a delimitation problem, where companies in certain situations may lose their reduction in energy tax. Because their activities can no longer be attributed to an industrial activity. Such a problem can have major consequences as energy-intensive companies risk a significant cost increase as a result of a higher energy tax. Where, for example, organizational changes mean that they no longer conduct industrial activities in a Swedish context.

On May 19th this year, the Government decided to abolish the reduction of energy tax on fuels consumed for purposes other than the operation of motor vehicles (heating fuels) during the manufacturing process in industrial operations. The abolition will take place in a two-step process, where the reduction is currently 70 percent of the normal tax rate, but will be reduced to 35 percent on 1 July 2021 and completely abolished on 1 January 2022.

In view of the new decision, this thesis seeks to investigate whether the delimitation problems regarding industrial activities will disappear when the abolition of the energy tax for heating fuels enters into force.

The conclusion of the investigation is that the demarcation problem regarding heating fuels will disappear in the long run, as companies are no longer given incentives to have their operations classified as an industrial activity and its associated manufacturing process. Which is because tax relief in the form of a differentiated energy tax is no longer relevant. On the other hand, there is still a delimitation problem that can be attributed to energy tax on electric power, as the decision taken by the Government only concerns heating fuels. However, there will be fewer cases to deal with in court, which indirectly leads to a relief of the delimitation problem.

Sammanfattning

Energiskatt är en svensk punktskatt och regleras i lag om skatt på energi (LSE). Förbrukning av elektrisk kraft och bränslen är som huvudregel belagd med energiskatt. Energiskattesystemet innehåller dock en del lätttnadsregler, där normalskattesatsen är differentierad om ett bolags verksamhet kan hänföras till tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Syftet med energiskatten har sedan dess införande varit uteslutande fiskalt, men har på senare tid blivit alltmer miljö- och resursstyrande. Anledningen till att en differentiering av energiskatten infördes var främst för att göra svenska företag mer konkurrenskraftiga i en internationell kontext. Huvudfokus ligger numera på att skapa en enhetlig energibeskattnings samt öka incitamenten för en effektivare energianvändning.

Utformningen av lätttnadsreglerna för energiskatten på elektrisk kraft och bränslen ger dock upphov till en gränsdragningsproblematik, där företag i vissa situationer kan förlora sin nedsättning av energiskatt. Eftersom deras verksamhet inte längre kan hänföras till en industriell verksamhet. En sådan problematik kan få stora konsekvenser då energiintensiva företag riskerar att få en markant kostnadsökning till följd av en förhöjd energiskatt. Där exempelvis organisatoriska förändringar gör att de inte längre bedriver industriell verksamhet i en svensk kontext.

Den 19 maj i år beslutade riksdagen att slopa nedsättningen av energiskatt på bränslen som förbrukas för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Slopandet kommer ske i en tvåstegsprocess där nedsättningen idag är 70 procent av normalskattesatsen, men kommer att sänkas till 35 procent den 1 juli 2021 och slutligen slopas helt den 1 januari 2022. Denna uppsats försöker med hänsyn till det nya beslutet utreda om gränsdragningsproblematiken gällande industriell verksamhet kommer försvinna när slopandet av energiskatten för uppvärmningsbränslen träder i kraft.

Slutsatsen av utredningen är att gränsdragningsproblematiken gällande bränslen försvinner på sikt, då företag inte längre ges incitament att få sin verksamhet hänförd en klassificering som industriell verksamhet och dess tillhörande tillverkningsprocess. Vilket beror på att någon skattelättnad i form av en differentierad energiskatt inte längre är aktuell. Det finns däremot fortfarande en gränsdragningsproblematik som kan hänföras till energiskatt på elektrisk kraft, då beslutet som riksdagen tagit enbart berör bränslen. Det blir dock färre mål att handlägga för domstolar, vilket indirekt medför en lättnad av gränsdragningsproblematiken.

Förord

Jag vill tacka min handledare Peter Nilsson för all hjälp och vägledning under arbetets gång. Jag vill också passa på och tacka alla som gjort mina studieår i Lund till en av de bästa perioderna i mitt liv. Avslutningsvis vill jag tacka min familj som alltid stöttat och varit där för mig.

Lund, den 26 maj 2021

Anton Andersson

Förkortningar

LSE	Lag (1994:1776) om skatt på energi
MWh	Megawattimme
KWh	Kilowattimme
BFN	Bokföringsnämnden
EU	Europeiska Unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SNI	Svensk näringsgrensindelning
SRN	Skatterättsnämnden
RF	Regeringsformen
FoU	Forskning och utveckling

1 Inledning

Idag får svenska företag som förbrukar energi en skattemässig fördel i form av en differentierad skattesats, om en verksamhet anses vara industriell och kan hänföras till en tillverkningsprocess inom verksamheten som bedrivs. En differentiering av skattesatserna för elektrisk kraft respektive uppvärmningsbränslen har varit en del av Sveriges skattemässiga sfär under flera decennier, men en gränsdragningsproblematik har i princip alltid funnits. Vilket i sin tur skapat osäkerhet för företag, då det inte är en självklarhet att deras verksamhet kommer hänföras till tillverkningsprocessen i industriell verksamhet och således åtnjuta en skattenedsättning på energiförbrukningen. Energiskatten på elektrisk kraft respektive uppvärmningsbränslen uppgår till mångmiljardbelopp i inkomst varje år för statskassan och för energiintensiva företag är det av stor vikt att åtnjuta skattenedsättning på energiskatten, främst för att fortsätta vara konkurrenskraftiga.¹ Denna uppsats kommer därmed förklara bakgrunden till dagens energiskatt, samt den differentierade energiskattens bakgrund och syfte.

Den 19 maj i år beslutade regeringen att energiskatt ska tas ut med 100 procent av den generella nivån för bränslen som förbrukas för annat ändamål än motordrivna fordon (uppvärmningsbränslen) vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.² Skattehöjningen kommer ske i två steg under en ettårsperiod och innebär en skattehöjning med 70 procent för berörda företag. Denna uppsats kommer därmed utreda vilken påverkan det nya beslutet kommer få på den gränsdragningsproblematik som finns gällande industriell verksamhet idag. Vidare kommer beslutets påverkan i mindre skala utredas dels angående de statliga finanserna och miljöpolitiken, dels för näringslivet och de stora energiintensiva företagen.

¹ Eklund (2020) s. 186.

² Skatteutskottets betänkande 2020/21:SkU24 s. 6.

1.1 Syfte & frågeställningar

Huvudsyftet med denna uppsats är att utreda den gränsdragningsproblematik som finns mellan industriell verksamhet, annan verksamhet och tillverkningsprocessen i dessa verksamheter. Vidare är syftet att ge läsaren en tydligare bild av hur den svenska beskattningen gällande el- och bränsleskatt fungerar. Avslutningsvis syftar detta arbete till att utreda om det nya beslutet gällande slopad nedsättning av energiskatt för uppvärmningsbränslen får någon påverkan på ovan nämnda gränsdragningsproblematik, samt i viss mån företags konkurrenskraft.

För att uppfylla uppsatsens syften avses följande frågeställningar besvaras:

- Vad är syftet med den svenska energibeskattningen och hur är denna beskattning utformad?
- Hur är skattelättnadsreglerna för tillverkningsindustrin utformade och vad är syftet med dessa?
- Vad finns det för gränsdragningsproblematik gällande Industriell verksamhet i relation till verksamhet som inte anses vara industriell?
- Innebär ett slopande av nedsättningen av energiskatt på uppvärmningsbränslen en förenkling av gränsdragningsproblematiken?

1.2 Metod och material

Denna uppsats har utarbetats i enlighet med en rättsdogmatisk metod och kommer utgå från ett utredande och kritiskt perspektiv, samt ett rättsutvecklingsperspektiv. En rättsdogmatisk metod innebär i stora drag att man låter praktiska frågor träda i förgrunden. Ofta beskrivs rättsdogmatikens syfte vara att återskapa en rättsregel, eller hitta lösningen på ett rättsligt problem genom att applicera en rättsregel på detsamma. Utgångspunkten för detta är principerna för användandet av de allmänt accepterade rättskällorna. Rent konkret handlar det i största mån om att söka svaren i lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten och den rättsdogmatiskt orienterade litteraturen.³ Rättsdogmatiken utgår nästan uteslutande från en konkret problemställning. Mycket arbete läggs ofta ner på att analysera om den valda problemställningen är relevant och om den är utformad på ett korrekt sätt.⁴

Ett ytterligare angreppssätt för att beskriva den rättsdogmatiska metoden är att sätta den juridiska argumentationen i centrum. Vilka argument som är tillåtna och hur rättskällevärdet skall vägas in i argumentationen blir då centrala frågor. Rättskällevärdet innebär de olika rättskällornas hierarkiska struktur, där författning står överst, därefter praxis, förarbeten och slutligen den juridiska doktrinen.⁵ Inom ramen för denna uppsats kommer de olika elementen i rättskällevärdet analyseras för att utreda hur en rättsregel skall uppfattas i ett visst konkret sammanhang.⁶

Utredningen i gällande rätt tar sin utgångspunkt i lagtext och förarbeten, men även rättspraxis, offentligt tryck och doktrin har analyserats. Trots att förarbeten har en högre ställning än doktrin i rättskällevärdets hierarki, har det ändå varit befogat att hämta information från doktrin. Vilket främst beror på att en inte obetydlig mängd information samt rättslig vägledning har hämtats

³ Kleineman (2018) s. 21.

⁴ Kleineman (2018) s. 23.

⁵ Kleineman (2018) s. 28.

⁶ Kleineman (2018) s. 26.

från doktrin. Offentligt tryck innebär till stor del propositioner och SOU.⁷ Dessa två former av myndighetspublikationer har använts för att få en bakgrundskunskap till framtagandet av regleringen kring energiskatten och lag (1994:1776) om skatt på energi.

Den huvudsakliga informationen som inhämtats kommer från elektroniska källor, där flertalet SOU, propositioner och andra utredningar varit vägledande för att få en djupare förståelse för energibeskattnings bakgrundshistoria och dess utformning. Det offentliga trycket i form av proposition får antas ha en god rättskällestatus, då det är staten som utkommit med vägledning och besked. Uppsatsen bygger också till viss del på information inhämtad från SOU, vilket innebär att en särskild utredare eller kommitté får i uppdrag att utreda en viss fråga inför ett potentiellt lagförslag. SOU:er kan inte tillmätas ett likvärdigt rättskällevärde som propositioner, men kan ändå användas som en rättskälla med visst förbehåll. Vid användning av SOU är det således viktigt att utreda om det finns motstridig information eller inte.

Vägledning har även inhämtats från bland annat skattenytt och FAR, där informationen främst varit i form av debattartiklar. Vad gäller debattartiklar och dylikt får det antas ha en viss vägledande verkan, dock med visst förbehåll eftersom det enbart är åsikter och synpunkter på ett visst sakläge. Skatteverkets rättsliga vägledning, ställningstaganden, samt övriga interna dokument har också använts. Allmänna råd har också inhämtats från bokföringsnämnden respektive Riksskatteverket. Dessa råd är för närvarande upphävda, men bedömningarna är fortfarande likvärdiga idag. Vilket framgår i skatteverkets senaste ställningstagande.⁸

Skatteverkets rättsliga vägledning har använts för att få en uppfattning om hur begreppet tillverkningsprocess är definierat samt vad industriell verksamhet innebär i skatterättslig mening. Skatteverket har också kommit med två

⁷ Önnerfors & Wennander (2016) s. 62.

⁸ Skatteverket, ställningstagande, 2020.

stycken ställningstaganden under åren 2008 respektive 2020. Dessa ställningstaganden har använts som källor till uppsatsen för att få en djupare förståelse kring Skatteverkets syn på hur beskattning av bränsle och elektrisk kraft skall tolkas. Det bör reflekteras över att materialet som Skatteverket tillhandahåller möjligtvis är partiskt till sina intressen. Skatteverket är dock en statlig myndighet och det publicerade materialet får därmed anses innefatta en hög grad av objektivitet.

Den primära vägledningen för informationsinhämtning har varit genom praxis, vilket främst beror på en brist av deskriptiva framställningar. Avgöranden från högsta instans är begränsat till antalet och ett stort antal domar från kammarrätt och förvaltningsrätt har därmed använts för att analysera den rättsliga utvecklingen inom energiskatteområdet. Kammarrättsdomar har inte samma prejudicerande verkan som avgöranden från högsta instans, men får ändå anses ha en vägledande roll angående fastställande av gällande rätt och för att tolka rättsutvecklingen inom energiskatteområdet. Det problematiska med kammarrättsdomar som bör tas i beaktande är dock att bedömningarna i olika mål kan skilja sig från domstol till domstol, vilket är en markant skillnad i jämförelser med rättsfall från högsta instans.

1.3 Avgränsningar

Energiskatten är starkt sammankopplad med koldioxidskatten och svavelskatten. De två övriga skatterna kommer enbart beröras i ytterst begränsad omfattning eftersom de är av relevans för energiskattens bakgrund, men kommer inte utredas i någon större mån. Energiskatten som sådan faller också inom ramen för punktskatter, däremot kommer punktskattesystemet inte analyseras.

Energiskattesystemet är synnerligen tekniskt och i många avseenden komplicerat att förstå. Denna uppsats är därmed utformad med ett principiellt och mer övergripande fokus på energibeskattningsens utformning och bakgrund. Fokus kommer istället ligga på att beskriva de specifika reglerna

gällande skattelättnader och de grundläggande överväganden som medföljer dessa regler.

Det finns ett flertal olika områden och sektorer som är föremål för en differentierad energiskattesats. Uppsatsen kommer därför enbart beröra skattenedsättning för elektrisk kraft och bränslen som förbrukas för annat ändamål än drift av motordrivna fordon. Det innebär således att yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- och vattenbruksverksamhet inte kommer beröras. Biobränslen för uppvärmning eller motordrift, solkraft eller andra förnyelsebara energikällor kommer inte heller avhandlas inom ramen för denna uppsats. Råttolja och liknande bränslen som används kommer inte beröras i uppsatsen. Förbrukning av el i metallurgiska eller mineralogiska processer är också ett område som är föremål för en differentierad energiskattesats, men som inte heller kommer avhandlas.

Vad gäller den EU-rättsliga regleringen kommer uppsatsen enbart övergripande beröra de olika dokument som finns inom EU-rätten gällande energiskatt. Anledningen är främst för att utformningen av energibeskattningen idag är starkt präglad av EU-rättsliga system och behöver därför beröras för att läsaren ska få en djupare förståelse för det energiskatterättsliga systemet. Med hänsyn till uppsatsens begränsade omfattning kommer därmed någon djupare analys av de EU-rättsliga dokumenten inte göras. Uppsatsen kommer heller inte beröra några komparativa inslag eller jämförelser, utan det är enbart den svenska rätten som är aktuell.

Svenska företags konkurrenskraft kommer också beröras översiktligt i uppsatsen. Med hänsyn till ett begränsat utrymme kommer därmed ingen internationell jämförelse göras och någon nationalekonomisk genomgång i förhållande till konkurrenskraft kommer inte heller göras. Fokus kommer enbart ligga på att belysa en potentiell påverkan på konkurrenskraften hos svenska företag, när beslutet om slopad nedsättning av energiskatt för uppvärmningsbränslen träder i full kraft.

Avslutningsvis ämnar denna uppsats inte till att föreslå någon förändring av skattesystemet eller regleringen kring energiskatterna, utan fokus kommer vara på att belysa en gränsdragningsproblematik inom energiskatteområdet. Fokus kommer också vara på att utreda om denna gränsdragningsproblematik kommer försvinna vid ikraftträdandet av det nya beslutet om slopad nedsättning av energiskatt för uppvärmningsbränslen, samt vilken påverkan beslutet kommer innebära för Svenskt Näringsliv i sin helhet.

1.4 Forskningsläge

Inom energiskatteområdet är doktrin väldigt knapphändig. Det finns ett antal böcker som berör området, bland annat Klas Eklund som skrivit en rapport till expertgruppen för studier i offentlig ekonomi. Runar Brännlund och Bengt Kriström har publicerat en forskningsrapport gällande ett reformförslag inom energi- och miljöbeskattning. Det finns också en äldre bok gällande industrins energiskatter som är publicerad av industriförbundet.

Eftersom energiskatten är en punktskatt finns också litteratur, om än i begränsad omfattning, som övergripande beskriver punktskatteområdets utformning och karaktär. Utgångspunkten gällande litteratur har främst varit Stefan Olssons avhandling ⁹och punktskatterättsliga handbok.¹⁰ Det finns även viss vägledning i form av introduktionsböcker till skatterätten, där bland annat Christina Gyland och Olof Jakobsson nämner punktskatteområdet i sin bok. Överlag finns dock majoriteten av informationen att inhämta från offentlig tryck respektive praxis.

⁹ Olsson, Stefan, Punktskatter: rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv, Uppsala 2001.

¹⁰ Olsson, Stefan, Punktskatter: en handbok, Stockholm 2009.

1.5 Definitioner

Begreppet energiskatt används i rättspraxis och litteratur med olika innebörd. Dels används energiskatt som ett samlat begrepp för de skatteformer som regleras i lag om skatt på energi, dels för beskattning av bränsle. I denna uppsats används begreppet uteslutande som ett samlingsbegrepp och de fyra skatteformer som regleras i LSE betecknas i huvudsak bränsleskatt, koldioxidskatt, skatt på elektrisk kraft och svavelskatt. Detta i syfte att klargöra vilken eller vilka skatter som avses då de delvis skiljer sig åt i utformning och syfte. De tre uttrycken ”elektrisk kraft”, ”elskatt” och ”skatt på el” har en likvärdig materiell betydelse och kommer vid olika tillfällen användas inom ramen för detta arbete.

Vad gäller begreppet ”tillverkningsprocess i industriell verksamhet” råder också viss mån av oklarhet, då lagtextens formulering skiljer sig åt mellan skatt på elektrisk kraft respektive bränslen. Lättnader för elektrisk kraft formuleras som förbrukning i ”industriell verksamhet i tillverkningsprocessen”, medan det för bränslen framförs som lättnader vid förbrukning i ”tillverkningsprocessen i industriell verksamhet”. Det finns ingen materiell skillnad mellan de båda formuleringarna¹¹, vilket denna uppsats inte heller ämnar göra.

Propositionen¹² och beslutet kring slopandet av nedsättning av energiskatt för uppvärmningsbränslen bör också definieras närmare, eftersom det finns två olika benämningar på de bränslen som är relevanta för de båda rättsliga dokumenten. Dels benämns ”bränslen som förbrukas för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet”, dels ”uppvärmningsbränslen”. Det finns inte någon materiell skillnad mellan de båda uttrycken och uppsatsen kommer i varierande mån använda båda begreppen.

¹¹ Eriksson, Asbjörn, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, Umeå 1996.

¹² Prop. 2020/21:97.

1.6 Disposition

Uppsatsen kan förutom analys och slutsats delas in i två huvudsegment, med en underkategori i respektive segment. Den första delen i det inledande segmentet kan ses som en övergripande del där metod, samt energiskattens bakgrund och syfte redogörs. Den andra delen är en rent deskriptiv del där gällande rätt för elektrisk kraft och uppvärmningsbränslen beskrivs, för att sedan övergå till en redogörelse för den differentierade energibeskattningen, även dess syfte och bakgrund kommer förklaras. Uppsatsen fokuserar överlag på svensk rätt men redogör även kortfattat för det EU-rättsliga ramverket.

Det andra segmentet inleds med en beskrivning av begreppet industriell verksamhet samt vad som är hänförligt till detta begrepp. Därefter behandlas begreppet tillverkningsprocess i industriell verksamhet, vilket också utgör arbetets huvudsakliga fokus. Framställningen bygger främst på en detaljerad redovisning och systematisering av praxis. Det andra segmentets avslutande del innehåller en redogörelse av det nya beslutet kring slopandet av nedsättning för uppvärmningsbränslen. Konkurrenssituationen för svenska företag beskrivs också i mindre omfattning.

2 Energiskattens syfte och bakgrund

Detta avsnitt ämnar ge läsaren en inblick i energibeskattningsens bakgrund och utformning, samt försöka förklara syftet med energibeskattningen och dess karaktär.

2.1 Lag om skatt på energi

Den huvudsakliga rättskällan gällande energiskatt är lag (1994:1776) om skatt på energi (LSE). Lagen innehåller bestämmelser om energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt på bränslen, samt energiskatt på elektrisk kraft. LSE trädde i kraft den 1 januari 1995 och ersatte följande lagar; lagen om allmän energiskatt, lagen om bensinskatt, koldioxidskatt och svavelskatt samt lagen om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter. Anledningen till att LSE infördes som en enskild lag och således ersatte ovanstående lagar var främst på grund av Sveriges inträde i EU och en reformation av lagstiftningen ansågs behövas.¹³

All elektrisk kraft och samtliga bränslen som förbrukas i Sverige är som huvudregel belagda med skatteplikt och skatten betalas i sin tur in till staten av de skattskyldiga. De skattskyldiga består i huvudsak av två kategorier, nämligen elproducenter och elleverantörer. För dessa inträder skattskyldighet när el eller bränsle levereras till någon som inte är skattskyldig, eller när den tas i anspråk för annat ändamål än försäljning. I dag är tillverkningsindustrin lågt beskattad medan annan näringsverksamhet, exempelvis servicesektorn, betalar samma energiskatt på el som hushållen.¹⁴ I syfte att upprätthålla skatternas styrsignal över tiden omräknas energiskattesatserna årligen utifrån förändringar i konsumentprisindex. Avrundningsregler medför emellertid att den lägsta skattesatsen inte har förändrats vid indexomräkning.¹⁵

¹³ Prop. 1994/95:54 s. 1 ff.

¹⁴ Lagrådsremiss – Ytterligare utvidgning av skattebefrielsen för egenproducerad el, s. 9.

¹⁵ Lagrådsremiss – Ytterligare utvidgning av skattebefrielsen för egenproducerad el, s. 9 ff.

2.2 Punktskatt

Energiskatten är en så kallad punktskatt, vilket är ett samlingsnamn för skatter som tas ut på specifikt utvalda varor och tjänster.¹⁶ Det är således skatter som läggs på i produktionsledet och därför ingår i priset på en vara eller tjänst.¹⁷ Det är svårt att klargöra exakt vad som utgör en punktskatt, då beteckningen används i flertalet olika områden och gäller skatter av olika karaktär.¹⁸ En generaldefinition av punktskatter finns dock i 3 kap. 15 § skatteförfarandelagen där, förutom energiskatten, även skatt på flygresor, tobaksskatten samt alkoholskatten benämns som punktskatter.

Punktskatter kan ha olika syften och ändamål. De kan dels ha ett rent fiskalt syfte, dels ett syfte för att påverka personers och företags beteenden, eller av hänsyn till miljön. Vissa skatter har införts för att uppfylla flera av dessa syften. Det är vanligtvis företag som belastas av punktskatter på så sätt att det är företagen som står för uppbörderna av skatten för statens räkning.¹⁹ En punktskatt kan beskrivas som en skatt på en konsumerad eller producerad enhet av något. Skattesatsen för en producerad eller konsumerad enhet anges ofta i öre per styck eller kronor per ton.²⁰

Inledningsvis infördes dagens punktskatter i rent fiskalt syfte, vilket är att ge inkomster för att betala de kollektiva nyttigheterna som staten eller kommunen erbjuder. Beskattningen drar in resurser från den privata sektorn för att skapa utrymme för den offentliga sektorns verksamhet och investeringar.²¹ I slutet av 1800-talet i Sverige beskattades endast socker och alkohol, dock stod dessa två skatter för hälften av de statliga skatteintäkterna. Punktskatternas fiskala betydelse förminskades dock i takt med att det svenska skattesystemet utvecklades och nya användningsområden identifierades. Punktskatterna började således betraktas mer som ett

¹⁶ Olsson (2009) s. 15.

¹⁷ Skatterätt, en introduktion(2017) s. 111.

¹⁸ Olsson (2009) s. 16 ff.

¹⁹ Skattenytt nr 1 2021 s. 106 – Omotiverade punktskatter.

²⁰ Se 2 kap. 1 § LSE.

²¹ Regeringen – mål för skatter och tull.

konjunkturpolitiskt styrmedel i stället för en rent fiskal faktor.²² Det fiskala behovet av punktskatter minskade ytterligare i början på 1960-talet, vilket innebar att punktskatternas styrfunktioner fick en allt större betydelse och används idag i princip uteslutande i styrfunktionella syften.²³

Rent lagtekniskt är LSE både komplicerad och omfattande i förhållande till annan punktskattelagstiftning.²⁴ Stefan Olsson har identifierat tre stycken huvudanledningar till komplexiteten kring lagstiftningen i LSE vilka är sammanlänkade till de olika motiv som framgår i lagen. För det första har harmoniseringen inom EU haft stor inverkan på den svenska lagstiftningen och en stor del av de nuvarande bestämmelserna är ett direkt resultat av denna harmonisering. Det andra motivet Stefan Olsson framhåller gäller de miljöpolitiska motiven som fått en allt större roll inom energidebatten i Sverige, främst vad gäller svavel- och koldioxidskatten. Det tredje och sista motivet betonar att nuvarande lagstiftning kring LSE bär en tydlig prägel av energibeskattningsens historia och särart, vilket kan sägas komma till uttryck i nationella energirättsliga principer. I denna kontext är motivet med skatten nästan uteslutande fiskalt.²⁵

Punktskatter kan karakteriseras av två gemensamma faktorer som i kombination skiljer dem från övriga svenska skatter. Punktskatter är för det första indirekta, vilket betyder att ett skattesubjekt enligt lagstiftningen inte är avsett att vara skattebärare. I likhet med mervärdesskatten förutsätts det således att skatten förs över på annat subjekt än den skattskyldige. En skillnad mellan punktskatten och mervärdesskatten är dock att mervärdesskatten är generell och syftar till att träffa all konsumtion för att i största mån undvika att marknaden påverkas på olika sätt av skatten.²⁶ Punktskatten är till skillnad från mervärdesskatten selektiv och syftar till att påverka marknaden på olika sätt, beroende på lagstiftarens avsikt. Den andra gemensamma faktorn som

²² SOU 1957:13 s. 72 ff.

²³ Olsson (2009) s. 15 ff.

²⁴ Olsson (2009) s. 77.

²⁵ Olsson, skattenytt (2007) s. 420 & Olsson (2009) s. 77.

²⁶ Musgrave & Musgrave (1984) s. 224. Jfr Olsson (2009) s. 17.

karaktiserar en punktskatt är hanteringen av det administrativa gällande skatten, vilket innebär att skatten är föremål för särskilda förfaranderegler, samt att punktskatterna handläggs vid ett särskilt skattekontor.²⁷

2.3 Energibeskattnings utveckling

Energiskatter har funnits åtminstone sedan 1929, när bensen beskattades med 3 öre per liter.²⁸ År 1937 infördes även en särskild skatt på brännolja.²⁹ Bensinskatten och den särskilda skatten på brännolja var främst framtagna för att finansiera det allmännas kostnader för vägväsendet.³⁰ Vad gäller skatt på elektrisk kraft infördes den några år senare, närmare bestämt år 1951. Anledningen till att riksdagen beslutade om införandet av en skatt på elektrisk kraft var enbart för att öka statsinkomsterna och finansiera vissa ofrånkomliga statliga utgiftsbehov.³¹

Det dröjde dock till år 1957 innan den första, i princip, heltäckande energiskatten tillkom. Den främsta anledningen till energiskattens införande var av statsfinansiella skäl, i syfte att finansiera olika sociala reformer.³² Den dåvarande skattebasen ansågs för snäv för att kunna tillgodose statens behov av intäkter. Det skedde således en utvidgning av skattebasen, vilket motiverades av bland annat neutralitetsskäl, då det ansågs önskvärt att all energi beskattades för att undvika en övergång från beskattat till obeskattat bränsle.³³

Under 1970-talet skedde en tydlig ändring av Sveriges energipolitik. Anledningen till skiftet av energipolitiken var främst en ökad medvetenhet om de negativa effekterna av energikonsumtionen samt en allt större

²⁷ Olsson (2009) s. 15.

²⁸ Svensk energi- och miljöbeskattning – ett reformförslag(2020) s. 47.

²⁹ Bevillningsutskottets betänkande Nr 45 s. 30.

³⁰ SOU 1964:25 s. 359 f.

³¹ Prop. 1930:162 s. 4.

³² Prop. 1957:175 s. 28 f. Jfr. SOU 1957:13 s. 11 f.

³³ Prop. 1957:175 s. 86.

skepticism mot kärnkraft.³⁴ Skiftet inom energipolitiken skedde således genom att fokus förflyttades från energitillförsel till rena hushållningsfrågor på förbrukarsidan av elektricitet. I samband med denna kursändring av energipolitiken återopades energiskattens allmänt efterfrågedämpande effekt.³⁵ Energipolitikens skifte kan sägas utgöra en del av en ny strategi inom miljöpolitiken, men skulle snarare kunna ses som ett resultat av ett återtag av Sveriges oljeberoende, med hänvisning till oljekrisen som rådde under denna tidsperiod.³⁶ Den tidigare nämnda kritiken och ifrågasättandet av kärnkraftens utbyggnad innebar dock ett större fokus på alternativa, mer hållbara energikällor, vilket således medförde att även miljöaspekterna fick större utrymme i debatten om energiskatt.³⁷

En ny reform av energibeskattningen genomfördes den 1 januari 1994 och resulterade bland annat i ett borttagande av den allmänna energiskatten för bränslen som förbrukades vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Reformen av energibeskattningen innebar även att den allmänna energiskatten slopades för elektrisk kraft som förbrukades vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.³⁸ Det var också i mitten på 90-talet som praktisk användning av skatter som ett uttalat miljöpolitiskt styrmedel introducerades, dels som en följd av ett större fokus på miljöfrågor, dels som ett resultat av de förslag som lämnades av den statliga miljöavgiftsutredningen. Utredningen lämnade en rad förslag på miljöskatter, där de viktigaste förslagen som antogs var koldioxid- och svavelskatterna.³⁹

Sveriges medlemskap i EU år 1995 innebar att den svenska energiskattelagstiftningen behövde reformeras för att stå i överensstämmelse med gemenskapsrätten.⁴⁰ Regeringen föreslog i samband med inträdet i EU att lagarna om allmän energiskatt, koldioxidskatt, svavelskatt, dieseloljeskatt

³⁴ Prop. 1975:30 s. 11.

³⁵ Se exv. prop. 1975:30 s. 11 ff.

³⁶ Prop. 1979/80:30 s. 16 ff.

³⁷ Prop. 1978/79:115 s. 1 ff. Jfr Eriksson (1996) s. 60 f.

³⁸ SOU 1994:85 s. 30.

³⁹ Svensk energi- och miljöbeskattnings- ett reformförslag(2020) s. 41 f.

⁴⁰ Prop. 1994/95:54 s. 45.

och bensinskatt skulle ersättas av en gemensam ny lag om skatt på energi, vilket således utmynnade i nuvarande lag om skatt på energi.⁴¹ En anledning till regeringens val att slå ihop de tidigare lagarna till en gemensam lag var att det gjorde beskattningsreglerna mer överskådliga. Där avsikten var att de därigenom ska vara enklare att tillämpa för skattskyldiga och andra aktörer som har anledning att granska dem.⁴²

Efter Sveriges inträde i Europeiska unionen har EU-rätten fått allt större inflytande på energiskatten och genomslagskraften blivit större, framför allt genom punktskattedirektivet⁴³ och harmoniseringen av energiskatten.⁴⁴ Det har i sin tur medfört att energiskatteområdet blivit allt mer svåröverskådligt.⁴⁵ Energisfären har också blivit föremål för flertalet miljöpolitiska åtgärder som exempelvis ett införande av utsläppsrätter inom EU, samt subventionering av förnybara energikällor. Energiskatten kan således i vissa avseenden betraktas som ett komplement till mer ändamålsinriktade miljöpolitiska styrmedel⁴⁶, som exempelvis handel med utsläppsrätter eller det nuvarande elcertifikatsystemet.⁴⁷

2.4 Syfte med energibeskattning

Generellt sett används skatter främst i form av två syften. De används dels för att generera skatteintäkter till staten, dels för att styra hushållens och företagens beteenden. Exempel på den senare typen av skatter finns bland de så kallade miljöskatterna, där koldioxidskatten ger drivkrafter att minska utsläppen och investera i miljövänlig teknik. Punktskatt på bensin ger biltillverkarna incitament att konstruera snålare motorer och elektrifiera dem. Trängselskatter bidrar till att minska bilåkande i tätort under rusningstrafik.⁴⁸ Beroende på syftet med skatten finns det diverse kriterier som bör uppfyllas

⁴¹ Prop. 1994/95:54 s. 46.

⁴² SOU 1994:85 s. 46.

⁴³ Dir. 2008/118/EG. Detta direktiv ersatte cirkulationsdirektivet, dir. 92/12/EEG. Jfr prop. 2009/10:40.

⁴⁴ Dir. 2003/96/EG.

⁴⁵ Olsson (2009) s. 17.

⁴⁶ SOU 1978:17 s. 707 f.

⁴⁷ Dir. 2003/87/EG. Se även lag (2004:1199) om handel med utsläppsrätter.

⁴⁸ Eklund (2020) s. 185.

för att skatten ska vara ändamålsenlig och effektiv. En miljöskatt innebär att den miljöförstörande konsumtionen eller förbrukningen från företag och hushåll relativt sett blir dyrare, vilket således innebär ett mer miljöanpassat beteende. En fiskal skatt bör däremot ha så små snedvridande effekter som möjligt på resursallokeringen i ekonomin och den bör ha en stabil skattebas, samt läggas på konsumtionssidan.⁴⁹

Den avgörande skillnaden mellan en fiskal skatt och en miljöskatt är att en effektiv miljöskatt medför ett förändrat beteende hos konsumenterna som i sin tur reducerar skattebasen och därmed också skatteintäkterna över tid. I det fall skatten på elektrisk kraft och uppvärmningsbränslen skulle utformas som en ren miljöskatt, torde det innebära att en sådan konsumtion skulle betraktas som något oönskat. Normalt sett är det dock inte elen respektive energin som har miljöpåverkan, utan på det sätt produktionen av de båda energislagen sker, exempelvis med hjälp av fossila bränslen.⁵⁰

Energiskatten är och har varit föremål för olika motiv som varierat i samband med förändringar på den internationella energimarknaden samt den svenska energi- och miljöpolitiken.⁵¹ De framförda motiven kan ha skiftat, men höjningar av energiskatterna har nästan uteslutande genomförts i samband med behov statsbudgetförstärkningar. Samtidigt som allokeringseffekterna i form av snedvridningar av industristrukturen motverkats genom nedsättningsregler för de mest kostnads känsliga företagen i energihänseende.⁵² Parallellt anses energiskatten vara ett kostnadseffektivt och viktigt styrmedel för att uppnå målen för effektivare energianvändning, eftersom den är resursstyrande genom att vara prispåverkande.⁵³

Under åren 1990-1991 genomförde Sverige en genomgripande skattereform.⁵⁴ Genom skattereformen gavs skattesystemet en förstärkt

⁴⁹ Prop. 2017/18:1, s. 376 & 472. Jfr. SOU 2015:87 s. 129.

⁵⁰ Statens energimyndighet (2002) s. 27 ff. Jfr. SOU 2015:87 s. 129.

⁵¹ Prop. 1957:175 s. 34 ff.

⁵² SOU 1991:90 s. 11.

⁵³ Eriksson (1996) s. 63 f. Jfr. SOU 2015:87 s. 47.

⁵⁴ Eklund (2020) s. 11.

miljöprofil, främst genom en differentierad bensin- och koldioxidskatt, samt en differentierad energiskatt på oljeprodukter. Under våren 1995 togs också ett beslut om att utreda i vilken mån skattesystemet kan bli mer miljöoptimerat i form av skatteväxling. Med skatteväxling avses därvid en övergång till ökad skatt på miljöfarlig verksamhet och förbrukning av ändliga resurser till förmån för sänkt skatt på arbete.⁵⁵ Även skattereformen innebar en sådan växling. Skatteväxling syftar till effektivitetsvinster dels genom att samhällets kostnader för negativ miljöpåverkan beaktas på samma sätt som övriga produktionskostnader, dels genom minskade skatteklar på arbete.⁵⁶

Överlag fick det nya skattesystemet en tydlig neutralitetsprägel, medan beskattningen av energi blev mer interventionistisk. Exempel på sådan intervention är införandet av koldioxid- och svavelskatten.⁵⁷ De energi- och miljöpolitiska motiven för särskild beskattning av energi har emellertid successivt ökat i styrka. Den nuvarande svenska koldioxidskatten, i sin tillämpning som jämföras med den allmänna energiskatten, är i huvudsak att betrakta som en fiskal skatt.⁵⁸ Det går således att hävda att energibeskattningsens styrmedelskaraktär har stärkts, samt att energisystemet främst idag används för att uppnå olika energi- och miljöpolitiska mål. Det fiskala syftet med energibeskattningen kvarstår dock, även om omfattningen har minskat.⁵⁹

Kopplingen mellan energianvändning och miljöeffekter är ofta stark och i motsats till beskattning av bränslen finns principiella argument för att utnyttja skatter och således påverka utsläppen av miljöskadliga ämnen i samband med energikonsumtion.⁶⁰ En ensidig svensk beskattning är endast styrande i så motto att utsläppen från svenska källor minskar till följd av utflyttning av industrier. De globala utsläppen reduceras emellertid inte. I den bemärkelsen

⁵⁵ Eklund (2020) s. 186.

⁵⁶ SOU 1995:104 s. 87.

⁵⁷ Eriksson (1996) s. 52 f.

⁵⁸ SOU 1991:90 s. 11.

⁵⁹ Eriksson (1996) s. 64.

⁶⁰ Svensk energi- och miljöbeskattning – ett reformförslag(2020) s. 40.

är skatten att betrakta som fiskal, något som även understryks av nuvarande tillämpning av nedsättningsreglerna.⁶¹

2.4.1 Sveriges miljömål

För att få en djupare förståelse för energibeskattnings utformning bör Sveriges klimat- och miljömål beskrivas. Energiskattens sammankoppling med klimat- och miljöpolitiken har sin bakgrund i energiskattens förändring från ett ensidigt fiskalt syfte till ett mer miljöstyrande syfte. Det nya beslutet som presenterats av regeringen gällande sloandet av nedsättning för uppvärmningsbränslen har en starkt miljöinriktad prägel.⁶² Det är således av vikt att läsaren förstår Sveriges energi- och miljöpolitik samt de uppsatta miljömål som finns idag.

Det övergripande målet för Sveriges energipolitik är att den ska bygga på samma tre grundpelare som energisamarbetet i EU; en förening av försörjningstrygghet, konkurrenskraft och ekologisk hållbarhet.⁶³ Den svenska energipolitiken ska därmed skapa villkoren för en effektiv och hållbar energianvändning och en kostnadseffektiv svensk energiförsörjning med låg negativ påverkan på hälsa, miljö och klimat, samt underlätta omställningen till ett ekologiskt hållbart samhälle.⁶⁴

Riksdagen beslutade år 2016 om ett antal mål som skall uppnås, vilket är en följd av energiöverenskommelsen.⁶⁵ Ett av målen är att Sverige år 2040 ska uppnå 100 procent förnybar elproduktion. Som en del i klimatomställningen måste användningen av fossila bränslen minska och andelen förnybar energi öka.⁶⁶ Ett annat mål är att Sverige år 2030 ska ha 50 procent effektivare energianvändning jämfört med 2005. Målet uttrycks i termer av tillförd energi i relation till Sveriges bruttonationalprodukt.⁶⁷

⁶¹ SOU 1991:90 s. 11.

⁶² Prop. 2020/21:97 s. 32.

⁶³ Sveriges energi- och klimatmål, Energimyndigheten (2020).

⁶⁴ Regeringens mål för energipolitiken (2021).

⁶⁵ Energiöverenskommelsen (2016) s. 1.

⁶⁶ Lagrådsremiss - Ytterligare utvidgning av skattebefrielsen för egenproducerad el, s. 8.

⁶⁷ Regeringsbeslut – sektorsstrategier (2017) s 2.

För att en sådan kraftig omställning av samhället ska lyckas behövs både insatser i enskilda länder och internationellt samarbete för att begränsa utsläppen, bland annat inom FN:s klimatkonvention. Riksdagen har beslutat om ett klimatpolitiskt ramverk som innefattar ett nollutsläpp av växthusgaser i Sverige senast år 2045. Ytterligare ett mål med den svenska energi- och miljöpolitiken är att Sverige ska ha ett robust elsystem med en hög leveranssäkerhet, en låg miljöpåverkan och el till konkurrenskraftiga priser.⁶⁸ Det skapar i sin tur långsiktighet och tydlighet för marknadens aktörer och bidrar till nya jobb och investeringar i Sverige. Energipolitiken tar sin utgångspunkt i att Sverige har en tät sammankoppling med grannländerna i norra Europa och syftar till att hitta gemensamma lösningar för problem som uppstår på den gemensamma elmarknaden.⁶⁹

Sverige tillhör de länder i världen som har den högsta industriella produktionen och den högsta energikonsumtionen per invånare. Energipolitiken skall utformas så att den bäst medverkar till att uppnå de sociala mål vi vill sätta upp för samhället. Den skall bidra till hög sysselsättning, fortsatt ekonomisk utveckling samt social och ekonomisk utjämning under ett ständigt hänsynstagande till natur och miljö. Den skall underlätta strävan att vidmakthålla vårt nationella oberoende. Avslutningsvis skall energipolitiken främja en internationellt rättvis fördelning av energiråvaror och en internationellt planmässig hushållning.⁷⁰

2.4.2 Sammanfattning

Vid införandet av energiskatten var syftet i princip uteslutande fiskalt. I takt med ett allt större miljöfokus har syftet med energibeskattningen blivit mer resurs- och miljöstyrande. En stor del av energiskattens användningsområde ligger för närvarande på att uppnå de klimatmål som regeringen uppsatt.

⁶⁸ Energiöverenskommelsen (2016) s. 1.

⁶⁹ Energiöverenskommelsen (2016) s. 3 ff.

⁷⁰ Prop. 1975:30 s. 9.

Syftet med en förändring av energiskatten kan idag ses som ett incitament för företag att genomföra en omställning av sin energianvändning för att nå målet om energieffektivisering. Energiskatten är ett viktigt styrmedel för att kostnadseffektivt uppnå målet för effektivare energianvändning.⁷¹

⁷¹ Prop. 2020/21:97 s. 34.

3 Beskattning av elektrisk kraft och bränsle

3.1 Inledning

Detta avsnitt är utformat för att läsaren ska få en bättre förståelse kring utformningen av beskattningen för elektrisk kraft respektive bränsle. Avsnittet kommer inledningsvis beskriva de EU-rättsliga aspekterna av energiskatteområdet och därefter fokusera på de båda energislagen. Avsnittet kommer enbart belysa de generella skattesatserna elektrisk kraft och bränsle. De differentierade skattesatserna för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet kommer redogöras i nästkommande kapitel.

3.2 EU:s energiskattedirektiv

Beskattningen av bränsle och elektrisk kraft är idag starkt influerad av EU-rätten. Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet, kallat energiskattedirektivet, är ett unionsgemensamt ramverk för hur medlemsstaterna ska utforma sin nationella beskattning av bränslen och el.⁷² Huvudregeln i energiskattedirektivet är att el och bränslen ska beskattas. De bränslen som omfattas av energiskattedirektivet beskattas vid användning som motorbränslen eller som bränslen för uppvärmning. Direktivet innehåller även krav på obligatorisk skattebefrielse i vissa situationer, samt möjligheter för medlemsstaterna att ge skattenedsättning eller fullständig skattebefrielse i andra situationer.⁷³

Syftet med energiskattedirektivet är att få den inre marknaden att fungera smidigt och undvika större snedvridningar av handel och konkurrens mellan energikällor, energikonsumenter och energiproducenter. Vilket stora

⁷² Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet.

⁷³ Prop. 2020/21:97 s. 29.

skillnader i de nationella skattesatserna skulle kunna leda till. Ett annat syfte är också att undvika dubbelbeskattning i möjligaste mån.⁷⁴

3.3 Utsläppsrätter

Grundprincipen med EU:s system för handel med utsläppsrätter, EU-ETS (utsläppshandelsystemet), är att företag och länder ska få möjlighet att välja mellan att genomföra utsläppsminskande åtgärder i det egna landet, eller att köpa utsläppsrätter som då ger utsläppsminskningar någon annanstans. Syftet med systemet är att minska utsläppen av växthusgaser och göra det mer kostsamt för företag som är energiintensiva, då de måste köpa fler utsläppsrätter för att på ett legalt sätt kunna släppa ut växthusgaser till följd av sin produktion.⁷⁵ Omvänt ger det ett ekonomiskt incitament för företag som kan effektivisera sin energiförbrukning och således sälja sina utsläppsrätter, då de inte behöver dessa till följd av sitt minskade utsläpp av växthusgaser.⁷⁶ Det finns idag kring 100 energiintensiva företag i Sverige som är med i EU-ETS.⁷⁷

3.4 EU och statligt stöd

Möjligheten att fritt utforma energibeskattningen på ett nationellt plan begränsas av de regler om statligt stöd som finns i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, fortsättningsvis kallat fördraget. Fördragets regler om statsstöd gäller alla typer av stöd, dvs. även då de lämnas i form av skattelättnader till företag. Huvudprincipen är att allt offentligt stöd till näringslivet är förbjudet, men det finns ett antal undantag.⁷⁸ Ett stöd kan därför efter prövning av EU kommissionen bedömas vara förenligt med den gemensamma marknaden. Det kan också höra till någon kategori av stöd som kommissionen på förhand förklarar vara förenligt med den inre marknaden. Under förutsättning att det uppfyller vissa villkor och som därför inte behöver

⁷⁴ Utvärdering av EU:s energiskattedirektiv

⁷⁵ Energimyndigheten - Utsläppshandel

⁷⁶ Dir. 2003/87/EG

⁷⁷ Prop. 2020/21:97 s. 35.

⁷⁸ Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, artikel 107.

godkännas av kommissionen, men som kommissionen ska informeras om.⁷⁹ 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.⁸⁰

Mer allmänt anser kommissionen att stöd i form av skattelättnader i fråga om harmoniserade miljöskatter är nödvändigt och proportionellt under förutsättning i), att stödmottagarna betalar en skatt som minst motsvarar unionens lägsta skattenivå enligt det direktiv som är tillämpligt, ii) att valet av stödmottagare grundas på objektiva och öppna kriterier och iii) att stödet i princip beviljas på samma sätt till alla konkurrenter inom samma sektor om de befinner sig i en liknande faktisk situation.⁸¹

Den nuvarande energibeskattningen av el, med skillnader i skattenivå inom näringslivet beroende på vilken sektor företag hänförs till eller var de geografiskt är belägna, anses vara en selektiv åtgärd och är därför ett statligt stöd.⁸² Industrin anses få statligt stöd genom sin i förhållande till servicesektorn lägre skattesats, samtidigt som serviceföretag i vissa delar av landet anses få statligt stöd genom en lägre skattesats i förhållande till serviceföretag i andra delar av landet.⁸³ Den nuvarande tillverkningsindustrins skattelättnad utgör också ett sådant statligt stöd, men har godkänts av kommissionen.⁸⁴

3.5 Elektrisk kraft

Energiskatt på elektrisk kraft regleras i 11 kap. LSE och stadgar att all elektrisk kraft som förbrukas i Sverige som huvudregel är skattepliktig. I 11 kap. 2 § LSE finns vissa undantag från skatteplikt, vilket exempelvis är om

⁷⁹ Prop. 2020/21:97 s. 30. Jfr. SOU 2015:87 s. 54

⁸⁰ Artikel 107.3 c FEUF. Se även kommissionens riktlinjer för statligt stöd till miljöskydd och energi för 2014-2010, EUT C200/01, 28.6.2014.

⁸¹ Renewable Energy Tax Incentives and WTO Law(2011) s. 54 f.

⁸² Skatteverket, rättslig vägledning, statligt stöd.

⁸³ SOU 2015:87 s. 65.

⁸⁴ Kommissionens beslut av den 28 december 2005 i statsstödsärende N 596/2005, EUT C 72/3

den elektriska kraften framställts på egen hand, eller om den elektriska kraften till lägre effekt än 50 kWh utan ersättning har överförts till en förbrukare som inte står i intressegemenskap med den överförande aktören. Sedan den 1 juli 2016 gäller samordnade regler för alla former av elproduktion. Egenframställd elektrisk kraft är således undantagen från skatteplikt oavsett om den elektriska kraften producerats från förnybara källor eller genom fossila bränslen.⁸⁵ Detta undantag gäller för mindre anläggningar och motiveras av administrativa skäl.⁸⁶

3.5.1 Skattesatser

Energiskatten för elektrisk kraft idag ligger på 34,7 öre per förbrukad kilowattimme elektrisk kraft.⁸⁷ Enligt nuvarande lagstiftning tas sedan den 1 januari 2017 energiskatt ut med endast en skattesats och lägre beskattningsnivåer för vissa ändamål åstadkoms istället genom avdrag eller återbetalning.⁸⁸ Anledningen till att regleringen gick från flera olika skattesatser på elektrisk kraft till enbart en skattesats var främst för att uppfylla EU-rättens krav om statligt stöd.⁸⁹ Ändringarna skedde också på grund av att leverantörerna av den elektriska kraften stod för risken att skatteuttaget blev felaktigt på grund av förhållanden som var hänförliga till elförbrukaren.⁹⁰

3.5.2 Skattskyldighet

Vem som är skattskyldig för elektrisk kraft i Sverige framgår av 11 kap. 5 § LSE. De aktörer som är skyldiga att betala skatt är; de som framställer elektrisk kraft, de som är nätinnehavare, aktörer som godkänts som frivilligt skattskyldiga⁹¹, samt elnätsinnehavare som för in elektrisk kraft från utlandet in till Sverige. För att bli godkänd som frivilligt skattskyldig krävs att den sökande är lämplig som frivilligt skattskyldig med hänsyn till sina

⁸⁵ Prop. 2015/16:1 s. 293 ff & 343 ff.

⁸⁶ Prop. 2015/16:1 s. 299.

⁸⁷ 11 kap. 3 § LSE.

⁸⁸ 11 kap. 3 § 1st LSE.

⁸⁹ Se avsnitt 3.1.2

⁹⁰ SOU 2015:87 s. 326 ff.

⁹¹ Se 11 kap. 6 § LSE.

ekonomiska förhållanden. 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.⁹²

Skattskyldigheten för att betala energiskatt inträder som sagt för en aktör vid förbrukning, eller när skattepliktig elektrisk kraft överförs till någon som inte är skattskyldig enligt definitionen ovan. Skattskyldigheten för betalning av energiskatt inträder också när elektrisk kraft förs in i Sverige från utlandet. Vid införande av elektrisk kraft är det elnätsinnehavaren som blir skattskyldig.⁹³

3.5.3 Avdrag

Den som är skattskyldig för energiskatt på elektrisk kraft får göra avdrag för skatt på el som förbrukats i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet hos den skattskyldige.⁹⁴ Tidigare fanns det en generell skattesats som gällde för el som förbrukades inom tillverkningsindustrin. Från och med den 1 januari 2017 har den generella skattesatsen dock ersatts med en avdragsmöjlighet för de skattskyldiga aktörerna istället. Avdrag för den skattskyldige medges med skillnaden mellan den skattesats som gällde vid skattskyldighetens inträde och 0,6 öre per förbrukad kilowattimme el.⁹⁵

3.5.4 Återbetalning

Enligt 11 kap. 14 § LSE kan en förbrukare av elektrisk kraft som inte är skattskyldig, ansöka om återbetalning av energiskatten på den el som denne har förbrukat i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Rätten till återbetalning gäller endast för skillnaden mellan det betalda skattebeloppet och 0,6 öre per kilowattimme och endast i den utsträckning rätt till återbetalning inte följer av någon annan återbetalningsbestämmelse.

⁹² 11 kap. 5 § 1 st 1 p. LSE & prop. 2015/16:1 s. 345.

⁹³ 11 kap. 7 § LSE.

⁹⁴ 11 kap. 9 § LSE.

⁹⁵ 11 kap. 9 § LSE.

Återbetalning får dock endast göras för den del som överstiger 8 000 kronor per kalenderår.⁹⁶

3.6 Energiskatt på bränsle

3.6.1 Skatteobjekt

Energiskatt ska betalas för de flesta bränslen som används för motordrift eller uppvärmning. Som huvudregel belastar energiskatten de bränslen som kan brukas för energiutvinning. Vilka bränslen som utgör skatteobjekt regleras närmare i 2 kap. LSE. Eftersom skatteplikten är kopplad till själva produkten är definitionen av skatteobjektet och dess avgränsning av stor betydelse för att en enhetlig beskattning skall uppnås. I 2 kap. 1 § 1st LSE finns en tabell som beskriver de olika bränsleslagen och de olika skattesatserna för varje form av bränsle. Det rör sig främst om produkter som typiskt sett förbrukas för uppvärmning eller som motorbränsle.

Vad gäller definitionen av olika bränsleslag används så kallade KN-nummer, vilket innebär nummer i den Kombinerade nomenklaturen som är fastställd enligt EU-rätten.⁹⁷ De KN-nummer som återges i LSE stämmer inte alltid med de KN-nummer som numera gäller för vissa bränslen, eftersom förändringar har skett i den Kombinerade nomenklaturen. Detta påverkar dock inte skatteplikten. Vad som anges under rubriken ”Slag av bränsle” i 2 kap. 1 § LSE tjänar som en allmän och icke-uttömmande upplysning om vilka bränslen som kan förekomma under angivet KN-nummer i tabellen. Det finns således möjlighet för andra bränslen att förekomma under ett visst KN-nummer trots att de inte står upplistade i LSE.

3.6.2 Skattskyldighet

Skattskyldigheten för energiskatt gällande bränslen kan vara antingen direkt eller indirekt. Regleringen kring vilka bränslen som är direkt skattepliktiga finns i 2 kap. 1 och 1a §§ LSE. Direkt skatteplikt innebär att bränslet alltid är

⁹⁶ 11 kap. 14 § LSE.

⁹⁷ 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

skattepliktigt oavsett område. I vissa fall kan skattebefrielse uppnås genom avdrag i deklaration, återbetalning av skatten eller direkt vid inköpet om aktören är en godkänd skattebefriad förbrukare. De bränslen som anges i tabellen i 2 kap. 1 § LSE kan sägas vara direkt skattepliktiga. Den direkta skatteplikten grundar sig på en allmän princip i punktskattedirektivet⁹⁸ om att energiprodukter ska beskattas vid den tidpunkt då de frigörs från det skattemässiga uppskovsförfarandet för konsumtion inom unionen.⁹⁹

Indirekt skatteplikt innebär att bränslet blir skattepliktigt först när det används för något av de ändamål som medför skatteplikt, exempelvis vid användning som motorbränsle. Vid bedömningen av skatteplikt för produkter som inte är direkt skattepliktiga framgår det inte av lagtext eller förarbeten att ett bränsle ska användas i en viss typ av motor, för att det ska anses vara ett motorbränsle. Det kan således vara fråga om ett motorbränsle då en bränsleprodukt används i motorer på exempelvis bilar, lastbilar, båtar eller i stationära motorer.¹⁰⁰ Skillnaden mellan indirekt och direkt skatteplikt är således att den indirekta skatteplikten kännetecknas av att den är helt oberoende av det subjektiva syftet med bränslet. Det är alltså det faktiska eller tilltänka användningsområdet som är avgörande, snarare än varan i sig. Själva syftet med denna uppdelning är att de varor som normalt inte används som bränsle, inte ska omfattas av uppskovsförfarandet.¹⁰¹

3.6.3 Skattesatser

Samtliga skattesatser för produkter och varor som är hänförliga till energiskatt på bränsle stadgas i tabellform i 2 kap. 1 § LSE. I tabellen rör det sig främst om produkter som typiskt sett förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle. Genom energiskattedirektivet gäller harmoniserade skatteregler inom EU för samtliga skattepliktiga bränslen enligt tabellen.

⁹⁸ Rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG.

⁹⁹ Se artikel 17 dir. 2008/118/EG.

¹⁰⁰ Skatteverket – rättslig vägledning, skattepliktiga bränslen.

¹⁰¹ Prop. 2000/01:118 s. 66 ff.

Energiskatten på bränsle utgör en styckskatt, vilket betyder att skatten beräknas på produktens eller varans volym, vikt eller enhet.

Energiskatten på bränsle är en styckskatt som detaljerat anger skattekostnaderna i exempelvis kronor per kilo, liter eller kubikmeter. Det finns i 2 kap. 2 § LSE en presumtion som antas råda för vissa bränslen vid de temperatur- och volymförhållandena som förekommer under beskattningstidpunkten. Om en skattskyldig önskar räkna om bränslevolymen efter bränslets temperatur bör den skattskyldige mäta temperaturen när skattskyldigheten inträder. Det kan dock inte uteslutas att det kan vara möjligt för den skattskyldige att fullgöra sin bevisskyldighet på annat sätt, exempelvis genom utredning om vilka temperaturförändringar som bränslet kan ha genomgått under transport. Parallellt med energiskatten sker beräkningen av koldioxidskatten på samma sätt. I 2 kap. 1 § LSE framgår det av ordalydelsen att de båda skatterna skall beräknas på ett likvärdigt sätt. Mot bakgrund av koldioxidskattens miljöpolitiska syfte är grundprincipen att skattesatsen bör hänföras till nivån på energikällans koldioxidutsläpp.¹⁰²

¹⁰² Prop. 1989/90:111 s. 150 f.

4 Differentierad beskattning vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet

4.1 Inledning

Detta avsnitt beskriver hur olika skattesatser gällande beskattning av bränsle och elektrisk kraft är differentierade, beroende på om de kan hänföras till tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller inte. Inledningsvis kommer bakgrunden gällande begreppen industriell verksamhet respektive tillverkningsprocess redogöras. Därefter kommer de olika rekvisiten för en differentierad skattesats beskrivas. Avslutningsvis kommer olika ställningstaganden samt praxis framföras för att ge läsaren en djupare förståelse för rättstillämpningen och bedömningarna kring den industriella verksamheten och tillverkningsprocessen.

4.2 Bakgrund

I tidigare avsnitt har energiskattens övergripande bakgrund och syfte redogjorts. Vad gäller den differentierade skattesatsen för industriell verksamhet och dess tillverkningsprocess har regleringen inte alltid sett likvärdig ut. Vid införandet av LSE och den efterföljande tidsperioden fanns viss skattelättnad för den energiintensiva industrin och de bränslen som förbrukades inom produktionen.¹⁰³ Det fanns således ingen skattenedsättning för elektrisk kraft, vilket blev föremål för kritik från bland annat intresseorganisationer, då det ansågs motverka den svenska exportindustrin.¹⁰⁴ Det dröjde fram tills år 1977 innan beskattning av elektrisk kraft differentierades och fick en mer förmånlig beskattning i relation till övrig energiskatt.¹⁰⁵ En av de främsta anledningarna till regleringens förändring kring nedsättning av energiskatten var att göra de materiella reglerna förenliga med den nya regeringsformen som trädde i kraft 1974.

¹⁰³ SOU 1964:25 s. 502 ff.

¹⁰⁴ SOU 1957:13 s. 238 f

¹⁰⁵ Prop. 1976/77:68 s. 12 f.

Reglerna kring skattenedsättning för bränsle och elektrisk kraft omarbetades således genom att avdrag i deklaration för bränsle och elkraft som används vid industriell tillverkning infördes.¹⁰⁶

Den 1 januari 1993 reformerades energibeskattningen i syfte att anpassa de svenska energiskatterna för industrin i riktning mot de internationella nivåer som tillämpas i länder som är konkurrenter till Sverige gällande den industriella sektorn. Tidigare hade endast beskattningen av elektrisk kraft differentierats efter förbrukarkategori, innebärande bl.a. en lägre skattenivå för industrin.¹⁰⁷ Ett hundratal företag med energiintensiv produktion hade dock rätt till ytterligare nedsättning av den allmänna energiskatten på såväl bränsle som elektrisk kraft. Skattereformen innebar att ingen allmän energiskatt, vid denna tidpunkt, togs ut för bränslen och elektrisk kraft som användes vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.¹⁰⁸

I samband med EU:s energiskattedirektiv som infördes år 2003 blev möjligheterna för skattelättnader inom tillverkningsindustrin förminskade. Vilket har sin bakgrund i en harmonisering av lagstiftningen inom EU och ett avskaffande av nollskattesatsen för elektrisk kraft.¹⁰⁹ Energiskattedirektivet innebar ett införande av minimiskattesatser på elektrisk kraft för samtliga medlemsländer. Den 1 juli 2004 ersatte Sverige därmed nollskattesatsen på elektrisk kraft med en minimiskattesats på 0,5 euro per MWh som används vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.¹¹⁰

Vad gäller energiskatten på bränslen lämnades nollskattesatsen intakt. Det dröjde fram tills den 1 januari 2011 innan ett införande av beskattning beslutades och en differentierad skattesats på 30 procent av

¹⁰⁶ Prop. 1975:92 s. 111 ff.

¹⁰⁷ Se RÅ 2005 ref 24. Jfr. SOU 1994:85 s. 29.

¹⁰⁸ SOU 1994:85, s. 29 ff och s. 161.

¹⁰⁹ SFS 2003:810. Jfr Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet.

¹¹⁰ SFS 2003:810.

normalskattenivån infördes.¹¹¹ Anledningarna till beslutet om en ny beskattning för bränslen var främst miljömässiga. Regeringen bedömde att en utfasning av de fossila bränslena behövde initieras och således krävs att samtliga sektorer i samhället genomför en omställning av sin energianvändning. Regeringen ansåg dock att en lägre energiskattenivå bör tillämpas för energiintensiva sektorer. I syfte att tillförsäkra sig om ett ständigt iakttagande av minimiskattenivåerna som stadgas i energiskattedirektivet, utformades den nya energibeskattningen på bränsle för att motsvara EU:s minimiskattenivå.¹¹²

Idag beräknas det finnas runt 70 000 företag som anses bedriva industriell verksamhet. Av dessa företag är det uppskattningsvis 100 företag som anses vara av större karaktär och ingår i EU ETS, vilket således innebär att de också är energiintensiva.¹¹³ Med hänsyn till att dessa verksamheter överlag är energikrävande innebär lättnadsreglerna för energiskatten en markant försvagning av skattens styrkraft på en betydande del av energiförbrukningen. Lättnadsreglerna innebär också ett betydande inkomstbortfall för staten då de stora industriella företagen förbrukar en stor mängd lågbeskattad energi. Ur företagets perspektiv har nedsättningen av energiskatten en stor inverkan på deras konkurrenssituation samt deras vinstmarginaler.¹¹⁴

4.3 Gällande rätt

4.3.1 Skatt på bränsle

Idag finns lättnadsregler för bränslen som förbrukas för uppvärmning eller drift av stationära motorer inom vissa sektorer. Det rör sig främst om tillverkningsprocessen i industriell verksamhet samt i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- och vattenbruksverksamhet. Motsvarande skattenedsättningar medges för aktörer som förbrukat bränslen för framställning av värme eller kyla som levererats till tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.

¹¹¹ SFS 2009:1495

¹¹² Prop. 2009/10:1 s. 179

¹¹³ Prop. 2020/21:97 s. 35. Jfr. SOU 2015:87 s. 344.

¹¹⁴ Söderman, SvSkt 2012:8 s. 658 f.

Bränsleförbrukning för vissa industriella processer är däremot helt skattebefriade från både energiskatt samt koldioxidskatt. Denna skattebefrielse gäller exempelvis metallurgiska och mineralogiska processer, samt framställning av energiprodukter.¹¹⁵

Lättnadsreglerna stadgas främst i 6 a kap. 1 § LSE där en tabell anger vilka ändamål som ger skattebefrielse, vilket bränsle som kan komma i fråga för skattebefrielse och hur stor skattebefrielsen är. Regleringen för de bränslen som är relevanta inom ramen för detta arbete framgår av 6 a kap. 1 § 9 p LSE. Bestämmelsen är generellt tillämplig på allt skattepliktigt bränsle, med undantag för bensin och högbeskattad, omärkt diesel. Genom begränsningen till att avse annat ändamål än drift av motordrivna fordon är dock tillämpningen begränsad till bränsle som används för uppvärmning eller drift av stationära motorer. För närvarande tas energiskatt ut med 30 procent av den generella nivån för uppvärmningsbränslen som kan hänföras till tillverkningsprocessen i industriell verksamhet, vilket således innebär en skattenedsättning på 70 procent av normalskattesatsen för bränslen.¹¹⁶

4.3.2 Skatt på elektrisk kraft

Grundregeln i energiskattedirektivet och LSE är att all förbrukning av elektrisk kraft ska beskattas. Skatt som är hänförlig till elektrisk kraft är däremot differentierad beroende på användningsområde, där skattesatsen på elektrisk kraft som förbrukas i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen är 0,6 öre/kWh jämfört med normalskattesatsen som år 2021 uppgår till 34,7 öre/kWh.¹¹⁷ Tidigare har skattelättnaderna åstadkommit genom en direkt differentiering av skattesatserna. I budgetpropositionen för 2017 framlades dock förslag på att revidera dessa regler och införa en huvudregel som stadgar en enhetlig skattesats för samtlig förbrukning. Lättnaderna ska istället åstadkommas genom avdrag eller återbetalning av skatt.¹¹⁸

¹¹⁵ Prop. 2020/21:97 s. 30.

¹¹⁶ 6 a kap. 1 § LSE.

¹¹⁷ Prop. 2020/21:1 s. 338.

¹¹⁸ Prop. 2016/17:1 s. 254 ff.

Utgångspunkten är också att medlemsstaternas nationella beskattning av elektrisk kraft ska uppfylla vissa i direktivet föreskrivna minimiskattenivåer. Skatt på elförbrukning vid yrkesmässig användning måste uppfylla den minimiskattenivå som följer av energiskattedirektivet. Denna nivå är 0,5 euro per megawattimme.¹¹⁹ Historiskt har den svenska miniminivån haft en viss marginal till direktivets minimiskattenivå. Någon justering har inte gjorts av skattenivån sedan direktivet antogs. Till följd av senare års kronförsvagning på den internationella valutamarknaden finns inte längre denna marginal.¹²⁰ Sedan den 1 januari 2021 har skattenivån således höjts till 0,6 öre/kWh. Vad gäller skatt på elektrisk kraft är det till synes en markant skillnad vid en jämförelse mellan den generella skattenivån och den differentierade skattesatsen för elektrisk kraft som förbrukas i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.¹²¹ Den differentierade skattesatsen är nästan 60 gånger lägre än den normala skattesatsen för elektrisk kraft.¹²²

¹¹⁹ Se Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet.

¹²⁰ Prop. 2020/21:1 s. 338.

¹²¹ Prop. 2020/21:113 s. 9.

¹²² Jämför normalskattesatsen som regleras i 11 kap. 3 § LSE.

5 Industriell verksamhet

Vid undersökning av den differentierade delen av energiskatten gällande elektrisk kraft och bränsle, är det viktigt att poängtera den gemensamma nämnaren för de båda energislagen. Vilket är att båda kan hänföras till industriell verksamhet. Innebörden och förståelsen av begreppet industriell verksamhet är således av största vikt för att förstå och tillämpa reglerna kring nedsättning av energiskatten. I förarbeten framgår att industriell verksamhet bör grundas på den näringsgrensindelning som tillämpas i den officiella statistiken och som benämns standard för svensk näringsgrensindelning (SNI). Vägledande är, förutom näringsgrensindelning, om den huvudsakliga verksamheten i ett företag är att anse som industriell.¹²³ Utöver förarbetena finns även praxis som beskriver hur begreppet industriell verksamhet skall tolkas. Detta avsnitt innehåller således ett stort inslag av praxis och en del egna slutsatser kring begreppet industriell verksamhet.

Praxis är tämligen rikhaltig vad gäller frågan om vilken form av verksamhet som skall betraktas som industriell, samt vad gäller frågan om vilka typer av verksamheter som skall betraktas inom ramen för en tillverkningsprocess. Vägledande avgöranden saknas dock i frågan om vilken förbrukning inom en industriellt tillverkande enhet, exempelvis inom en ren produktionsanläggning, som kan bli föremål för nedsatt energiskatt.¹²⁴

5.1 SNI koder

Vid bedömningen vad som utgör industriell verksamhet framgår det av förarbeten till lagstiftningen att så kallade SNI-koder ska fungera som vägledning för vad som är att anse som industriell verksamhet.¹²⁵ Dessa SNI-koder används för officiell statistik och fastställs av Statistiska centralbyrån där företag delas in efter deras primära ekonomiska aktivitet. En primär

¹²³ Prop. 1976/77:68 s. 13.

¹²⁴ Dreijer SN 2014 s. 628.

¹²⁵ Se ex. prop. 1991/92:150 bil I:5, s. 16 och prop. 2008/09:9, s. 30.

aktivitet är den aktivitet som bidrar mest till en enhets förädlingsvärde.¹²⁶ Trots att förarbetena stadgar att SNI-koder skall vara vägledande för att utröna om en verksamhet har industriell karaktär eller inte, fångar de inte allt som enligt gängse språkbruk kan anses utgöra industri. Det allmänna språkbruket är därför den generella utgångspunkten när det gäller att karakterisera en verksamhet som industriell verksamhet, eller som annan verksamhet.¹²⁷

Enligt Skatteverket anses de verksamheter som i energiskattelagens mening är industriella vara samlade i avdelning B ”Utvinning av mineral” och C ”Tillverkning”, vilka omfattar SNI-koder i intervallet 05-33.¹²⁸ Trots att en verksamhet inte faller in under detta spann kan den ändå anses som industriell. I det fall SNI-koden ligger utanför intervallet görs en särskild prövning om verksamheten trots annan SNI-kategorisering kan anses som industriell.¹²⁹ För sådan verksamhet kan det vara avgörande för skattesatsen hur verksamheten bedrivs.¹³⁰

Ett rättsfall gällande återvinning kan belysa problematiken med omklassificering och vikten av att en verksamhet räknas inom vissa intervall i SNI-koderna. I rättsfallet bedrev ett bolag verksamhet i form av återvinning, där plastmaterial inhandlades och bearbetades sedan i olika steg för att slutligen återvinnas och användas som insatsvara i andra industriella processer. Det berörda bolaget ville därmed söka ett förhandsbesked för att utreda om verksamheten kunde bli föremål för att kunna hänföras till tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Bolagets verksamhet hade enligt tidigare SNI-koder varit att hänföra till industriell verksamhet, men med den nya indelningen skulle bolagets verksamhet däremot inte göra det. Skatterättsnämnden ansåg det vara problematiskt att enbart låta den senaste versionen av SNI vara avgörande vid bedömning av energiskattefrågor. Det

¹²⁶ Statistiska centralbyrån – SNI.

¹²⁷ SRN 2018-05-09, dnr 32-17/I.

¹²⁸ Skatteverket, rättslig vägledning – Tillverkningsprocess i industriell verksamhet.

¹²⁹ KRSU 2013-04-26, mål nr 1826-12.

¹³⁰ SOU 2015:87 s. 344.

skulle således kunna innebära att nya versioner av SNI skulle kunna påverka rättstillämpningen inom energiskatteområdet utan att detta var avsikten. En sådan situation ansågs vara olämplig med hänsyn till den osäkerhet sett över tiden som skulle uppkomma för skattskyldiga. Skatterättsnämnden bedömde mot bakgrund av detta resonemang att bolagets verksamhet fortfarande var att hänföra till industriell verksamhet med hänsyn till den tidigare kategoriseringen.¹³¹

5.2 Generös tolkning

I skatteutskottets betänkande framgår det att gränsen mellan industriell verksamhet och annan verksamhet av naturliga skäl är svår att fastställa exakt i lagtext.¹³² Som en allmän vägledning kan som tidigare nämnts SNI-standarden vara en god utgångspunkt och ge vägledning åt gränsdragningsproblematiken. Skatteutskottet menar dock på att den svenska industristatistiken utesluter en del verksamhetsgrenar som i den internationella statistiken och enligt gängse språkbruk kan göra anspråk på att betraktas som industrier. Skatteutskottet anser därmed att i sådana och andra jämförbara fall bör begreppet industriell verksamhet tolkas generöst. Bedömningen av den generösa tolkningen av begreppet bör främst grunda sig på att undvika konkurrensnedvridningar.¹³³ En strikt tillämpning av SNI-koder torde exkludera verksamheter som i den internationella sfären och enligt allmänt språkbruk är att anse som industriella. Förutom en risk för konkurrensnedvridningar kan en problematik med omklassificeringar av verksamheter uppstå, eftersom SNI-koder och deras innehåll kan förändras över tid.¹³⁴

När begreppet industriell verksamhet infördes i den dåvarande lagen (1957:262) om allmän energiskatt under den senare hälften av 1970- talet, ansågs SNI-kodningen vara en lämplig utgångspunkt för att dra gränsen för

¹³¹ SRN 2018-01-03, dnr 12-17/I.

¹³² SkU 1976/77:22 s. 13.

¹³³ SRN 2013-02-26, dnr 56/11/I.

¹³⁴ Söderman, SvSkt 2012:8 s. 659.

vad som skulle ingå i begreppet. I efterhand har såväl näringslivet som SNI förändrats.¹³⁵ Dessutom har skillnaden mellan skattesatserna ökat högst väsentligt. Normalskattesatsen är som tidigare nämnts, i det närmaste 60 gånger högre än den som gäller för elektrisk kraft som kan hänföras till industriell verksamhet.¹³⁶ Det är således av yttersta vikt för energiintensiva företag att klassificeringen sker på ett adekvat sätt. Problematiken som kan uppstå vid en tvetydighet eller förändring i SNI-klassificeringen är att företag vars verksamhet tidigare ansetts vara industriell verksamhet, inte längre anses falla inom ramen för denna klassificering. Konsekvensen kan därmed bli att skattekostnaderna för dessa företag blir markant högre.¹³⁷

¹³⁵ SOU 2015:87 s. 346.

¹³⁶ Se avsnitt 4.1.2.

¹³⁷ Se avsnitt 5.1.

6 Tillverkningsprocessen i industriell verksamhet

Den gemensamma nämnaren gällande nedsättning av energiskatt inom industriell verksamhet är att begreppet tillverkningsprocess är centralt för skattenedsättningen. Det finns ingen given definition av vad tillverkningsprocess egentligen innebär, därför får ledning tas genom praxis och allmänt språkbruk.¹³⁸ Industriell verksamhet är som tidigare nämnts ett huvudkriterium för att skattenedsättning skall bli tillämplig. Om en verksamhet anses vara industriell i energirättslig mening kvarstår frågan om energiförbrukningen kan hänföras till tillverkningsprocessen inom den industriella verksamheten eller inte.¹³⁹ Det är således av högsta dignitet för skattenedsättningen att tillverkningsprocessen har ett samband med energiförbrukningen. Bedömningen av tillverkningsprocessen är också likvärdig vad gäller beskattning av bränsle och elektrisk kraft, trots att de båda energislagen är reglerade i olika kapitel inom LSE, vilket framgår av praxis.¹⁴⁰

En av huvudfrågorna vad gäller tillverkningsprocessen inom industriell verksamhet är vilken el- och bränsleförbrukning som ska hänföras till tillverkningsprocessen. Skatteverket anser att det enbart är den el- och bränsleförbrukning som har ett *direkt samband* med en *pågående förädling* som ska hänföras till tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Vad gäller pågående förädling är Skatteverkets uppfattning att en förädling är pågående så länge varans karaktär förändras. Exempel på aktiviteter som medför att varans karaktär förändras är bearbetning av råvaror och andra insatsvaror, sammansättningsproduktion och nedfrysning av varor.¹⁴¹

¹³⁸ Söderman, SvSkt 2012:8 s. 661.

¹³⁹ RÅ 2004 not 32.

¹⁴⁰ Skatteverket, rättslig vägledning – Tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.

¹⁴¹ Skatteverkets ställningstagande, 2020.

Vid ytterligare bedömning gällande direkt samband anser Skatteverket att även annan energiförbrukning som har direkt samband med en pågående förädling av en vara ska hänföras till tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Mot bakgrund av de uttalanden om hjälpverksamhet som görs i förarbetena har Skatteverket således bedömt att det inte är enbart el- och bränsleförbrukning i maskiner och annan produktionsutrustning som ska hänföras till tillverkningsprocessen. Exempel på annan förbrukning som har ett direkt samband med tillverkningsprocessen kan vara den förbrukning som sker i tillverkningshallar, driftskontor, driftslaboratorier och lagerutrymmen för i tillverkningsprocessen ingående varor.¹⁴²

Förbrukningen inom de nyss nämnda områdena kan innebära; uppvärmning och belysning, drift av utrustning, varmhållning, kyl- eller fryslagring samt drift av hiss, transportband och travers. Energiförbrukningen behöver inte ske i eller kring en byggnad för den ska anses ha ett direkt samband med en pågående förädling och kan även vara hänförlig till gruva eller annan mark. Enligt Skatteverket är själva funktionen i sig avgörande för om viss energiförbrukning ska anses ha ett direkt samband med en pågående förädling eller inte. Energiförbrukningen kan således vara hänförlig till tillverkningsprocessen i industriell verksamhet även om den inte sker i geografisk anslutning till produktionen. Gällande bedömningen om energiförbrukningen har ett direkt samband med en pågående förädling eller inte, saknar det betydelse om själva förbrukningen sker under ett produktionsuppehåll, eller om de tillverkade varorna kasseras.¹⁴³

Som tidigare nämnts finns en relativt rikhaltig praxis på området gällande vad som skall hänföras till tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller inte. Kammarrätten har vid två olika mål gällande portionsförpackade matlådor innehållande kyld färdiglagad mat för förbrukning inom äldreomsorg och liknande, bedömt att förbrukningen har skett i

¹⁴² RÅ 2002 ref. 16.

¹⁴³ Skatteverkets ställningstagande, 2020.

tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.¹⁴⁴ Kammarrätten har också i ett annat mål rörande tillverkning av plastgranulat bedömt att ett företags tillverkning av plastgranulat från diverse plastspill kan hänföras till tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. I företagets verksamhet producerades plastgranulaten i flera steg genom att inhandlad plast maldes, blandades, smältes och pressades till plaststänger som klipptes av i lämplig storlek. Granulatet användes sedan som en råvara i tillverkningsprocessen.¹⁴⁵

6.1 Huvudsaklig verksamhet och självständig del av verksamheten

Enligt uttalanden i förarbeten till LSE framgår det att den *huvudsakliga* verksamheten vid respektive företag bör vara avgörande vid tillämpningen av bestämmelserna.¹⁴⁶ Skatteverkets uppfattning gällande huvudsaklighetsrekvisitet är att det väsentliga för om en verksamhet ska anses industriell är om den huvudsakliga verksamheten i företaget är industriell.¹⁴⁷ Vad som i förarbetena avses med "företaget" utvecklas inte vidare. Med hänsyn till den generösa tillämpningen för att undvika konkurrensnedvridningar, anser Skatteverket att det inte finns någon anledning att tolka uttalandet som att bedömningen av vad som utgör huvudsaklig verksamhet alltid ska göras utifrån hela den juridiska personen.¹⁴⁸ I detta avseende anser Skatteverket således att med företag avses även en del av den verksamhet som bedrivs av en fysisk eller juridisk person, om den verksamhet som bedrivs i denna del bedrivs *självständigt* i förhållande till övrig verksamhet.¹⁴⁹

En verksamhetsdel kan enligt Skatteverket inte anses självständig om den framstår som en naturlig del av annan verksamhet som bedrivs av den fysiska eller juridiska personen. Det skall dock tilläggas att en bedömning av den

¹⁴⁴ KRSU 2007-06-20, mål nr 3500-06 och 3504-3510-06.

¹⁴⁵ KRSU 2013-04-26, mål nr 1900-12.

¹⁴⁶ Prop. 1976/77:68 s. 13.

¹⁴⁷ Skatteverket, rättslig vägledning – Tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.

¹⁴⁸ Prop. 1976/77:68 s. 13.

¹⁴⁹ Skatteverket, rättslig vägledning – Tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.

huvudsakliga verksamheten endast är en del i klassificeringen av en verksamhet och innebär således inte att all energiförbrukning blir föremål för skattelättnader.¹⁵⁰

I ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden ansågs viss hantering av avfall inte vara industriell verksamhet i LSE:s mening. Frågan avsåg verksamhet på en sorteringsanläggning och verksamheten bestod av avskiljning av matavfall från övrigt avfall. Matavfallet sönderdelades och späddes ut och föroreningar avskildes innan det som kvarstod, vilket var biogassubstratet, såldes för tillverkning av biogas. Från övrigt avfall avskildes icke brännbart material, föroreningar och metaller innan det återstående materialet såldes till extern kund. Skatterättsnämnden bedömde att prövningen gällande industriell verksamhet som utgångspunkt ska utgå ifrån företagets huvudsakliga verksamhet. Bedömningen grundade sig på att oavsett om sorteringsanläggningen ansågs som självständig i förhållande till den övriga verksamheten, var biogassubstratet att anse som en biprodukt i sorteringsverksamheten, vilket inte kunde hänföras till industriell verksamhet.¹⁵¹

Kammarrätten gjorde samma bedömning som länsrätten avseende en värmeproducent som framställde pulvriserat kol som sedan användes för värmeproduktion. Ostridigt var att värmeproducentens huvudsakliga verksamhet inte utgjorde industriell verksamhet. Frågan var om framställningen av pulvriserat kol skulle ses som industriell verksamhet och som en del av den huvudsakliga verksamheten. Länsrätten menade att man vid gränsdragningen mellan vilken produktion som är att hänföra till den huvudsakliga verksamheten och verksamhet som kan betecknas som fristående industriell verksamhet, måste beakta omständigheterna i det enskilda fallet. Avgörande bör vara hur självständig den kompletterande verksamheten är i förhållande till den huvudsakliga. Länsrätten fann bl.a. med

¹⁵⁰ Skatteverkets ställningstagande, 2008.

¹⁵¹ SRN 2017-06-09, dnr 23-16/I.

hänsyn till att bolaget uppgett att det inte var ett realistiskt alternativ att köpa pulvriserat kol annat än om pulvriseringen skedde i omedelbar anslutning till anläggningen, att verksamheten i detta fall inte var tillräckligt självständig för att kunna betraktas som egen industriell verksamhet.¹⁵²

En annan situation där huvudsaklighetsrekvisitet var relevant i bedömningen gällde ett bolag som hyrde ut last- och förpackningsenheter till kunder som var anslutna till ett system. Enheterna fylldes med varor som sedan skickades vidare till dagligvaruhandeln. Därefter skickades enheterna vidare till uthyrningsföretagets tvättanläggningar för kontroll, sortering, underhåll och reparation. Kammarrätten instämde i förvaltningsrättens bedömning att den huvudsakliga delen av uthyrningsföretagets verksamhet är hänförlig till uthyrning av övrig utrustning. Vilket därmed innebar att verksamheten inte kunde klassificeras som en tillverkningsprocess i industriell verksamhet.¹⁵³

6.1.1 Icke självständiga verksamheter

Det finns en relativt omfattande praxis på verksamheter som inte har ansetts vara självständiga och således inte kan bli föremål för en differentiering av energiskatten. Ett mål gällde livsmedelsproduktion rörande styckning, beredning och hållbarhetsbehandling av fisk, kött och andra produkter inom livsmedelshandeln. Kammarrätten ansåg i likhet med förvaltningsrätten att verksamheten inte ska ses som industriell tillverkning, då delarna av verksamheten inte är självständiga utan framstår som naturliga delar av den huvudsakliga verksamheten, det vill säga livsmedelshandeln.¹⁵⁴ Ett annat avgörande behandlade energiförbrukning hänförligt till isproduktion vid en skridskobana. Isframställningen betraktades som en del av driften av anläggningen och utgjorde således inte industriell verksamhet.¹⁵⁵

En annan prövning gällande industriell verksamhet och huvudsaklig verksamhet berörde ett företag som huvudsakligen sysslade med uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner, men samtidigt också bedrev viss reparation

¹⁵² KRSU 2007-06-20, mål nr 1054-07.

¹⁵³ KRSU 2014-09-16, mål nr 1887-12.

¹⁵⁴ KRSU 2013-04-26, mål nr 2711-2717-12.

¹⁵⁵ KRSU 2008-11-07, mål nr 301-08.

och service. Verksamhetsdelen i form av reparation och service utgjorde främst en reparation av de egna maskinerna och ansågs således inte utgöra en självständig del av företags verksamhet.¹⁵⁶

Som tidigare nämnts anser Skatteverket att en verksamhetsdel i ett företag inte kan ses som självständig om den framstår som en naturlig del av en annan verksamhet som bedrivs av den fysiska eller juridiska personen. Vad gäller en bedömning om en verksamhetsdel är självständig eller inte, ska en samlad bedömning göras av omständigheterna i det enskilda fallet. Vilket också bekräftades av kammarrätten i rättsfallet om pulvriserat kol som används för värmeproduktion.¹⁵⁷ Skatteverket har benämnt några omständigheter som kan tillmätas betydelse vid den samlade bedömningen. Dessa omständigheter är verksamhetens art och omfattning, organisatorisk och fysisk placering, samt om verksamhetsdelen har en egen budget, ledning och personal eller inte.¹⁵⁸

6.2 Integrerad del

Det finns omständigheter där el- eller bränsleförbrukning kan anses ha skett i industriell verksamhet även när den huvudsakliga verksamheten i företaget inte är att kategorisera som industriell. En sådan situation uppstår om en förbrukning har skett i en verksamhet som utgör en *integrerad* del av ett annat företags industriella verksamhet.¹⁵⁹ För att en verksamhet ska anses som en integrerad del i en annan juridisk persons verksamhet krävs bland annat ett mycket nära samarbete med ett tillverkande företag.¹⁶⁰ En anledning till att begreppet integrerad del infördes i rättstillämpningen var främst för att minska betydelsen av företagsorganisatoriska beslut. Det faktum att sådana beslut påverkar skattenivån har ansetts icke önskvärt ur ett neutralitetsperspektiv.¹⁶¹

¹⁵⁶ KRSU 2013-04-26, mål nr 1826-12.

¹⁵⁷ Se avsnitt 6.1.

¹⁵⁸ Skatteverket, rättslig vägledning – Tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.

¹⁵⁹ Skatteverket, ställningstagande, 2008.

¹⁶⁰ SRN 2013-02-26 Dnr 56-11/I.

¹⁶¹ SOU 2015:87 s. 347.

Vad gäller tillverkningsindustri och en integrerad del i ett företags verksamhet finns vägledning i bedömning och rättstillämpning främst i form av praxis gällande den integrerade delen. Ett relativt tidigt mål berörde ett hamnbolags transport av råvaror till en tillverkningsindustri. Kammarrätten fann att den el som ett bolag vid bedrivande av hamnverksamhet förbrukat för transportband och kranar i samband med hantering av en tillverkningsindustri råvaror i hamnen, är sådan el som kan hänföras till tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.¹⁶²

Ett område som också är relevant för bedömningen av en integrerad del är forskning och utveckling(FoU). I ett rättsfall inom detta område fann kammarrätten att företag som, utöver forskning och utveckling, även bedriver slutmontering och kvalitetssäkring av produkter från kontraktstillverkare inte är sådan verksamhet som kan hänföras till industriell tillverkning. Kammarrätten instämde i förvaltningsrättens bedömning att företagets verksamhet inte kan anses vara en integrerad del av den industriella tillverkningsprocess som kontraktstillverkarna bedrev.¹⁶³

När det kommer till forskning och utveckling i samband med en integrerad del av ett företag i en mer internationell kontext, bedömde kammarrätten att ett bolags framställning av mobiltelefoner i Sverige utgjorde ett led i bolagets forsknings- och utvecklingsarbete. De tillverkade telefonerna utgjorde tidiga produktionsserier av nya mobiltelefoner som användes till olika former av typprovningar hos kunderna. Inga producerade mobiltelefoner distribuerades till kunder i Sverige mot ersättning, utan telefonerna massproducerades i en fabrik i Kina som det aktuella bolaget ägde tillsammans med den kinesiska staten. Utöver ett visst ägarmässigt samband saknades en koppling i övrigt mellan företaget i form av geografi, personal och utrustning. Kammarrätten ansåg att bolagets verksamhet inte ingick som en integrerad del av den tillverkningsprocess som bedrevs utomlands.¹⁶⁴

¹⁶² KRSU 2006-10-23, mål nr 3416-3421-05.

¹⁶³ KRSU 2013-10-22, mål nr 1291-1296-13

¹⁶⁴ KRSU 2014-10-02, mål nr 2556-2559-12.

6.3 Gränsdragningsproblematiken mellan tillverkningsprocess i industriell verksamhet och annan verksamhet

Som tidigare nämnts måste en verksamhet kunna hänföras till tillverkningsprocessen i industriell verksamhet för att åtnjuta en nedsättning av energiskatten. Det går därmed att se en nedsättning av energiskatten för elektrisk kraft respektive bränslen som en tvåstegsprocess. Där det första steget är att bedriva en industriell verksamhet och det andra steget är att den industriella verksamheten ska kunna sammanlänkas med en tillverkningsprocess. Det är således av stor betydelse för företag, framför allt energiintensiva sådana, att deras verksamhet kan hänföras till tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Gränsdragningen mellan tillverkningsprocessen och andra processer som tillhör företags verksamhet har länge varit föremål för viss problematik. Denna gränsdragning har också varit föremål för kritik från näringslivet för att vara alldeles för snäv.¹⁶⁵

Gränsdragningsproblemen och utfallen av bedömningarna kan i praktiken leda till att samma mängd elektrisk kraft eller bränsle – förbrukad i samma eller liknande typer av verksamheter – beskattas olika beroende på betingelser som inte är knutna till själva skattebasen, dvs. elförbrukningen. Det berör även verksamhetens inriktning och som vissa företag, men inte andra kan påverka, ibland genom rent organisatoriska arrangemang.¹⁶⁶ Det finns inga klara riktlinjer för vad som utgör tillverkningsprocess i industriell verksamhet. Därmed innehåller detta avsnitt förhandsbesked och vägledande information från Skatteverket, samt rättspraxis, för att utröna hur bedömningarna har gjorts gällande ovan nämnda gränsdragningsproblematik.

Vad gäller vägledning har utgångspunkten för den generella bedömningen länge varit Riksskatteverkets rekommendationer och allmänna råd om

¹⁶⁵ Dreijer, SN 2014 s. 628.

¹⁶⁶ SOU 2015:87 s. 67.

energiskatt på elektrisk kraft samt beskattning av bränslen.¹⁶⁷ Bedömningen av tillverkningsprocessens omfattning bör utgå från de företagsekonomiska huvudfunktionerna tillverkning, försäljning, administration, samt forskning och utveckling.¹⁶⁸ Det bör inte göras en geografisk koppling till arbetsställe när det gäller en tillverkningsprocess, utan funktionen som sådan bör vara avgörande. Exempelvis bör varmhållning av råvaror, som sker i ett lager som är avskilt från det område där produktionen äger rum, anses vara en del av tillverkningsprocessen.¹⁶⁹

Energiförbrukning som sker i och kring byggnad och mark som är knuten till pågående förädling, antingen genom sammansättningsproduktion, sönderdelande produktion eller detaljtillverkning bör anses förbrukad i tillverkningsprocessen. Enligt de vägledande rekommendationerna får bränsleförbrukning i lokaler där verksamhet bedrivs som har samband med tillverkningen, exempelvis driftskontor, anses vara hänförlig till sådan verksamhet som hör till tillverkningen.¹⁷⁰

När det kommer till försäljningsverksamhet bör lagerhållning av produkter färdiga för försäljning hänföras till tillverkningsprocessen. Energi som förbrukats i och kring byggnad och mark där sådan lagerhållning bedrivs, exempelvis för varmhållning eller kylning av färdigproducerade varor, eller i övrigt för försäljningsverksamheten, bör således inte ha förbrukats i tillverkningsprocessen.¹⁷¹ Vad gäller verksamhet hänförlig till huvud- och försäljningskontor bör den inte betraktas som sådan verksamhet som har samband med tillverkningsprocessen. Vid en situation där laboratorier är av relevans bör innebörden av begreppen FoU enligt bokföringsnämndens rekommendation om redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader vara vägledande.¹⁷²

¹⁶⁷ RSV Sp 1999:1 & RSV 2002:18.

¹⁶⁸ RÅ 2004 not 32.

¹⁶⁹ RSV Sp 1999:1 & RSV 2002:18.

¹⁷⁰ RSV 2002:18.

¹⁷¹ RSV Sp 1999:1 & RSV 2002:18.

¹⁷² BFN R 1, Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader.

Skatteverket kom under förra året med ett ställningstagande i syfte att klargöra vad som innebär med begreppet tillverkningsprocess i industriell verksamhet. Skatteverkets uppfattning gällande tillverkningsprocessen har inte ändrats sedan det föregående ställningstagandet som utgavs år 2008. Det är heller inte någon förändring gällande den allmänna uppfattning kring tillverkningsprocessen som redovisades i rekommendationerna och de allmänna råden om tillverkningsprocessen i Riksskatteverkets rekommendationer om energiskatt på elektrisk kraft och bränslen. Dessa rekommendationer är numera officiellt upphävda, men bedömningen i sig är likvärdig.

Enligt ställningstagandet har det i bedömningen om förbrukningen har ett direkt samband med en pågående förädling ingen betydelse om de tillverkade varorna kasseras, och inte heller om förbrukningen sker under ett produktionsuppehåll. Skatteverket anser också att det inte enbart är el- och bränsleförbrukning i maskiner och annan produktionsutrustning som ska hänföras till tillverkningsprocessen, utan det kan röra sig om annan förbrukning som har ett direkt samband med en pågående förädling. Sådan förbrukning kan exempelvis ske i lagerutrymmen för i tillverkningsprocessen ingående varor, driftslaboratorier och tillverkningshallar. Där kan det exempelvis handla om förbrukning för drift av utrustning, varmhållning, kylagring eller fryslagring av i tillverkningsprocessen ingående varor, eller uppvärmning och belysning. Det är enligt Skatteverkets uppfattning funktionen som sådan som är avgörande om viss förbrukning ska anses ha ett direkt samband med en pågående förädling. Förbrukningen kan alltså vara hänförlig till tillverkningsprocessen även om den inte sker i geografisk anslutning till produktionen.¹⁷³

Vid bedömning av pågående förädling är Skatteverkets uppfattning att förädlingen är pågående så länge varans karaktär förändras. Några aktiviteter som kan exemplifiera att varans karaktär förändras är bland annat bearbetning av råvaror och andra insatsvaror, sammansättningsproduktion och

¹⁷³ Skatteverket, ställningstagande, 2020.

nedfrysning av varor. Det finns även konkreta exempel när Skatteverket anser att el- och bränsleförbrukning inte har direkt samband med en pågående förädling. Lokaler för huvud- och försäljningskontor, personalrestauranger, utbildnings- och konferenslokaler, personalutrymmen i form av omklädningsrum eller lunchrum är exempel på utrymmen som inte har direkt samband med en pågående förädling.¹⁷⁴

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mål från 2013 prövat frågan huruvida ett bolags verksamhet kan utgöra en integrerad del av ett annat bolags tillverkningsverksamhet, utan att de båda bolagen har någon sammanlänkning förutom affärsmässiga relationer. Målet berörde en testanläggning för bilar och bilkomponenter och skulle uteslutande vända sig till biltillverkande företag. Testverksamheten var tänkt att avse prototyper av nya bilar och produkter som ännu inte fanns på marknaden. Den planerade kundbasen var således biltillverkare och bolaget i fråga ansökte om ett förhandsbesked gällande elförbrukning hänförlig till; uppvärmning av verkstads- och garagelokaler, uppvärmning respektive konstfrysning av landbaserade testbanor, samt nedkylning i klimatkammare.

Frågan som uppkom i målet var om den elektriska kraft som förbrukades vid bolagets biltestanläggning ansågs förbrukad i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Skatterättsnämnden ansåg att bolaget inte själv bedrev någon verksamhet som var att hänföra till någon av SNI-koderna för industriell verksamhet, men framförde också att begreppet industriell verksamhet bör tolkas generöst för att undvika konkurrensnedvridningar. Skatterättsnämnden ansåg således att verksamheten med biltestanläggningen utgjorde en integrerad del av avtalsparternas tillverkningsprocess. Högsta förvaltningsdomstolen delade inte Skatterättsnämndens uppfattning och ansåg istället att en sådan tolkning var alltför vidsträckt. Högsta förvaltningsdomstolen bedömde därmed att den elektriska kraften gällande

¹⁷⁴ Skatteverket, ställningstagande, 2020.

bolagets testanläggning inte skulle anses förbrukad i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.¹⁷⁵

Vid en bedömningsfråga om ett förädlingsmoment är tillräckligt tydligt för att hänföras till industriell verksamhet kan vägledning inhämtas från en kontext där olje- och bensinhantering vid bränsledepåer fick diverse tillsatser tillförda i processen. Kammarrätten delade länsrättens uppfattning om att de tillförda tillsatserna inte ansågs medföra en sådan förfining och förändring av produkterna att verksamheten skulle klassas som industriell.¹⁷⁶ I ett annat fall bedömde kammarrätten att ett företags bearbetning och anpassning av metallprodukter inte kunde hänföras till industriell verksamhet. Företagets huvudsakliga verksamhet bestod i att bearbeta och anpassa olika typer av metallprodukter, exempelvis coils, metallstockar och metallplåtar till företagets kunder inom bl.a. verkstadsindustrin. Företaget tillverkade inga egna produkter utan bearbetade redan existerade produkter, vilket enligt kammarrätten innebar en modifiering inom samma förädlingsled och således ingen industriell verksamhet.¹⁷⁷

Kammarrätten gjorde i ett annat rättsfall samma bedömning som länsrätten avseende en värmeproducent som framställde pulvriserat kol som sedan användes för värmeproduktion. Ostridigt var att värmeproducentens huvudsakliga verksamhet inte utgjorde industriell verksamhet. Frågan var om framställningen av pulvriserat kol skulle ses som industriell verksamhet eller som en del av den huvudsakliga verksamheten. Länsrätten menade att man vid gränsdragningen mellan vilken produktion som är att hänföra till den huvudsakliga verksamheten och verksamhet som kan betecknas som fristående industriell verksamhet måste beakta omständigheterna i det enskilda fallet. Avgörande bör vara hur självständig den kompletterande verksamheten är i förhållande till den huvudsakliga. Länsrätten fann bl.a. med

¹⁷⁵ HFD 2013 ref. 57.

¹⁷⁶ KRSU 2009-03-24, mål nr 3505-3508.08.

¹⁷⁷ KRSU 2017-03-08, mål nr 2522-2524-16.

hänsyn till att bolaget uppgett att det inte är ett realistiskt alternativ att köpa pulvriserat kol annat än om pulvreringen sker i omedelbar anslutning till anläggningen, att verksamheten i detta fall inte är tillräckligt självständig för att kunna betraktas som egen industriell verksamhet.¹⁷⁸

6.3.1 Blandad verksamhet

Ett annat område som medför en avgränsningsproblematik mellan industriell verksamhet och annan verksamhet är livsmedelsbranschen. Det är inte ovanligt att industriell verksamhet ofta bedrivs tillsammans med annan verksamhet. Ett exempel på detta är bageriverksamhet, som anses vara industriell enligt SNI-koderna, men som ofta bedrivs i samband med andra verksamheter i form av livsmedelshandel eller kaféverksamhet, som inte är industriella enligt SNI. Det avgörande för hur den elektriska kraft som förbrukas i tillverkningsprocessen i bageridelen ska beskattas blir därmed vad som bedöms vara den huvudsakliga verksamheten. Vid utfallet att kaféverksamheten eller livsmedelshandeln anses vara den huvudsakliga verksamheten omfattas således inte någon elförbrukning av den differentierade skattesatsen. Såvida inte bageriverksamheten bedrivs självständigt och verksamhetsdelen bedöms för sig själv.¹⁷⁹

En annan gränsdragningsproblematik kan uppstå när företag bedriver blandad verksamhet där färdigproducerade varor placeras i samma lokal som produktionen bedrivs i. Enligt Skatteverket skall lokaler för färdigvarulager inte hänföras till tillverkningsprocessen, då det inte finns någon pågående förädling eller direkt samband med produktionen. Vad som däremot är hänförligt till tillverkningsprocessen är paketering av varor innan de placeras på ett färdigvarulager, samt när kontroll av varornas kvalitet eller funktion sker innan de placeras på ett färdigvarulager. Det blir således en svår skiljelinje att dra när företag bedriver produktion och lagerhållning inom samma byggnad.¹⁸⁰

¹⁷⁸ KRSU 2007-06-20, mål nr 1054-07.

¹⁷⁹ SOU 2015:87 s. 345.

¹⁸⁰ Skatteverket, ställningstagande, 2020.

6.3.2 Nyare praxis

Det finns även nyare praxis från innevarande, samt föregående år. Ett rättsfall berör ett bolags ansökan om återbetalning av energiskatt som förbrukats i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet, där utgången blev ett avslag. Bolaget i fråga hade en verksamhet bestående av prototyp tillverkning samt forskning och utvecklingsverksamhet. Förvaltningsrätten ansåg att bolagets huvudsakliga verksamhet utgjordes av utveckling och utgivning av mjukvara. Vilket är att hänföra till informations- och kommunikationsverksamhet och ingår således inte i en industriell verksamhet enligt de SNI-koder som finns. Förvaltningsrätten menade också, som tidigare nämnts, att dessa SNI-koder enbart är vägledande och en bedömning måste göras utifrån verksamhetens faktiska innehåll. Mot bakgrund av att bolaget inte framkommit med någon information som visade att bolagets verksamhet ska anses som tillverkningsprocess i industriell mening, ansåg förvaltningsrätten att bolaget inte var berättigat till någon återbetalning.¹⁸¹

Ett annat nytt avgörande gällande industriell verksamhet, tillverkningsprocessen, samt ansökan om återbetalning av elektrisk kraft, berörde ett bolag som ombesörjer fullskalig industriell verksamhet inom ostförädling samt mognadslagring. I detta rättsfall framförs ett tydligt och uttalat tillvägagångssätt hur en bedömning görs av rätten till skattenedsättning av energiskatten, vilket tidigare inte gjorts i liknande omfattning. Bedömningen görs enligt förvaltningsrätten och Skatteverket i tre steg. Först görs en bedömning om företaget bedriver någon verksamhet som kan klassificeras som industriell verksamhet i sig, vilket initialt görs genom *vägledning av SNI-koder*, men en helhetsbedömning måste ändå göras i varje individuellt fall. Efter klassificeringen av industriell verksamhet görs en bedömning om ett bolags påstådda industriella verksamhet utgör den *huvudsakliga verksamheten* i själva bolaget. Avslutningsvis utreds om förbrukningen av elektrisk kraft eller uppvärmningsbränslen har skett i en verksamhet som utgör en *integrerad* del av ett annat företags industriella

¹⁸¹ Falun FR 2020-05-29, mål nr 2971-19.

verksamhet. I det fall svaret blir nekande gällande den integrerade delen medges ingen nedsättning av energiskatten för ett bolag. Mot bakgrund av nyss nämnda trestegsprocess för att bedöma om skattenedsättning skall föreligga eller inte, ansåg förvaltningsrätten att mejeribolagets el som förbrukats vid osttillverkningen inte innebär en rätt till återbetalning. Vilket främst berodde på att bolagets huvudsakliga verksamhet inte kunde hänföras till en tillverkningsprocess i industriell verksamhet.¹⁸²

¹⁸² Falun FR 2021-01-19, mål nr 3587-20.

7 Det nya beslutet om slopad nedsättning av energiskatt

7.1 Inledning och bakgrund till beslutet

I budgetpropositionen för 2021 aviserade regeringen att nedsättningen av energiskatt för bränslen som förbrukas för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet och i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet, bör slopas.¹⁸³ Syftet med denna avisering är att öka incitamenten för en mer effektiv energianvändning och ses således som en bidragande åtgärd till att minska användningen av fossila bränslen.¹⁸⁴

Riksdagens mål är, som tidigare framförts, att Sverige år 2030 ska ha 50 procent effektivare energianvändning jämfört med år 2005, uttryckt i termer av tillförd energi i förhållande till Sveriges bruttonationalprodukt.¹⁸⁵ För att uppnå ett sådant mål krävs att samtliga aktörer och sektorer i samhället genomför en omställning av sin energianvändning och övergår till mer miljövänliga energikällor. I syfte att öka incitamenten att övergå till fossilfria energialternativ beslutades det därmed att dagens nedsättning av energiskatten på bränsle som förbrukas för uppvärmning eller drift av stationära motorer i vissa sektorer fasas ut.¹⁸⁶

7.2 Propositionen till beslutet

Finansdepartementet föreslog i propositionen att den nuvarande nivån på nedsättning av energiskatten för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet skall ändras. Beslutet innebär därmed att energiskatt ska tas ut med 100 procent av den generella nivån för bränslen som förbrukas för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i

¹⁸³ Prop. 2020/21:1 s. 381

¹⁸⁴ Prop. 2020/21:97 s. 32.

¹⁸⁵ Prop. 2017/18:228 s. 13 f. Jfr promemorian Fi2020/04247 s. 31.

¹⁸⁶ Prop. 2020/21:97 s. 32.

industriell verksamhet. Enligt beslutet ska ändringarna genomföras i två steg med en minskning av skattenedsättningen från 70 procent till 35 procent den 1 juli 2021 och ett totalt slopande av skattenedsättningen den 1 januari 2022.¹⁸⁷

7.3 Propositionens konsekvensanalys

7.3.1 Effekter för företag

Industrier inom EU ETS är oftast energiintensiva, vilket gör att en nedsättning av energiskatten inte är en obetydlig faktor i deras företagsekonomiska situation. Inom kategorin större industrier ingår det cirka 120 industriföretag inom stål, gas, cement, massa och papper samt större förbränningsanläggningar inom flera industrisektorer. Nästan 1 500 företag utanför EU ETS åtnjuter en nedsättning av energiskatten för uppvärmningsbränslen. De företag som får denna nedsättning finns till största del inom tillverkningsindustrin, men även i livsmedelstillverkning samt handel och reparation. Det totala värdet av skattenedsättningen varierar från tusen kronor upp till fyra miljoner kronor. Enligt Finansdepartementet innebär nedsättningen av energiskatten idag en skattelättnad på under 15 000 kronor och regeringens uppfattning är därmed att nedsättningen av energiskatten inte utgör något större ekonomiskt stöd.¹⁸⁸

Vissa branschorganisationer saknar beskrivningar av de tekniska förutsättningarna för företagens möjligheter att ställa om från fossila bränslen till alternativa bränslen. Regeringen menar på att det inte är möjligt att bedöma möjligheterna i alla berörda branscher i propositionen. Regeringens utgångspunkt är att den ökade energiskatten ger incitament att utveckla lösningar på längre sikt, om möjligheterna för vissa branscher på kort sikt är begränsade för en teknisk förändring.¹⁸⁹

¹⁸⁷ Prop. 2020/21:97 s. 30.

¹⁸⁸ Prop. 2020/21:97 s. 35.

¹⁸⁹ Prop. 2020/21:97 s. 36.

7.4 Kritik mot beslutet

Gällande storleken på de berörda företagen uppskattar regeringen, som tidigare nämnts, att ungefär 100 företag med anläggningar som omfattas av EU ETS i regel är stora. De nästan 1 500 företag utanför EU ETS som i dag får nedsatt nivå av energiskatten för uppvärmningsbränslen är i regel medelstora och stora men även mindre företag tar del av nedsättningen.¹⁹⁰ Regelrådet anser att undersökningen och beskrivningen av hur många företag som påverkas och storleken på företagen är bristfällig. Regeringen bemöter kritiken från regelrådet med att förslaget berör en mängd olika typer av företag och branscher och analysen går därför inte på djupet med alla branscher, utan beskriver övergripande de kategorier företag som i dag tar del av nedsättningen.¹⁹¹

Flertalet remissinstanser, bl.a. Svenskt Näringsliv och regelrådet, har efterfrågat en djupare analys av förslagens påverkan på företagens konkurrensförutsättningar. I det stora hela påverkas konkurrenssituationen av möjligheterna till omställning, hur stor del av uppvärmningskostnaderna som är av de totala produktionskostnaderna, samt huruvida kostnadsökningar kan överföras på slutkund eller inte, så kallad övervältringsförmåga. Svenskt Näringsliv ansåg, med hänvisning till den bristande konsekvensanalysen avseende påverkan på företags konkurrenskraft, att beslutet ska avstyrkas helt.¹⁹²

Svenskt näringsliv menar också på att Sverige har höga skatter på bränslen sett i ett internationellt perspektiv, samt att värnandet om konkurrenskraften för svenska företag sker i form av nedsättningar på energiskatten för bränslen som förbrukas för vissa angivna ändamål. En avveckling av dessa nedsättningar av energiskatten för internationellt konkurrensutsatta sektorer. Samtidigt som skatterna hålls på en internationellt hög nivå, innebär enligt

¹⁹⁰ Prop. 2020/21:97 s. 35.

¹⁹¹ Prop. 2020/21:97 s. 34.

¹⁹² Remissvar, Svenskt Näringsliv, s. 2.

Svenskt Näringsliv att företag i Sverige får en försämrad konkurrenskraft i förhållande till företag i andra länder.¹⁹³

Svenskt Näringsliv anser också att den korta framförhållningen gällande beslutet är problematisk, då de föreslagna ändringarna inte ger de berörda branscherna tillräcklig tid för omställning. Svenskt Näringsliv framför således att en mer rimlig tidsplan vore att ge de berörda aktörerna mer tid för att kunna anpassa sig, främst genom att förändringarna bör göras i flera mindre steg och under flera års tid. En omställning mot användning av förnyelsebar energi kräver i de flesta fall att komplexa produktionsprocesser behöver omarbetas och omfattande investeringar behöver göras för att möjliggöra en konvertering till förnybara bränslen.¹⁹⁴

Branschorganisationen skogsindustrierna anser att en nedsättning av energiskatten syftar till att svenska företag ska kunna konkurrera på en internationell marknad med företag i andra länder på någorlunda villkor, eller åtminstone inte på avsevärt sämre villkor. Skogsindustrierna menar på att företag knutna till deras branschorganisation har en mycket hög exportpriselasticitet, vilket innebär att exportvolymerna snabbt minskar när priset ökar, exempelvis genom ökat skattetryck. Kostnadsökningen som sker genom slopandet av nedsättningen på energiskatten för bränslen drabbar, enligt skogsindustrierna, en bransch som är mest beroende av internationell konkurrenskraft och som redan har gjort stora framsteg inom klimatomställning och energieffektivisering.¹⁹⁵

Skogsindustrierna framhäver också att det enbart är cirka fyra procent av energianvändningen som används i industriella processer som är fossila bränslen. Inom den industriella processen anser skogsindustrierna att det är särskilt svårt och kostsamt att byta till fossilfria alternativ. Det skulle således krävas lämpliga tekniska lösningar som blir tillgängliga och att

¹⁹³ Remissvar, Svenskt Näringsliv s. 2 f.

¹⁹⁴ Remissvar, Svenskt Näringsliv s. 4.

¹⁹⁵ Remissvar, skogsindustrierna s. 1 f.

nyinvesteringar eller återinvesteringar sker, vilket är tids- och kostnadskrävande.¹⁹⁶

Vad gäller tidsaspekten på beslutet anser skogsindustrierna att snabba skatteförändringar drabbar vissa företag och produktionsprocesser hårt, då beslutet innebär en kraftig förändring av beskattningen med cirka ett halvårs framförhållning. Branschorganisationen menar på att beslutet kan försämra företags konkurrenskraft och minska deras ekonomiska utrymme för de investeringar som behövs. En konsekvens skulle således kunna vara att en större maskin eller delprocess inte byts ut direkt utan behålls som den är med sämre lönsamhet. Skogsindustrierna anser att på längre sikt skulle målet om minskad energianvändning nås genom att viss produktion läggs ned, vilket således är missgynnande för svensk industri. Skogsindustrierna framför avslutningsvis att det är kontraproduktivt och belägga en liten del av svensk industri med fiskala skatter för att uppnå klimatmålen, när det är just den bransch som ska hjälpa andra branscher att uppfylla sina färdplaner för fossilfri konkurrenskraft.¹⁹⁷

En annan branschorganisation som inkommit med kritik mot beslutet är energigas Sverige. De motsäger sig inte en energihöjning överlag, men anser däremot att beslutets stegvisa genomföring bör förlängas då tidsfristen är för kort. Energigas Sverige anser att en mer rimlig tidsplan vore att ge berörda företag tid för anpassning under ett par års tid, med tanke på att det förmodligen rör sig om komplexa produktionsprocesser som behöver omarbetas för att en konvertering till förnyelsebar energi skall möjliggöras.¹⁹⁸

7.5 Beslutets inverkan på företags konkurrenskraft

Genom successiva höjningar av energiskatten har den kommit att få en allt större inverkan på produktionskostnaderna för företag, samt deras relativa

¹⁹⁶ Remissvar, skogsindustrierna s. 2.

¹⁹⁷ Remissvar, skogsindustrierna s. 2.

¹⁹⁸ Remissvar, energigas Sverige s. 2.

konkurrenssituation på exportmarknader i konkurrens med andra importmarknader.¹⁹⁹ På en marknad med begränsad konkurrens och differentierade produkter behöver inte energiskatten få någon större effekt på konkurrensförmågan. När det istället handlar om en marknad med hård konkurrens och homogena produkter kan även små kostnadsskillnader leda till stora effekter på försålda volymer. Många energiintensiva företag i Sverige är föremål för en internationell konkurrenssituation och även om kostnaderna för arbetskraften är relativt låga i Sverige, kompenserar inte detta de högre energikostnaderna. Möjligheterna att ekonomiskt överleva med produktion i Sverige utan en kompenserande sänkning av lönekostnaderna är därför små och sannolikheten för en utflyttning av produktionen till länder med lägre energibesättning är därmed hög.²⁰⁰

Sverige är ett litet land som för sin välfärd är synnerligen beroende av sin utrikeshandel. De energiintensiva och exportberoende förädlingskedjorna, som baseras på malmen och skogen, är starkt känsliga för energibesättningen. Efterfrågan på dessa produkter är i allmänhet mycket priskänslig. Svenska exportörer dominerar sällan marknaderna som prisledare, utan får oftast agera som pristagare på marknader med hård konkurrens. Om den utländska efterfrågan på ett lands exportvaror är inte är priskänslig vare sig på kort eller lång sikt blir snedvridningarna av en råvaru- eller energiskatt små. Omvänt kan uttryckas att det föreligger betydande förutsättningar att beskatta konsumenterna i andra länder.²⁰¹ När beslutet om sloopad nedsättning av energiskatt för uppvärmningsbränslen väl träder i kraft, finns en risk att stora energiintensiva industrier, vars produktion och försäljning härrör sig till en internationell marknad påverkas negativt.

¹⁹⁹ Statens energimyndighet, rapport (2002) s. 95 ff.

²⁰⁰ SOU 1991:90 s. 111.

²⁰¹ SOU 1991:90 s. 16.

8 Analys

Syftet med energibeskattningen har som tidigare nämnts ursprungligen varit enbart fiskalt, men har på senare tid blivit allt mer miljö- och resursstyrande. En nedsättning av energiskatten, som för närvarande är 70 procent för uppvärmningsbränslen och nära 60 gånger lägre energiskatt för elektrisk kraft jämfört med normalskattesatsen, torde inte vara i linje med ett syfte om att åstadkomma en mer miljövänlig industriell sektor. Beslutet om en slopad nedsättning av energiskatt för uppvärmningsbränslen bör således ligga i linje med både det fiskala samt det miljö- och resursstyrande syftet.

Energiskatten har länge varit föremål för differentiering av olika energislag. Det går dock att se en tydlig tidslinje av förändringar kring energiskatten för elektrisk kraft respektive bränslen. Energiskatten för uppvärmningsbränslen har varit differentierad sedan införandet av LSE, medans energiskatten för elektrisk kraft blivit differentierad under senare tid. Vad gäller uppvärmningsbränslen kan en trend utrönas från en nollbeskattning i begynnelsen till en mer miljöstyrande punktskatt där energiskatten successivt har höjts. Lättnadsreglerna motiverades inledningsvis av svårigheterna att övervältra skattekostnaderna på de aktörer som köper produkterna eller tjänsterna som de energiintensiva företagen producerar eller tillhandahåller. De nyss nämnda svårigheterna kommer inte försvinna i samband med ikraftträdandet av det nya beslutet om slopad nedsättning av energiskatten för uppvärmningsbränslen, vilket i sin tur riskerar att påverka företags ekonomiska situation.

En förhöjd energiskatt innebär ökade skatteintäkter för staten samt ett större incitament för energiintensiva företag att påbörja omställningsprocesser för att minska användningen av fossila bränslen, alternativt effektivisera energiförbrukningen i produktionen. Mot bakgrund av diverse beslut och utredningar under de senaste decennierna kan det därmed anses ha skett ett

trendskifte gällande energibeskattnings syfte. För närvarande kan det presumeras att den miljövänliga inriktningen väger tungt, men det fiskala elementet är fortfarande av högsta relevans.

Det går att argumentera för att den högsta prioriteten med energiskatten för närvarande är att styra berörda aktörer mot ett mer miljö- och resursstyrande förhållningssätt i relation till energiförbrukning. I det nya beslutet om slopande av nedsättning av energiskatt för uppvärmningsbränslen kan en tydlig miljöinriktning utrönas. Själva syftet med beslutet är att skapa en mer enhetlig energibeskattnings av bränslen, samt skapa incitament för berörda sektorer att genomföra en omställning av sin energianvändning för att nå miljömålen om energieffektivisering.

Det framhåvs i beslutet att energiskatten är ett viktigt styrmedel för att kostnadseffektivt uppnå målet för effektivare energianvändning. De miljömål som riksdagen antagit framförs också tydligt i bakgrunden till beslutet och är således en bidragande faktor till införandet av beslutet. Ett bakgrundsmotiv till beslutet är att stimulera företags omställning till mer energieffektiva och fossilfria produktionsprocesser. Det bör reflekteras över att företag till stor del redan idag arbetar intensivt med att försöka vara så klimatsmarta som möjligt, eftersom konsumenterna idag ställer allt högre krav på produkternas miljöpåverkan. Det kan därmed antas att de miljö- och resursstyrande aspekterna väger tyngre än de rent företagsekonomiska och konkurrensmässiga aspekterna för energiintensiva aktörer, sett utifrån ett energipolitiskt perspektiv.

I Skatteverkets ställningstagande från föregående år, samt dess rättsliga vägledning, finns en till synes klar uppdelning vad som är hänförligt till tillverkningsprocessen i industriell verksamhet och vad som inte är det. Exempelvis är kontorslokaler som används för inköp till, planering och styrning av produktionen, så kallade driftskontor, hänförliga till tillverkningsprocessen. Däremot är lokaler för huvud- och försäljningskontor inte hänförliga till tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. En sådan

uppdelning torde vara synnerligen svårbedömd då företag inte sällan har lokaler där produktionen styrs, samtidigt som försäljning också bedrivs från samma lokaler. Det kan dock ifrågasättas hur stora summor det egentligen handlar om i slutändan, särskilt med tanke på att många företag som berörs är av mindre storlek och troligtvis inte har någon större energiförbrukning. Däremot kan det inte uteslutas att en sådan svårbedömd uppdelning torde ha en påverkan på stora energiintensiva företags finansiella ställning och organisatoriska beslutsfattande.

Gränsdragningsproblematiken gällande industriell verksamhet respektive tillverkningsprocessen är ingenting som uppstått på senare tid, utan är snarare någonting som successivt växt fram i takt med rättsliga förändringar och nya synsätt på energiskattens styrkraft. Oaktat en relativt omfattande praxis har bedömningarna i samtliga rättsfall ett likartat tillvägagångssätt, där SNI-koderna initialt har en stor roll vid klassificering om industriell verksamhet föreligger eller inte.

Trots att en helhetsbedömning ska göras i varje fall finns ändå en betydande osäkerhet med SNI-kodernas vägledning. Eftersom företag som exempelvis gör organisatoriska förändringar kan förlora sin rätt till nedsatt energiskatt, då klassificeringen efter de organisatoriska förändringarna i vissa avseenden inte längre kan hänföras till industriell verksamhet. Det faktum att en individuell bedömning gällande verksamheter som ligger utanför SNI-koder och följande klassificering av industriell verksamhet inte alltid är enhetlig, ger således upphov till en fortsatt gränsdragningsproblematik.

Det problematiska med SNI-indelningen är, som ovan nämnts, att den kan skifta från år till år. Vilket i sin tur kan få stora konsekvenser för företag, som ett år kan åtnjuta en nedsättning av energiskatten då deras verksamhet är hänförlig till tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Där verksamheten under det andra året plötsligt skiftar kategori i SNI-indelningen och därmed inte längre kan anses falla inom ramen för en industriell verksamhet. Med tanke på att nedsättningen för energiskatt för

uppvärmningsbränslen gällande tillverkningsprocessen i industriell verksamhet idag är 70 procent torde det innebära en stor kostnadsförändring för berörda företag vid en omklassificering. För stora multinationella koncerner kan en sådan förändring väga tungt i beslutsfattandet gällande framtida investeringar, vilket således riskerar att missgynna svenskt företagande.

Trots att SNI-indelningen enbart är vägledande kan det inte uteslutas att den har en stor inverkan på bedömningen huruvida en verksamhet skall vara hänförlig till industriell verksamhet eller inte. Det framhävs också att begreppet industriell verksamhet skall tolkas generöst för att undvika konkurrensnedvridningar. Det finns ett flertal rättsfall vars utgångar pekar åt motsatt riktning, det vill säga att bedömningen snarare kan anses snäv i vissa hänseenden. Ett konkret exempel på detta finns i livsmedelsbranschen, där bageriverksamhet i normalfallet kan hänföras till industriell verksamhet, men som i vissa fall lämnas utanför SNI-standarden eftersom den huvudsakliga verksamheten anses vara livsmedelshandel eller kaféverksamhet istället.

En gränsdragningsproblematik kan också uppstå när företag bedriver blandad verksamhet, exempelvis när färdigproducerade varor placeras i samma lokal som produktion bedrivs i. Enligt Skatteverket skall lokaler för färdigvarulager inte hänföras till tillverkningsprocessen, då det inte finns någon pågående förädling eller direkt samband med produktionen. I den nyss nämnda situationen med blandad verksamhet blir det således en svår bedömningsfråga sett utifrån de kriterier som ställts upp av Skatteverket för att kvalificera sig för en nedsättning av energiskatten. Det är dock svårt att framföra en mer precis beskrivning av hur bedömningen skall göras kring de olika delarna som är att hänföra till tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Ett alternativ skulle kunna vara att utvidga den generösa tolkningen gällande industriell verksamhet och dess tillhörande tillverkningsprocess för att underlätta bedömningarna och få en mer enhetlig rättstillämpning. Det skulle dock gå emot de senare tolkningarna av energiskatten som en mer miljö- och

resursstyrande punktskatt, där tanken möjligtvis är att styra företag mot en mer miljövänlig och effektiv energiförbrukning.

Vid granskning av rättspraxis från införandet av den differentierade energiskatten gällande tillverkningsprocessen i industriell verksamhet tills nutid är bedömningarna och tillvägagångssättet i princip likartade. Inledningsvis görs en granskning av ett bolags verksamhet och sätter den i relation till SNI-koder. Därefter görs en utredning av bolagets huvudsakliga verksamhet och om den i så fall kan hänföras till industriell verksamhet. Det sista steget i bedömningsprocessen är att utreda om en verksamhet kan utgöra en integrerad del av ett annat företags industriella verksamhet. Denna trestegsmodell i bedömningen används uteslutande inom rättsfall där industriell verksamhet och tillverkningsprocessen är av betydelse. Det är först på senare tid som den så kallade trestegsmodellen förklaras i en tydligare kontext.²⁰²

Vad gäller det nya beslutet kring sloandet av nedsättningen av energiskatt på uppvärmningsbränslen, uppstår frågan om problematiken med att klassificera och bedöma industriell verksamhet kommer försvinna, när beslutet väl träder i full kraft. Med hänsyn till beslutets nya karaktär är det komplicerat att dra några djupare slutsatser gällande den framtida bedömningen av gränsdragningen. Det går däremot att argumentera för att incitamentet försvinner för företag att hamna inom den industriella verksamhetsgrenen och att processerna skall gå att hänföra till tillverkningsindustrin. Eftersom energiskatten kommer vara likvärdig oavsett klassificering.

Idag finns det däremot incitament för företag att få sin verksamhet hänförlig till tillverkningsprocessen i industriell verksamhet, då de får åtnjuta en kostnadsbesparing på 70 procent jämfört med den normala energiskattesatsen. Beslutet om slopad nedsättning för uppvärmningsbränslen

²⁰² Se avsnitt 6.3.2.

innebär i slutändan troligtvis en förenkling av gränsdragningsproblematiken för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Beslutet bör också påverka företags organisatoriska och strategiska beslutsfattande.

Det torde gå att argumentera för att gränsdragningen kommer förenklas i någon mån i samband med beslutet om sloandet av uppvärmningsbränslen. Vilket främst beror på att det kommer bli färre mål att bedöma för rättsväsendet, då de oklara bedömningarna försvinner gällande tillverkningsprocessen i industriell verksamhet för uppvärmningsbränslen. Det är viktigt att poängtera att gränsdragningsproblematiken fortfarande kommer vara av relevans gällande beskattningen av elektrisk kraft, då det enbart är uppvärmningsbränslen som kommer beröras av riksdagens beslut.

I ett konkurrenshänseende innebär beslutet troligtvis att företag får högre kostnader och därmed minskad vinst. För att täcka sina kostnader kan företag behöva öka priset på sina varor och tjänster, vilket i sin tur kan minska efterfrågan om de internationella konkurrenterna kan erbjuda varor och tjänster till ett mer tilltalande pris. Det blir även tal om i vilken utsträckning företag kan övervältra kostnaden på konsumenterna, samt en konkurrensfråga gentemot övriga internationella konkurrenter för de svenska företagen som importerar, eller exporterar sina varor och tjänster.

Eftersom flertalet av de energiintensiva företagen opererar på en internationell marknad där konkurrensen är hög, torde det bli komplicerat att övervältra den ökade skattekostnaden på produkterna och således höja dessa priser. Ett sådant scenario innebär att det i slutändan enbart blir en ökad kostnad för dessa energiintensiva företag. I utredningen kring beslutet om slopad nedsättning för energiskatten gällande uppvärmningsbränslen nämns det att en mer djupgående konsekvensutredning inte kunde göras på grund av att ett allt för omfattande informationsunderlag hade behövts. Med hänsyn till tidsfristen innan beslutet träder i full kraft kan det anses vara en relativt kort omställningsperiod för flertalet av de energiintensiva företagen i Sverige idag. Främst gällande de företag vars produktionsprocesser kräver en stor mängd

energi från bland annat fossila bränslen, där en omställning kräver stora investeringar och längre tidsfrister.

Det bör poängteras att vissa företag bedriver verksamhet med industriella processanläggningar som är komplicerade och högteknologiska, där en övergång till förnybara bränslen är kostsam och invecklad. De kan i princip enbart bytas ut i takt med att nya lämpliga tekniska lösningar blir tillgängliga, samt att nyinvesteringar eller återinvesteringar sker i företagen. Det torde vara svårt att hävda att effektiviseringsåtgärder eller byten av bränslen kan kompensera för den ökade skattekostnad som det nya beslutet leder till. Det finns en risk att riksdagen i detta fall inte tar i beaktande att de invecklade omställningsprocesserna i större omfattning förväntas leda till dränering av arbete och kapital. Snarare än att de bidrar till miljöomställning för energiintensiva företag. En stor del av de företag som förväntas påverkas mest av beslutet ingår redan i EU-ETS, vilket sannolikt kommer innebära att svenska företag säljer eller flyttar sina utsläppsrätter till andra länder. Inträffar en sådan situation torde beslutet inte få någon miljöeffekt i realiteten, eftersom den miljöpåverkan som sker enbart flyttas över till andra länder.

Stora industriföretag arbetar troligtvis aktivt med att ständigt förfina och effektivisera sina processer med de disponibla medel som finns tillgängliga idag. För dessa industriföretag får beslutet således enbart en negativ effekt då omställningen möjligtvis inte kan göras i snabbare takt trots beslutets ikraftträdande. Det kan därmed inte uteslutas att svenska företags konkurrenskraft kommer påverkas negativt av beslutet, främst med hänsyn till den korta tidsperioden för en eventuell verksamhetsomställning och den påtagliga ökningen av energiskatten.

9 Slutsatser

Det finns fog att påstå att syftet gällande den svenska energibeskattningen har förändrats sedan skattens införande i mitten på 50-talet. I begynnelsen var syftet enbart fiskalt, men har på senare tid blivit allt mer miljö- och resursstyrande. Det finns dock fortfarande en betydande del av skattens syfte som är fiskalt, men i takt med en grönare politik både inom Sverige och EU har energiskatten rört sig i mot en mer miljömässig inriktning. Syftet med energibeskattningen idag är dels att vara en inkomstbringande skatt till statskassan, dels att fungera som ett styrmedel för att få näringslivet att bidra till ett mer hållbart och miljövänligt samhälle.

De nuvarande skattelättnadsreglerna för tillverkningsindustrin är differentierade i relation till normalskattesatserna för elektrisk kraft och uppvärmningsbränslen. För elektrisk kraft innebär nedsättningen ungefär 60 gånger lägre energiskatt jämfört med den generella skattesatsen och för uppvärmningsbränslen är nedsättningen 70 procent av normalskattesatsen. Det är således betydande nedsättningar för båda energislagen och innebär en kostnadsminskning på flera miljarder årligen för de mest energiintensiva branscherna.²⁰³ Lättnadsreglerna motiveras med att marknaderna som energiintensiva företag i Sverige opererar på är utsatta för internationell konkurrens, där energi utgör en betydande produktionsfaktor. Det torde gå att argumentera för att de initiala motiven för lättnadsreglerna inte har samma ställning längre, eftersom den beslutade skattehöjningen gällande uppvärmningsbränslen har en tydlig koppling till de miljömål som Sverige har antagit.

Det finns en relativt omfattande praxis på området gällande industriell verksamhet respektive vad som ska hänföras till tillverkningsprocessen. Däremot föreligger fortfarande en stor osäkerhet för energiaktörer om deras verksamhet kommer att bli föremål för nedsatt energiskatt eller inte.

²⁰³ Se avsnitt 1.

Problematiken med gränsdragningen kan innebära att två i stort sett likvärdiga verksamheter ändå kan bedömas vara på olika sidor om skiljelinjen mellan en differentierad energiskatt eller inte. En sådan situation kan sannolikt påverka det företagsekonomiska beslutsfattandet och den internationella konkurrensen.

Beslutet om slopandet av nedsättning för energiskatten på uppvärmningsbränslen bör innebära att bedömningsproblematiken kommer försvinna helt på sikt. Eftersom det inte längre kommer finnas någon differentierad skattesats att ta fasta på efter den 1 januari 2022. Fram tills slopandet blir definitivt kommer dock gränsdragningsproblematiken troligtvis bestå gällande uppvärmningsbränslen. Vad gäller elektrisk kraft kommer problematiken kring vad som är att hänföra till industriell verksamhet respektive tillverkningsprocessen fortfarande vara relevant och i många fall svårtolkad. Det finns däremot betydande risker med ett slopande av nedsättningen av energiskatten för uppvärmningsbränslen, då företag som är energiintensiva kommer få en väsentlig kostnadsökning. Vilket riskerar minska deras internationella konkurrenskraft och således missgynna svensk industri på ett internationellt plan.

Käll- och litteraturförteckning

Litteratur

Statens energimyndighet: *För ökad transparens och effektivitet i energibeskattningen. Energibeskattnings och miljöpolitik i en liten öppen ekonomi*, ER 17:2002.

[Cit. Statens energimyndighet (2002)]

Eklund, Klas: *Vårt framtida skattesystem – en ESO rapport med förslag på en genomgripande skattereform*, upplaga 2, Elanders Sverige 2020.

[Cit. Eklund (2020)]

Brännlund, R & Kriström, B: *Svensk energi- och miljöbeskattnings- ett reformförslag*, Stockholm 2020.

[Cit. Svensk energi- och miljöbeskattnings – ett reformförslag(2020)]

Gyland, C & Jakobsson, O: *Skatterätt, En introduktion*, Studentlitteratur AB 2017.

[Cit. Skatterätt, en introduktion(2017)]

Ní Ghiollarnáth, Carol: *Renewable Energy Tax Incentives and WTO Law: Irreconcilably Incompatible*, Maastricht 2011.

[Cit. Renewable Energy Tax Incentives and WTO Law(2011)]

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

[Cit. Eriksson (1996)]

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

[Cit. Musgrave & Musgrave (1984)]

Kleineman, Jan. Rättsdogmatisk metod. 2018. I Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.): *Juridisk metodlära*, uppl. 2:1, Lund: Studentlitteratur AB, 2018.

[Cit. Kleineman (2018)]

Önnerfors, E & Wenander, H: *Att skriva rätt: goda råd för att skriva uppsats i juridik*, Norstedts Juridik AB 2019.

[Cit. Önnerfors & Wennander (2019)]

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

[Cit. Olsson (2001)]

Olsson, Stefan: *Punktskatter: en handbok*, Stockholm 2009.
[Cit. Olsson (2009)]

Bokföringsnämndens rekommendation BFN R :1 *Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader*, 1988.

Tidskrifter

Drejjer, Erik: "Begreppet "tillverkningsprocess" inom energiskatteområdet - ny snävare tolkning av Skatteverket?". I: *Skattenytt* 2014 s. 628.
[Cit. Drejjer, SN 2014 s. 628.]

Olsson, Stefan: "Miljöskatter i svensk skatterätt". I: *Skattenytt* 2007 s. 419.
[Cit. Olsson, skattenytt (2007)]

Söderman, Kristina: "Tillverkningsprocess i industriell verksamhet". I: *Svensk skattetidning* 2012:8 s. 658.
[Cit. Söderman, SvSkt 2012:8 s. 658.]

Grefberg, Ulrika & Löfgren, Ragna: "Omotiverade punktskatter". I: *Skattenytt* nr 1 2021 s. 106.
[Cit. *Skattenytt* nr 1 2021 s. 106 – Omotiverade punktskatter]

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1930:162 *Kungl. Maj:ts proposition nr 162*.

Prop. 1957:175 *Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen angående komplettering av riksstatsförslaget för budgetåret 1957/57, m.m.*

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

Prop. 1975:92 *om sänkningen av den statliga inkomstkatten, m.m.*

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

Prop. 1979/80:30 *om höjning av skatten på energi, 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. 2008/09:9 *Ändring i lagen (2003:113) om elcertifikat.*

Prop. 2009/10:1 *budgetpropositionen för 2010.*

Prop. 2015/16:1 *budgetpropositionen för 2016.*

Prop. 2017/18:228 *energipolitikens inriktning.*

Prop. 2020/21:1 *budgetpropositionen för 2021.*

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 1995:104 *Skattereformen 1990-1991, en utvärdering.*

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

Svensk författningssamling

SFS 2003:810.

SFS 2009:1495.

Utskottsbetänkanden

Betänkande 1936:Bevu45 *bevillningsutskottets betänkande Nr 45.*

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

SkU 2020/21:24 *slopad nedsättning av energiskatt på bränslen i vissa sektorer.*

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*.

EU-rättsliga dokument

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

Europaparlamentet och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen och om ändring av rådets direktiv 96/61/EG

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

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

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF).

Elektroniska källor

Skatteverkets ställningstagande 2008-05-29: *Skatt på energi, industriell verksamhet*

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/338139.html?date=2008-05-29>> (Besökt 2021-05-12).

[Cit. Skatteverkets ställningstagande, 2008]

Skatteverkets ställningstagande 2020-06-24: *Förbrukning av el och bränsle samt leveranser av värme och kyla som ska hänföras till tillverkningsprocessen*

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/384211.html?date=2020-06-25>> (Besökt 2021-05-05).

[Cit. Skatteverkets ställningstagande, 2020]

Regeringens energipolitik

<<https://www.regeringen.se/49c50c/contentassets/562c4f58264f4bc89fef39cc539394ef/regeringens-energipolitik-180528.pdf>> (Besökt 2021-04-30)

Sveriges energi- och klimatmål

<<https://www.energimyndigheten.se/klimat--miljo/sveriges-energi--och-klimatmal/>> (besökt 2021-05-10).

[Cit. Sveriges energi- och klimatmål, Energimyndigheten (2020)]

Regeringens mål för energipolitiken

<<https://www.regeringen.se/regeringens-politik/energi/mal-och-visioner-for-energi/>> (besökt 2021-05-11)

[Cit. Regeringens mål för energipolitiken (2021)]

Lagrådsremiss - ytterligare utvidgning av skattebefrielsen för egenproducerad el

<<https://www.regeringen.se/4a55ca/contentassets/36ddf435cc5f487d941ff4b3880a019d/ytterligare-utvidgning-av-skattebefrielsen-for-egenproducerad-el.pdf>> (besökt 2021-05-13).

[Cit. Lagrådsremiss - ytterligare utvidgning av skattebefrielsen för egenproducerad el]

Regeringsbeslut – sektorsstrategier

<https://www.energimyndigheten.se/globalassets/energieffektivisering_/jag-vill-energieffektivisera-mitt-foretag/dokument/regeringsbeslut-sektorsstrategier-170706.pdf> (besökt 2021-05-12)

[Cit. Regeringsbeslut – sektorsstrategier (2017)]

Energiöverenskommelse - Ramöverenskommelse mellan

Socialdemokraterna, Moderaterna, Miljöpartiet de gröna, Centerpartiet och Kristdemokraterna 2016

<<https://www.regeringen.se/49cc5b/contentassets/b88f0d28eb0e48e39eb4411de2aabe76/energioverenskommelse-20160610.pdf>> (besökt 2021-05-14).

[Cit. Energiöverenskommelsen (2016)]

Utvärdering av EU:s energiskattedirektiv

<https://ec.europa.eu/info/consultations/evaluation-eu-framework-taxation-energy-products-and-electricity_sv#:~:text=Vi%20h%C3%A5ller%20samr%C3%A5det%20f%C3%B6r%20att,en%20v%C3%A4rde%20fungerande%20inre%20marknad.>

(besökt 2021-05-14)

[Cit. Utvärdering av EU:s energiskattedirektiv]

Energimyndigheten – Utsläppshandel

<<https://www.naturvardsverket.se/Miljoarbete-i-samhallet/Miljoarbete-i-Sverige/Uppdelat-efter-omrade/Utslappshandel/>> (besökt 2021-05-14)

[Cit. Energimyndigheten - utsläppshandel]

Skatteverket, rättslig vägledning: statligt stöd

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.5/353528.html>> (besökt 2021-05-10).

[Cit. Skatteverket, rättslig vägledning: statligt stöd]

Skatteverket, rättslig vägledning – skattepliktiga bränslen

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.6/327689.html>> (besökt 2021-05-10).

[Cit. Skatteverket – rättslig vägledning, skattepliktiga bränslen]

Skatteverket, rättslig vägledning – Tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/385108.html>>

[Cit. Skatteverket, rättslig vägledning – Tillverkningsprocessen i industriell verksamhet]

Statistiska centralbyrån – SNI

<<https://www.scb.se/dokumentation/klassifikationer-och-standarder/standard-for-svensk-naringsgrensindelning-sni/>>(besökt 2021-05-10).

[Cit. Statistiska centralbyrån - SNI]

Remissvar, Svenskt Näringsliv

<https://www.regeringen.se/48d530/contentassets/710eda3373e54ccbafc0e885e82d0ffa/svenskt-naringsliv.pdf?fbclid=IwAR0XDloFfQ518HK450t7vFS5_cEINpUygkQu3713UdGQnq-bZwds1bKXnHs> (besökt 2021-05-17).

Remissvar, energigas Sverige

<<https://www.energiforetagen.se/medlemsnyheter/2020/oktober/remiss-om-slopad-energiskattenedsattning-for-uppvarmningsbranslen-i-industrin/>> (besökt 2021-05-17).

Remissvar, skogsindustrierna

<https://www.regeringen.se/48ddd2/contentassets/710eda3373e54ccbafc0e885e82d0ffa/skogsindustrierna.pdf?fbclid=IwAR3s_GMsoNKBaTIK46RWq q7uNZ1kxtjTpKGh_T1rjT7kh7P6Wgl-BWLbWYo> (besökt 2021-05-17).

Regeringen – mål för skatter och tull

<<https://www.regeringen.se/regeringspolitik/skatt-och-tull/mal-for-skatter-tull-och-indrivning/>> (besökt 2021-05-19).

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 2002 ref. 16.

RÅ 2004 not 32.

HFD 2012 ref. 26.

HFD 2013 ref. 57.

Kammarrätt

KRSU 2006-10-23, mål nr 3416–3421-05.

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

KRSU 2007-06-20, mål nr 1054-07.

KRSU 2008-11-07, mål nr 301-08.

KRSU 2009-03-24, mål nr 3505–3508-08.

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 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 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.

Förvaltningsrätt

Falun FR 2020-05-29, mål nr 2971-19.

Falun FR 2021-01-19, mål nr 3587-20.

Skatterättsnämnden

SRN 2013-02-26, dnr 56-11/I.

SRN 2017-06-09, dnr 23-16/I.

SRN 2018-05-09, dnr 32-17/I.

SRN 2018-01-03, dnr 12-17/I.