

# Regeringens proposition

## 2004/05:33

Skatteregler för elcertifikat och utsläppsrätter

Prop.  
2004/05:33

---

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 21 oktober 2004

*Göran Persson*

*Bosse Ringholm*  
(Finansdepartementet)

### Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att elcertifikat och utsläppsrätter skall utgöra lagertillgångar hos skattskyldiga som är berättigade att få utsläppsrätter eller elcertifikat tilldelade eller hanterar egen eller annans kvotplikt. En uttrycklig lagregel föreslås också som klargör att stöd i form av utsläppsrätter eller elcertifikat skatterättsligt utgör näringsbidrag. Därmed beskattas utsläppsrätter respektive elcertifikat först vid avyttringen.

Utsläppsrätter och elcertifikat får värderas till det lägsta av nettoförsäljningsvärdet eller anskaffningsvärdet. Samtliga företag som ingår i en intressegemenskap (i detta sammanhang företag som har möjlighet att utväxla koncernbidrag med avdragsrätt och, i fråga om handelsbolag, handelsbolaget och annat företag som ingår i samma koncern som bolaget) skall dock tillämpa samma metod vid lagervärderingen.

En särskild regel om avdrag för skuld som hänför sig till faktiska utsläpp respektive kvotplikt införs. Avdrag för en sådan skuldreservering får endast ske till den del utsläppen respektive kvotplikten överstiger innehavda utsläppsrätter respektive elcertifikat. Vidare får de samlade avdragen hos företag i en intressegemenskap uppgå högst till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan företagets samlade utsläpp respektive kvotplikt och företagets samlade innehav av utsläppsrätter respektive elcertifikat.

Reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2005.

1	Förslag till riksdagsbeslut.....	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
3	Ärendet och dess beredning.....	7
4	Bakgrund .....	7
4.1	Elcertifikat.....	7
4.2	Utsläppsrätter .....	8
4.3	Stödrättigheter.....	9
4.4	Uppdraget till Skatteverket .....	10
5	Överväganden och förslag.....	11
5.1	Elcertifikat.....	11
5.2	Utsläppsrätter .....	15
5.3	Stödrättigheter.....	16
6	Konsekvensanalys .....	17
7	Offentligfinansiella effekter .....	18
8	Författningskommentar till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	18
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorians förslag.....	22
Bilaga 2	Promemorians lagförslag.....	23
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna .....	27
Bilaga 4	Lagrådsremissens lagförslag .....	28
Bilaga 5	Lagrådets yttrande .....	31
	Utdrag ur protokoll vid regerings­sammanträde den 21 oktober 2004.....	33

# 1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2004/05:33

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

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

Prop. 2004/05:33

Regeringen har följande förslag till lagtext.

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) dels att 17 kap. 1, 4, 19 och 22 a §§, 29 kap. 2 § samt rubriken närmast före 17 kap. 22 a § skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 17 kap. 22 b–22 d §§, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **17 kap.**

#### **1 §<sup>1</sup>**

I detta kapitel finns bestämmelser om

- definitioner i 2 §,
- lager i 3–22 §§, och
- pågående arbeten i 23–32 §§.

#### **4 §<sup>2</sup>**

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

- |   |   |
|---|---|
| 1. fastigheter och liknande tillgångar,             | 2. aktier, obligationer,                              |
| lånefordringar och liknande tillgångar, <i>samt</i> | långfristiga lån och liknande tillgångar, <i>samt</i> |
| 3. elcertifikat.                                    | 4. utsläppsrätter.                                    |

#### **19 §<sup>3</sup>**

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

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

- 1. skattskyldiga som avses i 22 a §, eller*
- 2. företag som enligt 22 b § ingår i samma intressegemenskap som en sådan skattskyldig som avses i 1.*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2003:1102.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2003:118.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2003:1102.

ElcertifikatUtsläppsrätter och elcertifikat22 a §<sup>4</sup>

*Elcertifikat* behandlas som lagertillgångar om den skattskyldige innehar en sådan anläggning som berättigar honom att bli tilldelad elcertifikat enligt 2 kap. lagen (2003:113) om elcertifikat eller är kvotpliktig enligt 4 kap. samma lag. *Elcertifikaten får vid beskattningen tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet även om de tagits upp till ett högre värde i räkenskaperna.*

*Utsläppsrätter och elcertifikat* behandlas som lagertillgångar om den skattskyldige

1. driver en sådan verksamhet som berättigar den skattskyldige att bli tilldelad utsläppsrätter enligt 3 kap. lagen (2004:000) om handel med utsläppsrätter,

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

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

## 22 b §

*Med företag i intressegemenskap* avses i 22 c och 22 d §§

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

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

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

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2003:118.

## 22 c §

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

## 22 d §

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

**29 kap.**

## 2 §

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

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

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005. De nya bestämmelserna om elcertifikat tillämpas dock första gången på beskattningsår som påbörjas efter utgången av år 2004.

Den 24 mars 2004 uppdrog regeringen åt Skatteverket att se över beskattningsreglerna i inkomstslaget näringsverksamhet för vissa överlåtbara rättigheter som ges i form av näringsbidrag. I uppdraget ingick att lämna förslag till nödvändiga ändringar i inkomstskattelagen (1999:1229).

Den 28 maj 2004 redovisade Skatteverket i en promemoria förslag till skatteregler för elcertifikat, utsläppsrätter och stödrättigheter. En sammanfattning av promemorians förslag finns i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*. Promemorian har remissbehandlats. En sammanställning över remissyttrandena finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2004/2591). En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Promemorians förslag har efter remissbehandlingen beretts ytterligare inom Regeringskansliet. Synpunkter har under hand inhämtats från Skatteverket.

#### *Lagrådet*

Regeringen beslutade den 30 september 2004 att inhämta Lagrådets yttrande över det lagförslag som finns i *bilaga 4*. Lagrådet har haft synpunkter på vissa paragrafers utformning. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 5*. Regeringens lagförslag har med undantag av ikraftträdandebestämmelsen utformats i enlighet med vad Lagrådet förordat. Regeringen återkommer till detta i författningskommentaren till ikraftträdandebestämmelserna. I förhållande till lagrådsremissen har det också gjorts vissa ändringar av förtydligande karaktär.

## 4 Bakgrund

### 4.1 Elcertifikat

År 2003 infördes lagen (2003:113) om elcertifikat. Syftet med lagen är att främja produktion av el med användande av förnybara energikällor (förnybar el). Syftet skall uppnås på så sätt att den som producerar en megawattimme (MWh) förnybar el tilldelas elcertifikat av staten utan att någon ersättning behöver lämnas. Tilldelningen sköts av Svenska Kraftnät och sker fortlöpande. För att skapa en efterfrågan på elcertifikaten åläggs elanvändare en plikt att varje kalenderår till staten ge in ett visst antal certifikat i förhållande till den el som de förbrukat, en s.k. kvotplikt. Denna skyldighet fullgörs normalt av elleverantören om inte elanvändaren själv vill hantera sin kvotplikt. Den som efter utgången av kalenderåret inte har fullgjort sin kvotplikt blir tvungen att till staten betala en sanktionsavgift, kallad kvotpliktsavgift, som avses vara högre än kostnaden för att förvärva elcertifikat. Eftersom det alltså blir ekonomiskt fördelaktigt att förvärva elcertifikat kommer det att uppstå en efterfrågan på dessa. De som producerar förnybar el kan därmed sälja de elcertifikat som de blivit tilldelade. Inkomsterna från denna försäljning skall täcka de merkostnader som producenten har till följd av att han an-

vänder förnybara energikällor i stället för konventionella sådana. Det är tillåtet för alla att handla med elcertifikat. Handeln med elcertifikat kan ske inom Sverige. Certifikaten har inte något nominellt värde och existerar inte i fysisk form, utan innehavet av certifikat noteras på ett konto i elcertifikatregistret som förs av Svenska Kraftnät. Svenska Kraftnät skall fortlöpande offentliggöra bl.a. tidpunkt, antal och pris på elcertifikat som omsätts. Certifikaten har en obegränsad giltighetstid och gäller så länge de inte lämnats in till staten i samband med att kvotplikten fullgörs. Under åren 2004–2008 kan en certifikatberättigad producent hos Energimyndigheten lösa in elcertifikat till ett garanterat pris. Priset är 60 kronor per certifikat under 2004 och faller sedan till 20 kronor under 2008. Elcertifikat berör ca 1 000 produktions- och leverantörsföretag.

I inkomstskattelagen (1999:1229) har särskilda skatteregler införts för elcertifikat år 2003 (prop. 2002/03:40, bet. 2002/03:NU6, rskr. 2002/03:133, SFS 2003:118).

## 4.2 Utsläppsrätter

Genom det s.k. Kyotoprotokollet har industriländerna förbundit sig att till år 2012 minska sina utsläpp av växthusgaser. EU:s medlemsstater har åtagit sig att minska utsläppen med åtta procent jämfört med utsläppen år 1990. För att uppnå detta på ett kostnadseffektivt sätt har det inom EU utarbetats ett system med utsläppsrätter. Genom direktivet 2003/87/EG om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen och om ändring av rådets direktiv 96/61/EG (handelsdirektivet) införs ett system för handel inom EU med utsläppsrätter för växthusgaser. Handeln med utsläppsrätter, som inledningsvis skall omfatta endast koldioxid, skall starta år 2005. Denna första handelsperiod avslutas år 2007 och är en försöksperiod före Kyotoprotokollets första åtagandeperiod, handelsperioden 2008–2012.

I propositionen Handel med utsläppsrätter I (prop. 2003/04:132) föreslogs en lag om utsläpp av koldioxid. Lagen (2004:656) om utsläpp av koldioxid trädde i kraft den 1 augusti 2004 (bet. 2003/04:MJU19, rskr. 2003/04:281) och innebar att arbetet med införandet av ett handelssystem för utsläppsrätter avseende koldioxid påbörjades. Den första handelsperioden avser åren 2005–2007. Varje utsläppsrätt medför en rätt att släppa ut ett ton koldioxid under en bestämd tidsperiod. I lagen och tillhörande förordning (2004:657) om utsläpp av koldioxid finns bestämmelser om tillstånd för utsläpp av koldioxid och om tilldelning av utsläppsrätter för koldioxid. En verksamhetsutövare som omfattas av den föreslagna lagen måste senast den 1 januari 2005 inneha tillstånd att släppa ut koldioxid för att ha rätt att bedriva verksamhet vid anläggningar som medför utsläpp av sådan gas. Vid starten av handelssystemet skall staten gratis fördela utsläppsrätter till verksamhetsutövarna. Tilldelningen sköts av Naturvårdsverket. Utsläppsrätterna kommer att börja utfärdas från den 1 januari 2005. Utsläppsrätter som utfärdas år 2005, 2006 och 2007 kommer att vara giltiga under perioden 2005–2007.

Den 23 september 2004 beslutade regeringen att lämna propositionen 2004/05:18 Handel med utsläppsrätter II till riksdagen. Där föreslås att en lag om handel med utsläppsrätter fr.o.m. den 1 januari 2005 skall

ersätta lagen om utsläpp av koldioxid. Den föreslagna lagen utgör det avslutande steget i arbetet med att genomföra handelsdirektivet. Bestämmelserna i lagen om utsläpp av koldioxid förs över till den föreslagna lagen, som därutöver innehåller kompletterande bestämmelser om bl.a. övervakning och rapportering av utsläpp samt om utfärdande, överlämnande och annullering av utsläppsrätter. De verksamhetsutövare som har fått beslut om tilldelning senast den 30 september 2004 kommer att få utsläppsrätter utfärdade senast den 28 februari 2005. I lagen om handel med utsläppsrätter föreslås att det tilldelade antalet utsläppsrätter skall kunna justeras för nya deltagare i handelssystemet vid det första utfärdandet om driftsstarten har förskjutits jämfört med uppgifterna i ansökan om tilldelning.

Tilldelade utsläppsrätter utfärdas genom registrering på ett konto. Kontohavaren presumeras ha rätt att förfoga över de utsläppsrätter som finns registrerade på kontot. Överlåtelser av utsläppsrätter registreras på kontot. Senast den 31 mars varje år skall verksamhetsutövarna redovisa föregående kalenderårs utsläpp till en tillsynsmyndighet och senast den 30 april varje år skall verksamhetsutövarna till kontoförande myndighet överlämna det sammanlagda antal utsläppsrätter som motsvarar de sammanlagda faktiska utsläppen under det närmast föregående kalenderåret. Även utsläppsrätter utfärdade i annan medlemsstat inom EU kan användas. Överlämnade utsläppsrätter annulleras från kontot. Första gången redovisning av utsläpp respektive överlämnande och annullering av utsläppsrätter kommer att ske är under år 2006. En verksamhetsutövare som önskar släppa ut mer koldioxid än vad som motsvaras av utfärdade utsläppsrätter kan köpa utsläppsrätter av andra aktörer som vill sälja sådana. I de fall en verksamhetsutövare vidtar åtgärder som reducerar de faktiska utsläppen från anläggningen kan utfärdade men oförbrukade utsläppsrätter säljas eller sparas till kommande år under perioden. En särskild avgift tas ut i de fall en verksamhetsutövare inte kan överlämna utsläppsrätter som motsvarar de faktiska utsläppen. Detta medför att en marknad för handel med utsläppsrätter uppkommer. Handel med utsläppsrätter kan i första hand ske inom EU. Även andra än de som driver anläggningar som ger upphov till utsläpp kan uppträda som säljare och köpare på denna marknad. Utsläppsrätter kommer att beröra drygt 600 anläggningar.

### 4.3 Stödrättigheter

EU beslutade år 2004 om en genomgripande jordbruksreform som innebär att i princip samtliga nuvarande direktstöd inom vegetabiliesektorn och animaliestöden skall frikopplas från produktionen. Reformen av EU:s jordbruksstöd innebär att det införs fyra nya stöd: gårdsstöd som kan införas 2005, 2006 eller 2007, samt mjölkbidraget, stöd för energigrödor och stöd för proteingrödor som införs 2004. Gårdsstödet är namnet på det nya stödet som är frikopplat från produktionen. Att stödet är frikopplat från produktionen innebär att stödet är oberoende av hur mycket och vad jordbrukaren producerar. Gårdsstödet kommer att ersätta hela eller delar av nuvarande arealersättning och djurbidrag. I promemorian Genomförandet av EU:s jordbruksreform (Ds 2004:9)

föreslås att Sverige skall genomföra reformen från och med år 2005 i form av en regionaliserad stödmodell för fördelning av stödrättigheter. Detta innebär att de brukare som anmäler att de har mark år 2005 kommer att erhålla stödrättigheter i förhållande till den jordbruksareal de deklarerar i sin arealstödsansökan nästa år samt till viss del i förhållande till de stödutbetalningar som brukaren erhöll mellan år 2000 till 2002. För att få del av stödet måste jordbrukaren uppfylla vissa villkor.

Stödrättigheter kan överlåtas mellan personer som äger eller arrenderar jordbruksmark. Stödrättigheter kan även arrenderas ut men då måste mark i motsvarande omfattning ingå i arrendeavtalet. Stödrättigheter ger endast rätt till stöd under förutsättning att jordbrukaren förfogar över de stödberättigade hektaren. Eftersom det i princip kommer att finnas stödrättigheter motsvarande markarealen bedöms handel med stödrättigheter framför allt komma att ske i samband med försäljning av mark. Det förefaller vidare sannolikt att överlåtelse av stödrättigheter huvudsakligen kommer att ske mellan personer som bedriver jordbruk, antingen på egen fastighet eller på arrenderad mark. Undantagsvis kan dock förekomma att jordbrukare säljer stödrättigheter till en person som inte bedriver jordbruk. Denna person kan därefter sälja stödrättigheter till någon annan person som bedriver jordbruk och som kan utnyttja rättigheterna. Det kommer även att ske byteshandel med stödrättigheter som har olika värden eller är förknippade med olika rättigheter eller skyldigheter.

Stödrättigheter har inte något nominellt värde. Stödrättigheter ger dock rätt till en i förväg fastställd stödutbetalning under vissa villkor. Värdet av en stödrättighet varierar inom och mellan regioner. Marknadsvärdet av stödrättigheten beror bland annat på det stöd som betalas ut då stödrättigheten utnyttjas. En stödrättighet måste utnyttjas någon gång under tre år. Ca 71 000 företag bedriver jordbruk i Sverige. Den brukade åkermarken omfattar ca 2 700 000 hektar åkermark och ca 500 000 hektar betesmark. Företagen bedriver delvis både jord- och skogsbruk. Ett stort antal företag kommer att beröras av stödrättigheterna.

#### 4.4 Uppdraget till Skatteverket

Enligt uppdraget till Skatteverket skulle verket se över beskattningsreglerna i inkomstslaget näringsverksamhet för vissa överlåtbara rättigheter som ges i form av näringsbidrag. I uppdraget nämndes elcertifikat, utsläppsrätter och stödrättigheter. Vidare anfördes bl.a. följande.

I uppdraget ingår att analysera vilka gemensamma egenskaper de aktuella stöden har samt överväga huruvida det är möjligt att införa gemensamma skatteregler av generell natur för dessa stöd. Detta bör omfatta regler om hur tilldelningen av rätterna skall behandlas men också frågan om värdering vid beskattningsårets utgång samt om avdrag skall ges för en eventuell skuldreservering. Även andra frågor kan bli aktuella att ta upp. Olika regler kan vara erforderliga beroende på om näringsidkaren är stödberättigad (vissa elproducenter) eller om näringsidkaren i

sin verksamhet är skyldig att inneha en viss rättighet (utsläppsrätter). I uppdraget ingår också att analysera hur innehav av rättigheter hos en mellanhand skall beskattas om innehavaren är en näringsidkare. Den skattemässiga behandlingen i samband med inköp, försäljning och utarrendering av stödrättigheter bör belysas liksom förutsättningarna för en särskild skattemässig behandling av stödrättigheter vid en framtida avyttring av jordbruksmark.

En utgångspunkt bör vara att de nya reglerna skall ge ett korrekt materiellt resultat.

I uppdraget ingår också att redovisa förslagets konsekvenser för företagen. Verket skall särskilt beakta de administrativa konsekvenserna för näringslivet och skall utforma förslagen så att företags administrativa kostnader hålls så låga som möjligt.

De nya reglerna bör också utformas så att de kan omfatta eventuella ytterligare liknande stöd som kan komma att införas i framtiden.

## 5 Överväganden och förslag

### 5.1 Elcertifikat

**Regeringens bedömning:** Även fortsättningsvis bör elcertifikat utgöra lagertillgång hos en skattskyldig som är berättigad till tilldelning av elcertifikat eller hanterar sin egen eller någon annans kvotplikt. Stöd i form av elcertifikat bör även fortsättningsvis utgöra näringsbidrag skatterättsligt. Därmed får tilldelade elcertifikat beskattas först vid avyttringen.

**Regeringens förslag:** Elcertifikaten får värderas till nettoförsäljningsvärdet eller anskaffningsvärdet. Samtliga företag som ingår i en intressegemenskap (i detta sammanhang företag som har möjlighet att med avdragsrätt utväxla koncernbidrag samt i fråga om handelsbolag, handelsbolaget och ett annat företag som ingår i samma koncern som bolaget) skall dock tillämpa samma metod vid lagervärderingen.

En särskild regel om avdrag för skuld som hänför sig till kvotplikt införs. Avdrag för sådan skuldreservering får endast ske till den del kvotplikten överstiger innehavda elcertifikat. Vidare får de samlade avdragen hos företaget i intressegemenskap uppgå högst till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan företagets samlade kvotplikt och företagets samlade innehav av elcertifikat.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens förslag. Enligt promemorian skulle tilldelning av elcertifikat inte utgöra näringsbidrag. Därmed skulle tilldelningen av elcertifikat utlösa beskattning. Promemorian innehåller inte någon regel om att alla företag inom en intressegemenskap skall tillämpa samma värderingsmetod. Promemorian innehåller inte heller någon begränsning av rätten till avdrag för skuldreservering inom en intressegemenskap.

**Remissinstanserna:** *Kammarrätten i Stockholm* och *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* tillstyrker förslaget. Flertalet av övriga remissinstanser avstyrker förslaget. Den huvudsakliga kritiken riktar in sig på att elcertifikaten enligt förslaget skulle beskattas redan vid tilldelningen. Förslaget anses inte heller tillräckligt utrett.

## Skälen för regeringens bedömning och förslag

### *Elcertifikatens skattemässiga karaktär*

Särskilda skatteregler har införts för elcertifikat i inkomstskattelagen (1999:1229, IL) (prop. 2002/03:40, bet. 2002/03:NU6, rskr. 2002/03:133, SFS 2003:118). Skatterättsligt behandlas elcertifikat som lagertillgångar hos en skattskyldig som innehar en sådan anläggning som berättigar till tilldelning av elcertifikat enligt 2 kap. lagen (2003:113) om elcertifikat eller är kvotpliktig enligt 4 kap. samma lag, 17 kap. 22 a § IL. Elcertifikaten får vid beskattningen tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet även om de tagits upp till högre värde i räkenskaperna. Enligt lagstiftningens förarbeten (a. prop. s. 61) är tilldelning av elcertifikat att se som ett näringsbidrag. Om ett näringsbidrag används för att anskaffa lagertillgångar, skall den del av lagret för vilken utgiften täckts av bidraget inte räknas med när tillgångarna värderas, 29 kap. 7 § IL. Av detta har ansetts följa att om bidraget motsvarar värdet av hela lagertillgången, eller om bidraget ges i form av en lagertillgång, skall tillgången tas upp till noll. Den nuvarande ordningen för elcertifikat innebär således att tilldelningen av elcertifikat inte utlöser någon beskattning eftersom certifikaten anses anskaffade för noll kronor och värdering får ske till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Beskattning sker i stället när certifikaten avyttras.

Skatteverket anser att elcertifikat även fortsättningsvis skall behandlas som lagertillgångar hos den som är berättigad till tilldelning av elcertifikat eller är kvotpliktig. Regeringen delar denna bedömning.

Skatteverkets förslag till ändring av nuvarande regler innebär att tilldelade elcertifikat inte anses utgöra näringsbidrag och att beskattningstidpunkten tidigareläggs på så sätt att beskattning sker vid tilldelningen i stället för vid försäljningen. Förslaget har motiverats bl.a. med att den redovisningsmässiga och skattemässiga hanteringen av elcertifikat inte överensstämmer. Enligt verket ger nuvarande skatteregler inte ett materiellt korrekt resultat.

Flertalet remissinstanser är kritiska till förslaget om att tidigarelägga beskattningen. *Bokföringsnämnden* menar i sitt remissvar att frågan om hur elcertifikat skall behandlas i redovisningen ännu inte har besvarats på ett sådant sätt att detta i sig skulle vara ett argument för att nu ändra befintliga skatteregler. De kritiska remissinstanserna anför bl.a. att det saknas skäl att behandla elcertifikaten på annat sätt än som föreslås i fråga om utsläppsrätter och att skäl saknas för att inte betrakta tilldelade elcertifikat som näringsbidrag. Enligt dessa remissinstanser leder förslaget till beskattning av orealiserade vinster, vilket kommer att påverka företagens likviditet. Sammanfattningsvis anser de att tillräckliga skäl för att ändra nuvarande beskattning inte har redovisats.

Med hänsyn till den kritik som har framförts mot förslaget bör det inte genomföras i denna del. Tilldelade elcertifikat bör även fortsättningsvis behandlas som näringsbidrag. Eftersom Skatteverket har ansett att det kan vara oklart om tilldelning av elcertifikat enligt gällande rätt utgör näringsbidrag bör det i 29 kap. 2 § IL förtydligas att stöd som lämnas i form av elcertifikat, till de elproducenter som är berättigade till tilldelning av elcertifikat, utgör näringsbidrag. I övrigt får utvecklingen på redovisningsområdet följas upp och vid behov får skattereglerna utvärderas med hänsyn till denna utveckling.

#### *Värdering av elcertifikat*

Genom lagstiftning 2003 har det införts särskilda regler för lager av finansiella instrument (prop. 2003/04:28, bet. 2003/04:SkU16, rskr. 2003/04:83, SFS 2003:1102). I det sammanhanget reserverades uttrycket ”verkligt värde” för sådana finansiella instrument som behandlas enligt 17 kap. 19–20 c §§ IL. Med undantag för dessa tillgångar värderas lager normalt till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet, 17 kap. 3 § IL, vilket således bör gälla också för de elcertifikat som enligt 17 kap. 22 a § IL behandlas som lagertillgångar. Något förenklat kan det verkliga värdet sägas motsvara marknadsvärdet. Nettoförsäljningsvärdet utgörs av försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.

För de finansiella instrumenten har införts en bestämmelse enligt vilken företag i samma intressegemenskap skall tillämpa samma metod vid värderingen av sina respektive lager av finansiella instrument, 17 kap. 20 § IL. Med företag i intressegemenskap avses företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra och – i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i ett handelsbolag – företaget och handelsbolaget, 17 kap 19 a § IL. Denna ordning motiverades med att den asymmetri som värdering enligt lägsta värdets princip innebär i annat fall kan medföra att orealiserade förluster kan dras av medan orealiserade vinster inte beskattas förrän vid försäljningen (prop. 2003/04:28 s. 19). Att detta även gäller i fråga om elcertifikat kan följande exempel illustrera.

Företag 1 har köpt ett elcertifikat för 100 kronor och företag 2, som ingår i samma intressegemenskap, har köpt ett elcertifikat för 60 kronor. Elcertifikaten utgör lager hos båda företagen. Vid beskattningsårets utgång är marknadsvärdet för ett elcertifikat 90 kronor. Företag 1 skriver ner sitt elcertifikat till marknadsvärdet 90 kronor samtidigt som företag 2 värderar sitt elcertifikat till anskaffningsvärdet 60 kronor. Således uppkommer en förlust på 10 kronor i företag 1 trots att förlusten inte är realiserad och trots att värdenedgången motsvaras, och överträffas, av en värdeuppgång hos företag 2. Sett till intressegemenskapen som helhet har någon förlust inte uppstått.

Av samma skäl som åberopas i angiven proposition bör även i fråga om elcertifikat alla företag som ingår i samma intressegemenskap tillämpa samma metod för värdering av sina respektive lager av elcertifikat. Som nämns i nästa avsnitt bör även möjligheten till skuldreservering för kvotplikt begränsas inom intressegemenskapen. I dessa fall kommer emellertid samtliga elcertifikat inom

intressegemenskapen att beaktas och inte bara de som utgör lager. Det motiverar att kretsen av företag som skall ingå i intressegemenskapen bestäms på ett något annorlunda sätt i jämförelse med vad som gäller för de finansiella instrumenten. När det gäller handelsbolag bör avgörande vara huruvida ett företag har ett bestämmande inflytande över detta eller vice versa. Så är fallet när handelsbolaget och företaget ingår i samma koncern. Den krets av företag som bör anses ingå i en intressegemenskap och tillämpa samma värderingsmetoder är således företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra och, i fråga om handelsbolag, handelsbolaget och annat företag som ingår i samma koncern som bolaget.

Bestämmelserna om lagervärderingen föreslås tas in i en ny paragraf, 17 kap. 22 c § IL. Vidare definieras i en ny paragraf, 17 kap. 22 b § IL, vad som i detta sammanhang avses med företag i intressegemenskap.

De elcertifikat som utgör lagertillgångar hos den skattskyldige enligt 17 kap. 22 a § IL eller som innehas av företag i intressegemenskap med den skattskyldige skall inte samtidigt omfattas av regleringen i 17 kap. 19–20 c §§ IL om lager av finansiella instrument. En bestämmelse med denna innebörd tas in i 17 kap. 19 § IL.

#### *Avdrag för skuldreservering*

För kvotpliktiga, dvs. de som har en skyldighet att redovisa elcertifikat motsvarande elförbrukningen, och de som hanterar annans kvotplikt uppstår genom den successiva elanvändningen en skuld. Om denna värderas till marknadsvärdet samtidigt som tillgångarna, elcertifikaten, värderas till anskaffningsvärdet, kan en förlust uppstå trots att innehavda elcertifikat skulle räcka för att reglera skulden, dvs. uppfylla kvotplikten. På grund härav bör det, som Skatteverket har föreslagit, införas en regel enligt vilken den skattskyldige endast får göra avdrag för skuldreserveringen till den del skyldigheten att till staten ge in elcertifikat (kvotplikten) överstiger innehavda elcertifikat. För att förhindra oönskad skatteplanering måste begränsningen inte bara gälla på företagsnivå utan för samtliga företag i en intressegemenskap. I annat fall skulle företagen lätt kunna skatteplanera på så sätt att man låter ett företag som inte är kvotpliktigt köpa på sig elcertifikat som sedan används för att täcka ett annat företags kvotplikt. De sammanlagda avdragen inom en intressegemenskap bör därför inte få överstiga skillnaden mellan företagets samlade kvotplikt och företagets samlade innehav av elcertifikat. Vilka företag som ingår i intressegemenskapen har behandlats i föregående avsnitt. Avdragsrätten regleras i en ny bestämmelse, 17 kap. 22 d § IL.

I detta sammanhang kan noteras att Skatteverket har föreslagit en särskild bestämmelse om att avdrag får göras för kostnaden för de elcertifikat som går åt för att uppfylla kvotplikten. Något sådant stadgande behövs emellertid inte eftersom rätten till avdrag följer av den allmänna bestämmelsen i 16 kap. 1 § IL.

Om den skattskyldige inte kan leverera elcertifikat till staten motsvarande kvotplikten skall den skattskyldige erlægga en kvotpliktsavgift. *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* har ifrågasatt huruvida avgiften utgör en sådan sanktionsavgift som omfattas av 9 kap. 9 § IL och således inte får dras av. Fakulteten anser att avgiften snarare är en sådan särskild avgift som avses i 16 kap. 17 § IL och som får dras av. Fakulteten har förordat att frågan lagregleras. *Svenskt Näringsliv* och *Svensk Energi* har motsatt sig att kvotpliktsavgiften inte skulle få dras av.

När regler om elcertifikat tidigare infördes har regeringen intagit ståndpunkten att kvotpliktsavgiften torde utgöra en sådan offentligrättslig sanktionsavgift som enligt 9 kap. 9 § IL inte får dras av (prop. 2002/03:40 s. 61). Något skäl för att nu göra någon annan bedömning har inte framkommit. Någon särskild bestämmelse om detta bör inte införas eftersom lagstiftningen bygger på ett generellt avdragsförbud, utan att enskilda offentligrättsliga avgifter räknas upp.

#### *Beskattningen av s.k. mellanhänder*

I likhet med Skatteverket anser regeringen att det inte är nödvändigt att införa några särskilda skatteregler för mellanhänder, dvs. de som köper, innehar eller säljer elcertifikat, utsläppsrätter eller stödrättigheter utan att tillhöra den kategori företag för vilka dessa instrument i första hand har tillskapats. Dessa får således beskattas med tillämpning av befintliga skatteregler för kapitalvinster och kapitalförluster. Om mellanhanden är en fysisk person sker beskattningen i inkomstslaget kapital. För juridiska personer sker beskattningen i inkomstslaget näringsverksamhet. När värdepappershandel bedrivs eller handeln annars anses utgöra näringsverksamhet sker beskattningen med tillämpning av reglerna om lagertillgångar i 17 kap. inkomstskattelagen.

I propositionen 2004/05:18 Handel med utsläppsrätter II har regeringen föreslagit att samma kontrolluppgiftsskyldighet som gäller för elcertifikat införs för utsläppsrätter.

## 5.2 Utsläppsrätter

**Regeringens förslag:** Utsläppsrätter skall behandlas som lagertillgångar hos den som är berättigad till tilldelning av sådana. Den skatterättsliga behandlingen skall vara densamma som för elcertifikat.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Promemorian innehåller dock inte någon regel om att alla företag inom en intressegemenskap skall tillämpa samma värderingsmetod. Promemorian innehåller inte heller någon begränsning av rätten till avdrag för skuldreservering inom en intressegemenskap.

**Remissinstanserna:** De remissinstanser som har yttrat sig över förslaget i denna del har inte haft någonting att invända mot det i sak. Några remissinstanser efterlyser utförligare analyser av förslagen.

**Skälen för regeringens förslag:** I likhet med vad som gäller för elcertifikat är det osäkert hur utsläppsrätter skall behandlas i redovisningen. Också för dessa bör det därför införas särskilda skatteregler. Som Skatteverket har funnit ligger det närmast till hands att behandla utsläppsrätterna som lager hos de skattskyldiga som har rätt att få utsläppsrätter utfärdade. Verksamhetsutövarna kan då matcha förbrukningen av utsläppsrätter mot gjorda utsläpp, vilket torde ge ett korrekt materiellt resultat. En utsläppsrätt kan visserligen representera ett förmögenhetsvärde, men i likhet med vad som gäller för elcertifikaten bör beskattning av utfärdade utsläppsrätter ske först vid en eventuell försäljning. Även för utsläppsrätterna är det därför lämpligt att tillämpa reglerna om näringsbidrag. Regeringen anser att det även i övrigt är ändamålsenligt att samma regler gäller för utsläppsrätter och elcertifikat. För företagen, som kan komma att hantera både elcertifikat och utsläppsrätter, torde det vara en fördel med ett enhetligt regelsystem.

Flera remissinstanser, däribland *NUTEK*, *Svenskt Näringsliv* och *Svensk Energi*, har efterlyst klagöranden beträffande utsläppsrätternas behandling med avseende på mervärdesskatt. Uppdraget till Skatteverket omfattade inte mervärdesskatten. Det kan emellertid konstateras att de mervärdesskatterättsliga konsekvenserna vid handel med utsläppsrätter måste avgöras utifrån de bestämmelser om beskattning av tjänster som redan finns införda i mervärdesskattelagen (1994:200) och som bygger på de EG-direktiv som finns inom mervärdesskatteområdet. Det får ankomma på tillämpande myndigheter att bedöma hur utsläppsrätter skall behandlas i mervärdesskatterättsligt hänseende. Eftersom handeln med utsläppsrätter kommer att bli gränsöverskridande är det emellertid nödvändigt att medlemsländerna tillämpar regelsystemet på ett likartat sätt. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt reglerar nämligen inte endast om det skall ske en beskattning eller ej, utan även var, dvs. i vilket land beskattning skall ske.

### 5.3 Stödrättigheter

**Regeringens bedömning:** Det bör inte nu införas några särskilda skatteregler för stödrättigheter.

**Promemorians förslag:** Särskilda skatteregler införs för stödrättigheterna. Tilldelning av stödrättigheter utgör näringsbidrag. Rättigheterna behandlas som inventarier. En särskild övergångsregel föreslås för avyttring av stödrättigheter i samband med en fastighetsförsäljning. Då skall, enligt förslaget, beskattningen av stödrättigheter under vissa förutsättningar ske i inkomstslaget kapital i stället för i inkomstslaget näringsverksamhet.

**Remissinstanserna:** *Kammarrätten i Stockholm* anser att förslaget leder till en korrekt beskattningstidpunkt i rätt inkomstslag. Övriga remissinstanser som har yttrat sig i denna del är kritiska eftersom de anser att förslaget leder till en högre beskattning och att detta strider mot

jordbruksstödsreformens syfte. De framför vidare att förslaget inte har motiverats tillräckligt och att en närmare konsekvensanalys saknas. Deras inställning är att frågan om jordbruksstödet beskattning bör utredas ytterligare.

**Skälen för regeringens bedömning:** Enligt gällande rätt behandlas EU-stöd och nationellt stöd till jordbruket vid beskattningen som näringsbidrag. Näringsbidrag beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet enligt de speciella regler som gäller för näringsbidrag enligt 29 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL).

Genom att dagens arealstöd i praktiken är nära bundet till fastigheten kommer jordbruksstödsreformen och bildandet av från fastigheten fristående stödrättigheter enligt Skatteverket att leda till att en del av det marknadsvärde på fastigheten som i dagsläget utgörs av kapitaliserade stöd överförs till marknadsvärdet på de nya stödrättigheterna. Genom att en försäljning av en näringsfastighet beskattas i inkomstslaget kapital kommer värdeöverföringen från fastigheten till de fristående stödrättigheterna vid en fastighetsförsäljning att leda till en högre beskattning jämfört med i dag. I inkomstslaget näringsverksamhet varierar skattesatsen mellan 45–70 procent, inklusive egenavgifter. I inkomstslaget kapital är skattesatsen 30 procent. För att lindra effekterna av värdeöverföringen har Skatteverket föreslagit en övergångsregel när stödrättigheter avyttras i samband med en fastighetsförsäljning. Regeln utgör ett undantag från vad som annars föreslås gälla för dessa rättigheter och kan i korthet sägas innebära att ersättningen för stödrättigheten, under vissa förutsättningar, skall beskattas i inkomstslaget kapital i stället för i inkomstslaget näringsverksamhet. Hur stor värdeöverföringen skulle komma att bli kunde Skatteverket inte bedöma eftersom det när uppdraget genomfördes inte stod klart hur systemet med stödrättigheter skulle komma att se ut.

Regeringen anser i likhet med övervägande antal remissinstanser att frågan om stödrättigheternas beskattning måste utredas ytterligare innan lagstiftning sker. Till dess får stödrättigheterna hanteras inom ramen för befintligt regelverk och eventuella tillämpningsproblem lösas i rättstillämpningen.

## 6 Konsekvensanalys

Lagförslagen beträffande elcertifikat kommer inte att ha några konsekvenser för berörda företag. Genom bestämmelserna om gemensamma värderingsprinciper och begränsningen av rätten till avdrag för skuldreservering inom en intressegemenskap motverkas oönskad skatteplanering.

Den föreslagna lagstiftningen rörande utsläppsrättigheter skall bara tillämpas av sådana företag som är berättigade att få utsläppsrätter tilldelade. Reglerna kommer därför att tillämpas av ett förhållandevis litet antal företag. Reglerna är frikopplade från redovisningen, vilket typiskt sett innebär en ökad administrativ börda för företagen. Eftersom det emellertid är oklart vad som gäller redovisningsmässigt är det en klar fördel för berörda företag att det klagörs vad som gäller med avseende

på beskattningen. Vidare får det anses vara en fördel att reglerna ansluter till de regler som redan finns för elcertifikat och näringsbidrag. Prop. 2004/05:33

## 7 Offentligfinansiella effekter

Lagförslagen beträffande elcertifikat och utsläppsrätter förväntas inte ha några offentligfinansiella effekter.

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

## 8 Författningskommentar till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

### 17 kap.

#### 1 §

*Andra strecksatsen* justeras med hänsyn till de tillkommande bestämmelserna.

#### 4 §

I en ny *fjärde punkt* föreskrivs att 97-procentsregeln inte är tillämplig på lager av utsläppsrätter.

#### 19 §

Av det nya *andra stycket första punkten* framgår att de särskilda reglerna om lager av finansiella instrument inte skall tillämpas på utsläppsrätter och elcertifikat som innehas av skattskyldiga som avses i 22 a §, dvs. som är berättigade att få utsläppsrätter respektive elcertifikat tilldelade eller hanterar egen eller någon annans kvotplikt. Av *andra punkten* framgår att reglerna inte heller skall tillämpas på företag som är i intressegemenskap med sådana skattskyldiga som avses i första punkten. Dessa utsläppsrätter och elcertifikat skall behandlas enligt reglerna i 22 a–22 d §§.

#### 22 a §

Paragrafen behandlar endast utsläppsrätter och elcertifikat hos sådana skattskyldiga som avses i punkterna 1–3. Genom att utsläppsrätter läggs till i *första meningen* och i en ny *första punkt* slås fast att de behandlas som lagertillgångar hos en skattskyldig som driver sådan verksamhet som berättigar denne att bli tilldelad utsläppsrätter enligt 3 kap. lagen (2004:000) om handel med utsläppsrätter. Genom en redaktionell ändring behandlas skattskyldiga som är berättigade att bli tilldelade elcertifikat i en ny *andra punkt*. I fråga om elcertifikat som hanteras för att uppfylla kvotplikt kan utformningen av nuvarande lagtext missförstås. Därför förtydligas i en *tredje punkt* att elcertifikat behandlas som lager hos den som i näringsverksamhet hanterar sin egen eller någon annans kvotplikt.

Av nuvarande lagstiftnings förarbeten framgår klart att detta har varit vad som har avsetts (prop. 2002/03:40 s. 61).

Hur utsläppsrätter och elcertifikat behandlas hos andra skattskyldiga får avgöras enligt allmänna regler. Av huvudregeln i 17 kap. 3 § inkomstskattelagen följer att elcertifikaten och utsläppsrätterna utgör lager hos den som bedriver värdepappersrörelse. Hos övriga näringsidkare torde de utgöra en kapitaltillgång. Nuvarande andra mening, som innehåller en värderingsregel, tas bort. I stället behandlas värderingen separat i en ny paragraf, 22 c §.

#### 22 b §

I paragrafen, som är ny, definieras vilken innebörd uttrycket ”företag i intressegemenskap” skall ha vid tillämpning av 22 c och 22 d §§. I intressegemenskapen ingår enligt bestämmelsen i *första stycket* företag som med avdragsrätt kan utväxla koncernbidrag enligt reglerna i 35 kap. och, i fråga om handelsbolag, handelsbolaget och ett annat företag som ingår i samma koncern som bolaget. Det finns inte någon generell definition av koncernbegreppet i inkomstskattelagen. När det inte särskilt definieras vad som avses med en koncern avses detsamma som i den civilrättsliga lagstiftningen. I förevarande fall innebär det att frågan om ett handelsbolag ingår i samma koncern som ett annat företag avgörs av koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Denna anger olika situationer när ett företag direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande över ett annat företag. I dessa fall är det nödvändigt för att undvika skatteundraganden att hela koncernens innehav av elcertifikat respektive utsläppsrätter beaktas vid lagervärderingen enligt 22 c § och skuldreserveringen enligt 22 d §. Förslaget har kommenterats även i avsnitt 5.1.

I *andra stycket* finns en inskränkning som innebär att intressegemenskap föreligger bara till den del ett företag är skattskyldigt i Sverige för innehav av eller kapitalvinst på utsläppsrätter eller elcertifikat. Vilken skattemässig karaktär tillgången har hos den skattskyldige – lager eller kapitaltillgång – saknar i detta sammanhang betydelse.

#### 22 c §

I paragrafen, som är ny, regleras den skattemässiga värderingen av utsläppsrätter och elcertifikat hos dels de skattskyldiga som avses i 22 a § (dvs. de som är berättigade att få utsläppsrätter respektive elcertifikat tilldelade eller i näringsverksamhet hanterar egen eller någon annans kvotplikt), dels de företag som enligt 22 b § ingår i samma intressegemenskap som en sådan skattskyldig som avses i 22 a § och som innehar lager av utsläppsrätter eller elcertifikat. Hos skattskyldiga som avses i 22 a § utgör utsläppsrätter och elcertifikat alltid lager enligt samma lagrum. Dessa skall således alltid tillämpa värderingsregeln. Huruvida elcertifikat respektive utsläppsrätter utgör lager hos ett annat företag i intressegemenskapen avgörs enligt allmänna regler.

I *första meningen* finns den grundläggande skatterättsliga värderingsregeln. Där slås fast att lager av utsläppsrätter respektive elcertifikat skall tas upp till nettoförsäljningsvärdet. Begreppet nettoförsäljningsvärde har kommenterats i avsnitt 5.1. I *andra meningen*

finns en alternativ regel som innebär att man i stället får värdera utsläppsrätterna respektive elcertifikaten till anskaffningsvärdet. Detta förutsätter dock att samtliga företag som ingår i en intressegemenskap (enligt definitionen i 22 b §) tillämpar denna värderingsmetod på sina respektive lager av utsläppsrätter respektive elcertifikat. Det innebär att om en elproducent vill ta upp tilldelade elcertifikat till anskaffningsvärdet noll kronor måste samtliga andra företag i intressegemenskapen också värdera sina elcertifikat till anskaffningsvärdet. Eftersom reglerna bara föreskriver vad som gäller vid utgången av ett visst beskattningsår är det självfallet möjligt för företagen att fritt byta metod mellan åren. Lager av elcertifikat respektive utsläppsrätter värderas var för sig, vilket innebär att lager av elcertifikat kan tas upp till anskaffningsvärdet samtidigt som lager av utsläppsrätter tas upp till nettoförsäljningsvärdet och vice versa.

#### 22 d §

Enligt den allmänna bestämmelsen i 16 kap. 1 § får avdrag göras för kostnader för elcertifikat eller utsläppsrätter som går åt för att uppfylla kvotplikten respektive skyldigheten att till staten överlämna utsläppsrätter motsvarande utsläppen. Någon särskild bestämmelse om detta krävs således inte. Däremot bör det regleras hur skulder på grund av skyldigheten att till staten överlämna en viss mängd elcertifikat (kvotplikt) eller utsläppsrätter skall behandlas. Denna fråga regleras i denna nya paragraf.

Av *första meningen* framgår att den skattskyldige endast får göra avdrag för skuld som motsvarar skillnaden mellan sammanlagda utsläpp respektive kvotplikter och innehavda utsläppsrätter respektive elcertifikat vid beskattningsårets utgång. Det kan noteras att kravet på innehav vid beskattningsårets utgång gör att hänsyn inte tas till de elcertifikat som tilldelas respektive de utsläppsrätter som utfärdas först nästa år, även om dessa kan användas för att reglera beskattningsårets kvotplikt respektive utsläpp. Enligt avdragsbestämmelsen kan avdrag göras för skulder som hänför sig till såväl tidigare som innevarande beskattningsår. Av *andra meningen* framgår att avdraget skall återföras det påföljande beskattningsåret.

Varken kvotpliktsavgift eller den sanktionsavgift som en verksamhetsutövare kan tvingas betala om utsläppsrätter motsvarande faktiska utsläpp inte levereras kan dras av med stöd av paragrafen. Dessa avgifter utgör sådana offentlighetsrättsliga avgifter som inte får dras av enligt 9 kap. 9 §.

*Tredje meningen* begränsar de sammanlagda avdragen hos företag i en intressegemenskap (enligt definitionen i 22 b §). Avdragen får uppgå högst till skillnaden mellan företagets samlade utsläpp respektive kvotplikter och företagets samlade innehav av utsläppsrätter respektive elcertifikat. Med det samlade innehavet avses samtliga elcertifikat inom koncernen oavsett om de utgör lager- eller kapitaltillgångar.

Ett exempel illustrerar reglernas tillämpning:

Företag 1 har en kvotplikt på 100 elcertifikat och innehar 20 elcertifikat. Företag 2 har en kvotplikt på 40 elcertifikat och innehar 90 elcertifikat. Företag 3 har en kvotplikt på 30 elcertifikat och innehar 0

elcertifikat. Företag 4 är inte kvotpliktigt, dvs. har en kvotplikt på 0, och innehar 40 elcertifikat.

Enligt första meningen får företag 1 göra avdrag för en skuld motsvarande högst 80 elcertifikat. Företag 2 får inte göra något avdrag alls. Företag 3 får göra avdrag för en skuld motsvarande högst 30 elcertifikat. Företag 4 är inte kvotpliktigt och har således ingen skuld att göra avdrag för. Enligt tredje meningen får företagens samlade avdrag inte överstiga skillnaden mellan företagens samlade kvotplikter (170) och deras samlade innehav av elcertifikat (150). Företag 1 och 3 kan således inte tillsammans göra avdrag med mer än vad som motsvarar en skuld på 20 elcertifikat. För att få avdrag för skuldreservering krävs således att företag 1 respektive företag 3 gör sannolikt att de, tillsammans med övriga företag i intressegemenskapen, inte har gjort avdrag med mer än vad som är tillåtet.

## 29 kap.

### 2 §

I *andra stycket*, som är nytt, slås fast att stöd som lämnas i form av elcertifikat och utsläppsrätter till skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 a § 1 och 2 utgör näringsbidrag. Konsekvenserna av detta framgår av avsnitt 5.1.

## **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

De föreslagna ändringarna i fråga om elcertifikat respektive de nya reglerna i fråga om utsläppsrätter bör träda i kraft så snart som möjligt, dvs. den 1 januari 2005. I övergångsbestämmelsen föreskrivs att de nya bestämmelserna om elcertifikat tillämpas första gången på beskattningsår som påbörjas efter utgången av år 2004. Detta är gängse uttryckssätt i inkomstskattelagen i situationer som den aktuella. Av övergångsbestämmelsen följer att äldre bestämmelser tillämpas på beskattningsår som har påbörjats tidigare. Enligt regeringens mening är det inte nödvändigt att – som *Lagrådet* föreslår – särskilt framhålla sistnämnda förhållande. Vid den lagändring som Lagrådet hänvisar till (SFS 2003:1086) upphävdes en del äldre bestämmelser. I en sådan situation är det nödvändigt att särskilt föreskriva i vad mån de upphävda bestämmelserna skall tillämpas.

När det gäller utsläppsrätterna kommer de nya reglerna att bli tillämpliga omedelbart. Om ett företag har tilldelats utsläppsrätter före ikraftträdandet skall sålunda någon intäktsföring inte ske vid själva tilldelningen.

## Sammanfattning av promemorians förslag

Prop. 2004/04:33

Bilaga 1

Nuvarande regler att elcertifikat skall vara lagertillgångar för elproducenter och de kvotpliktiga behålls. För elproducenter föreslås att inkomstbeskattning skall ske då elcertifikat erhålles i stället för då de avyttras. Enligt nuvarande regler sker inkomstbeskattning först då elcertifikaten avyttras. Vid värdering av lagertillgångar ändras verkliga värdet till nettoförsäljningsvärdet.

Utsläppsrätter skall behandlas som lagertillgångar för den som innehar sådan anläggning som berättigar till tilldelning av utsläppsrätter. Något värde åsätts inte utsläppsrätten då den tilldelas. Något avdrag för inköpta utsläppsrätter medges inte förrän producenten förbrukat tilldelade utsläppsrätter för perioden.

Jordbruksstödet skall även fortsättningsvis behandlas som näringsbidrag. Något värde åsätts inte stödrättigheten. För jordbruket finns även annat stöd än det som omfattas av stödrättigheter. Samtliga stöd behandlas enligt reglerna för näringsbidrag. Stödrättigheter tilläggs i uppräkningsdelen i 18 kap. 1 § Inkomstskattelagen. En övergångsregel föreslås då värden genom jordbruksreformen övergår från fastigheten till stödrättigheter. Enligt övergångsregeln kan under vissa förutsättningar avyttring av stödrättigheter beskattas i inkomstslaget kapital.

För elcertifikat, utsläppsrätter och stödrättigheter anges särskilt om de är näringsbidrag.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

*dels* att 17 kap. 4 och 22 a §§, 18 kap. 1 § och 29 kap. 2 § skall ha följande lydelse,

*dels* att det i lagen skall införas en ny paragraf, 17 kap. 22 b §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**17 kap.**

4 §

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

1. fastigheter och liknande tillgångar,
2. aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar, *samt*
3. elcertifikat.

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

1. fastigheter och liknande tillgångar,
2. aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar,
3. elcertifikat, *samt*
4. *utsläppsrätter*.

Elcertifikat

Elcertifikat *och utsläppsrätter*

22 a §

Elcertifikat behandlas som lagertillgångar om den skattskyldige innehar en sådan anläggning som berättigar honom att bli tilldelad elcertifikat enligt 2 kap. lagen (2003:113) om elcertifikat eller är kvotpliktig enligt 4 kap. samma lag. Elcertifikaten får vid beskattningen tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och *verkliga värdet* även om de tagits upp till ett högre värde i räkenskaperna.

Elcertifikat behandlas som lagertillgångar om den skattskyldige innehar en sådan anläggning som berättigar honom att bli tilldelad elcertifikat enligt 2 kap. lagen (2003:113) om elcertifikat eller är kvotpliktig enligt 4 kap. samma lag. *Tilldelade elcertifikat tas upp till nettoförsäljningsvärdet. I andra fall får elcertifikaten tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet* även om de tagits upp till ett högre värde i räkenskaperna.

*Avdrag får göras med kostnaden för elcertifikat som åtgår för att*

*uppfylla kvotplikten. Överstiger  
beskattningsårets kvotplikt  
innehavda elcertifikat får avdrag  
göras även för ett belopp som sätts  
av för att täcka den överskjutande  
delen. Avdraget skall återföras det  
följande beskattningsåret.*

## 22 b §

*Utsläppsrätter behandlas som  
lagertillgångar om den  
skattskyldige innehar en sådan  
anläggning som berättigar honom  
att bli tilldelad utsläppsrätter  
enligt X kap. lagen (2004:XXX) om  
utsläpp av koldioxid.  
Utsläppsrätter får vid  
beskattningen tas upp till det  
lägsta av anskaffningsvärdet och  
nettoförsäljningsvärdet även om de  
tagits upp till ett högre värde i  
räkenskaperna.*

*Tilldelade utsläppsrätter som  
utnyttjats under beskattningsåret  
avräknas mot gjorda utsläpp.*

*Kostnader för inköpta  
utsläppsrätter som utnyttjats under  
beskattningsåret får dras av.*

*Överstiger beskattningsårets  
utsläpp innehavda utsläppsrätter  
får avdrag göras för ett belopp som  
sätts av för att täcka den  
överskjutande delen. Avdraget  
skall återföras det följande  
beskattningsåret.*

## 18 kap.

*Tillämpningsområde*

*Tillämpningsområde*

### 1 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller för maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk. Att byggnads- och markinventarier behandlas som inventarier framgår av 19 kap. 19 § och 20 kap. 15 §.

Som inventarier behandlas också  
1. koncessioner, patent, licenser,  
varumärken, hyresrätter,

Bestämmelserna i detta kapitel gäller för maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk. Att byggnads- och markinventarier behandlas som inventarier framgår av 19 kap. 19 § och 20 kap. 15 §.

Som inventarier behandlas också  
1. koncessioner, patent, licenser,  
varumärken, hyresrätter,

goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan, <i>och</i> 2. anslutningsavgifter eller anläggningsbidrag som avser en nyttighet som är knuten till en fastighet och inte till ägaren personligen.	goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan, 2. anslutningsavgifter eller anläggningsbidrag som avser en nyttighet som är knuten till en fastighet och inte till ägaren personligen, <i>samt</i> 3. <i>stödrättigheter.</i>
--	---

## 29 kap.

*Näringsbidrag*

*Näringsbidrag*

### 2 §

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

*Med näringsbidrag avses också stöd i form av utsläppsrätter och stödrättigheter.*

*Med näringsbidrag avses inte stöd i form av elcertifikat.*

---

Denna lag träder ikraft den ...

Avyttras näringsfastighet till vilken stödrättigheter kopplats och understiger ersättningen för den avyttrade fastigheten omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen skall, om den skattskyldige begär det, uppkommen vinst på avyttrade stödrättigheter i stället tas upp som ersättning för den avyttrade fastigheten med belopp som högst motsvarar skillnaden mellan ersättningen och omkostnadsbeloppet.

Följande villkor gäller vid tillämpning av första stycket

den skattskyldige skall ha ägt fastigheten vid den tidpunkt när det nya systemet för jordbruksstöd träder ikraft,  
avyttringen av fastigheten och stödrättigheterna skall ha skett under samma beskattningsår,  
endast vinst på det antal stödrättigheter som är kopplade till den avyttrade marken och som har aktiverats genom att stöd tidigare sökts för dem, kan tas upp som ersättning för fastigheten,  
när del av näringsfastighet avyttras får stödrättigheter tas upp endast i motsvarande mån,  
endast vinst på tilldelade stödrättigheter kan tas upp,

avser en del av ersättningen för fastigheten mark- eller byggnadsinventarier, skall den delen inte räknas med i ersättningen, omkostnadsbeloppet skall beräknas utan att anskaffningsutgiften minskas enligt 45 kap. 27 § på grund av tidigare uppskov.

Prop. 2004/05:33  
Bilaga 2

## Förteckning över remissinstanserna

Prop. 2004/05:33  
Bilaga 3

Efter remiss har yttranden över promemorian kommit in från Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Skåne län, Verket för näringslivsutveckling NUTEK, Jordbruksverket, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Bokföringsnämnden, Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Konkurrensverket, Lantbrukarnas Riksförbund LRF, Livsmedelsekonomiska Institutet, Näringslivets Nämnd för Regelgranskning, Statens Energimyndighet, Svensk Energi, Svenska Fondhandlareföreningen, Svensk Fjärrvärme, Svensk Industriförening, Svenska Revisorsamfundet SRS och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF.

Länsrätten i Norrbottens län, Finansinspektionen, Finansbolagens förening och Landsorganisationen i Sverige LO har meddelat att man avstår från att yttra sig.

Svar har inte inkommit från Nord Pool, Redovisningsrådet, Skogsägarnas Riksförbund, Sveriges Advokatsamfund, Sveriges Bokförings- och revisionsbyråers Förbund och Svenska Riskkapitalföreningen.

Sveriges Jordägareförbund har på eget initiativ inkommit med yttrande.

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) dels att 17 kap. 4, 19 och 22 a §§, 29 kap. 2 § samt rubriken närmast före 17 kap. 22 a § skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 17 kap. 22 b–22 d §§, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

## **17 kap.**

### **4 §<sup>5</sup>**

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

- |   |  |
|---|--|
| 1. fastigheter och liknande tillgångar,             | 2. aktier, obligationer,   |
| lånefordringar och liknande tillgångar, <i>samt</i> | 2. aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar, <i>samt</i> |
| 3. elcertifikat.                                    | 3. elcertifikat, <i>samt</i>   |
|   | 4. utsläppsrätter.   |

### **19 §<sup>6</sup>**

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

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

- 1. skattskyldiga som avses i 22 a §, eller*
- 2. företag som enligt 22 b § ingår i samma intressegemenskap som en sådan skattskyldig som avses i 1.*

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2003:118.

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2003:1102.

Elcertifikat

Utsläppsrätter och elcertifikat

22 a §<sup>7</sup>

*Elcertifikat* behandlas som lagertillgångar om den skattskyldige innehar en sådan anläggning som berättigar honom att bli tilldelad elcertifikat enligt 2 kap. lagen (2003:113) om elcertifikat eller är kvotpliktig enligt 4 kap. samma lag. *Elcertifikaten får vid beskattningen tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet även om de tagits upp till ett högre värde i räkenskaperna.*

*Utsläppsrätter och elcertifikat* behandlas som lagertillgångar om den skattskyldige

1. driver sådan verksamhet som berättigar honom att få utsläppsrätter utfärdade enligt 4 kap. lagen (2004:000) om handel med utsläppsrätter,

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

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

22 b §

*Med företag i intressegemenskap* avses i 22 c och 22 d §§ företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra och handelsbolag som ingår i samma koncern som ett sådant företag.

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

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2003:118.

22 c §

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

22 d §

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

**29 kap.**

2 §

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

*Med näringsbidrag avses också stöd i form av elcertifikat och utsläppsrätter.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005. De nya bestämmelserna om elcertifikat tillämpas dock första gången på beskattningsår som påbörjas efter utgången av år 2004.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2004-10-11

**Närvarande:** f.d. justitierådet Staffan Magnusson, justitierådet Nina Pripp och regeringsrådet Bengt-Åke Nilsson.

## Skatteregler för elcertifikat och utsläppsrätter

Enligt en lagrådsremiss den 30 september 2004 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Karl-Henrik Bucht, biträdd av kanslirådet Bo Lindén.

Förslaget föranleder följande yttrande av Lagrådet:

### 17 kap. 1 §

Som följd av att avsnittet om lager i 17 kap. redan tidigare har byggts ut med en ny paragraf, 22 a §, och nu kompletteras med ytterligare tre nya paragrafer, 22 b-d §§, bör hänvisningen i 1 § till lagerbestämmelserna ändras så, att hänvisningen omfattar 3 - 22 d §§.

### 17 kap. 22 a §

Paragrafen innehåller bestämmelser om under vilka förutsättningar utsläppsrätter och elcertifikat skall behandlas som lagertillgångar. När det gäller utsläppsrätter krävs det enligt punkt 1 att den skattskyldige driver sådan verksamhet som berättigar honom att få utsläppsrätter utfärdade enligt 4 kap. i den nyligen föreslagna lagen om handel med utsläppsrätter (prop. 2004/05:18).

En förutsättning för att utsläppsrätter skall utfärdas för en verksamhetsutövare enligt 4 kap. i det nämnda lagförslaget är att verksamhetsutövaren dessförinnan har blivit tilldelad utsläppsrätter enligt lagens 3 kap. Tilldelning är alltså den grundläggande åtgärden, och det är naturligt att knyta an till den i det nu diskuterade lagrummet. Det är också att märka att det i 22 a § punkt 2 talas om att någon innehar en sådan anläggning som berättigar honom att bli "tilldelad" elcertifikat. Samma uttryck bör alltså användas även i punkt 1.

Vid sidan om den nu förordade ändringen bör 22 a § ändras även i ett par andra avseenden. Lagrådet föreslår att paragrafen får följande lydelse:

Utsläppsrätter och elcertifikat behandlas som lagertillgångar, om den skattskyldige

1. driver en sådan verksamhet som berättigar den skattskyldige att bli tilldelad utsläppsrätter enligt 3 kap. lagen (2004:000) om handel med utsläppsrätter,
2. innehar en sådan anläggning som berättigar den skattskyldige att bli tilldelad elcertifikat enligt 2 kap. lagen (2003:113) om elcertifikat, eller

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

Prop. 2004/05:33  
Bilaga 5

#### 17 kap. 22 b §

Enligt Lagrådets mening bör paragrafens första stycke formuleras om, delvis efter förebild av 17 kap. 19 a § första stycket. Lagrådet förordar följande formulering:

Med *företag i intressegemenskap* avses i 22 c och 22 d §§

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

#### Ikraftträdandebestämmelserna

I ikraftträdandebestämmelserna sägs att den föreslagna lagen träder i kraft den 1 januari 2005 och att de nya bestämmelserna om elcertifikat tillämpas på beskattningsår som påbörjas efter utgången av år 2004.

Avsikten torde vara att de äldre bestämmelserna om elcertifikat skall tillämpas efter den 1 januari 2005 på beskattningsår som har påbörjats före detta datum men inte blivit avslutade då. Detta bör komma till uttryck i ikraftträdandebestämmelserna (jfr ikraftträdandebestämmelserna till lagen 2003:1086 om ändring i inkomstskattelagen).

Lagrådet föreslår således att ikraftträdandebestämmelserna till den nu aktuella lagen avslutas med följande mening: "Äldre bestämmelser om elcertifikat tillämpas fortfarande på beskattningsår som har påbörjats tidigare."

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 21 oktober 2004

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden Freivalds, Sahlin, Pagrotsky, Östros, Messing, Lövdén, Ringholm, Bodström, Sommestad, Karlsson, Andnor, Nuder, M. Johansson, Hallengren, Björklund

Föredragande: statsrådet Ringholm

---

Regeringen beslutar proposition 2004/05:33 Skatteregler för elcertifikat och utsläppsrätter.