

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2023-01-30

Närvarande: Justitierådet Mahmut Baran, f.d. justitierådet Mari Andersson och justitierådet Stefan Reimer

Tillfällig skatt på vissa elproducenters överintäkter

Enligt en lagrådsremiss den 19 januari 2023 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om skatt på överintäkter från el,
2. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Niklas Lindeberg, rättssakkunniga Viktor Berg och Alicia Eklund samt departementssekreteraren Gabriel Cleverdahl, biträdda av rättssakkunniga Sofia Kinnunen Bengtsson.

Förslagen föranleder följande yttrande.

Förslaget till lag om skatt på överintäkter från el

Inledning

Genom rådets förordning (EU) 2022/1854 av den 6 oktober 2022 om en krisintervention för att komma till rätta med de höga energipriserna (EU-förordningen) infördes bl.a. en tillfällig åtgärd som i förordningen fick beteckningen solidaritetsbidrag som ska betalas av vissa företag inom sektorn för fossila bränslen. Med anledning av förordningens bestämmelser om det tillfälliga bidraget infördes lagen (2022:1843) om en tillfällig skatt på extraordinära vinster för vissa företag under 2023.

EU-förordningen innehåller även bestämmelser om ett obligatoriskt tak för marknadsintäkter från elproduktion avseende vissa energikällor. Bestämmelser om nivån på taket, vilka energislag som omfattas och hur taket ska fastställas finns i artiklarna 6–8. Taket ska begränsas till högst 180 EUR per MWh (6.1). I artikel 7.5 anges att medlemsstaterna får besluta att taket för marknadsintäkter endast ska tillämpas på 90 % av de marknadsintäkter som överstiger taket. Bestämmelserna om taket ska, enligt artikel 22.2 c tillämpas från och med den 1 december 2022 till och med den 30 juni 2023.

Det framgår inte direkt av de tillämpliga artiklarna i förordningen att marknadsintäkter som överstiger taket ska tas ut i form av en skatt. I artikel 10.1 anges emellertid på vilket sätt medlemsstaterna ska använda överintäkter till följd av tillämpningen av det. Se även skäl 11 där det anges att taket för marknadsintäkter bör generera intäkter för medlemsstaterna för att finansiera åtgärder till stöd för slutkunder såsom hushåll, små och medelstora företag och energiintensiva industrier.

Av förordningen kan alltså utläsas att en medlemsstat ska dra in överintäkter till staten och använda dessa för de i förordningen

angivna ändamålen (medlemsstaten får dock besluta att begränsa uttaget till 90 procent av överintäkterna). Det handlar därför om ett tvångsbidrag till det allmänna utan direkt motprestation. Mot denna bakgrund anser Lagrådet – i likhet med regeringen – att systemet med ett obligatoriskt tak för marknadsintäkter i förordningen, för svenskt vidkommande, inte kan karaktäriseras som något annat än uttag av statlig skatt (jfr prop. 1973:90 s. 213). Det följer av 1 kap. 4 § andra stycket och 9 kap. 1 § regeringsformen att riksdagen beslutar om skatter till staten.

En EU-förordning är, som anges i lagrådsremissen, direkt tillämplig i varje medlemsstat och ska i Sverige behandlas som svensk lag. En sådan rättsakt bör som utgångspunkt inte inkorporeras i eller transformeras till nationell rätt eftersom några särskilda åtgärder för att införliva en förordning generellt sett inte får vidtas.

Lagrådet noterar dock att det av förordningen direkt kan utläsas att regelverket avseende det obligatoriska taket inte är möjligt att tillämpa utan att det genomförs i nationell rätt. I artikel 6.5 anges t.ex. att kommissionen ska ge medlemsstaterna vägledning om genomförandet av artikel 6. Till detta kommer att de flesta av bestämmelserna är riktade till medlemsstaterna. I övrigt innehåller förordningen i denna del i huvudsak bestämmelser som ger medlemsstaterna olika valmöjligheter eller möjlighet att bibehålla eller införa åtgärder som ytterligare begränsar marknadsintäkterna.

Regelverket är alltså av en sådan karaktär att det – på samma sätt som ett direktiv – måste genomföras i svensk rätt för att det över huvud taget ska kunna tillämpas. Det innebär att det inte är tillräckligt att införa kompletterande bestämmelser till förordningen i form av bl.a. förfaranderegler utan det behövs en heltäckande reglering, såväl materiella bestämmelser som förfaranderegler.

I lagrådsremissens förslag till reglering finns bestämmelser om skattepliktens omfattning, skattskyldighet och dess inträde, beskattningsunderlaget, skattens storlek och förfaranderegler. Det kan vidare noteras att lagen inte ska tillämpas retroaktivt från och med det datum som anges i förordningen, se artikel 22.2 c, trots att den baseras på en förordning som rent formellt inte behöver genomföras genom en nationell rättsakt. Det handlar alltså om en heltäckande reglering som införs genom lag.

Mot bakgrund av det sagda anser Lagrådet att den föreslagna regleringen är i överensstämmelse med bestämmelserna i regeringsformen om att riksdagen beslutar om skatt. En annan sak är att bestämmelserna i lagen – i likhet med vad som gäller vid tillämpning av lagstiftning som genomför direktiv – kommer att tolkas i ljuset av motsvarande bestämmelser i förordningen, och att en regel i förordningen blir direkt tillämplig om den inte är korrekt genomförd.

1 §

I paragrafen finns en upplysning om att lagen kompletterar EU-förordningen. Paragrafen ger intryck av att förordningen innehåller direkt tillämpliga materiella bestämmelser och att regleringen i lagen är av kompletterande karaktär. Uttaget av den nu aktuella skatten ska – som framgått av det föregående inledande avsnittet – i sin helhet regleras i den nu föreslagna lagen. Paragrafen ger således ett missvisande intryck. Det vanliga uttryckssättet "kompletterar" i samband med förordningar passar inte i detta sammanhang.

Lagrådet förordar att paragrafen ges följande lydelse.

I denna lag finns bestämmelser med anledning av rådets förordning (EU) 2022/1854 av den 6 oktober 2022 om en krisintervention för att komma till rätta med de höga energipriserna i den del förordningen avser ett tak för marknadsintäkter på elproducenter.

8 §

I paragrafen finns en definition av begreppet inmatning. Med inmatning avses, enligt definitionen, överföring av el från kraftproduktionsanläggningen där den framställs. I författningskommentaren anges att till en kraftproduktionsanläggning i den här bemärkelsen räknas även ett icke koncessionspliktigt nät mellan den fysiska anläggningen och det koncessionspliktiga nätet. Det kan ifrågasättas om det finns täckning för detta uttalande i lagtexten. Lagrådet förordar följande lydelse.

Med inmatning avses överföring av el från kraftproduktionsanläggningen där den framställs till ett koncessionspliktigt nät. Till en kraftproduktionsanläggning räknas även ett icke koncessionspliktigt nät som hänger samman med anläggningen.

11 §

I paragrafen föreskrivs att el är skattepliktig enligt lagen endast om den "framställs" under kalendermånaderna mars till och med juni 2023. Ordet "framställs" används också i 10 och 12 §§, som reglerar skattepliktens omfattning. I skattskyldighetsreglerna (13–15 §§) används i stället orden "matar in". Det bör framgå om det är någon skillnad mellan dessa uttryckssätt.

13 §

I bestämmelsen regleras vem som är skattskyldig enligt lagen.

I ett första stycke anges att den som matar in skattepliktig el är skattskyldig.

I de följande två styckena finns regler om vad som ska gälla för företag som ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen. Tanken med de särskilda reglerna om koncerner är enligt lagrådsremissen att moderföretaget i en koncern

ska vara skattskyldigt för all skattepliktig el som matas in av företag inom koncernen. Detta ska dock gälla endast då moderföretaget är registrerat i Sverige. Är moderföretaget inte registrerat här är avsikten att skattskyldigheten ska ligga på ett företag på så hög nivå som möjligt av de koncernföretag som är registrerade i Sverige. Om det finns flera företag på den nivån ska det företag som har högst omsättning vara skattskyldigt.

Lagrådet är emellertid tveksamt till att en sådan regel om överflyttning av skattskyldighet i en koncern ska införas och särskilt att regeln ska göras obligatorisk. Svensk beskattning utgår från att en juridisk person är ett eget skattesubjekt. Att flytta skattskyldigheten från ett företag där beskattningsunderlaget finns till ett annat koncernföretag – utan att det sker någon förmögenhetsöverföring – är ett helt nytt och främmande inslag i det svenska skattesystemet. Genom det remitterade förslaget kommer skattskyldigheten att kunna ligga på ett företag som inte alls matar in någon el.

Bestämmelsen om koncerner i årsredovisningslagen bygger på vilket inflytande ett företag har över ett annat. Till exempel anses den som ensam eller tillsammans med dotterföretag innehar mer än hälften av rösterna i ett annat företag som ett moderföretag och det andra företaget som ett dotterföretag. Men inflytandet kan också bestå i rätten att utse ledamöter i företagets styrelse eller att ägarföretaget genom avtal förfogar över rösträtten. Det kan alltså vara så att andelsägandet är mycket begränsat. Det kan t.o.m. förekomma att ett och samma företag ingår i olika koncerner. Om ett sådant företag skulle mata in el är det oklart vilket koncernmoderföretag som är skattskyldigt.

Vid inkomstbeskattningen ska enligt förslaget avdrag medges för skatten på överintäkter. Det företag som har matat in elen är det som

vid inkomstbeskattningen är skattskyldigt för intäkterna av den inmatade elen. Detta företag får inte något avdrag för skatten på överintäkterna. I stället får koncernmoderföretaget avdraget. Det är inte givet att moderföretaget har tillräckliga inkomster för att fullt ut kunna utnyttja avdraget och därmed uppkommer ett underskott vid inkomstbeskattningen. Om det finns koncernbidragsrätt mellan företagen kan detta "rättas till" inom koncernen. Men då krävs en betydligt större ägarandel (mer än 90 procent av andelarna, se 35 kap. 2 § inkomstskattelagen) och alla företagsformer omfattas inte av den möjligheten.

De ovan redovisade konsekvenserna som en obligatorisk koncernregel medför har inte varit föremål för en djupare analys i den promemoria som ligger till grund för det remitterade förslaget. De har inte heller behandlats utförligt i lagrådsremissen.

Den föreslagna koncernregeln skulle kunna försvaras om det skapas ett system som innebär att varje företag kan föra över sin andel av inkomsterna från elen till det företag som formellt betalar in skatten. Men detta kan skapa betänkligheter i bolagsrättsligt hänseende liksom vid inkomstbeskattningen, särskilt om det saknas koncernbidragsrätt mellan företagen. Några sådana förslag finns dock inte med i den remitterade promemorian eller i lagrådsremissen och är sannolikt svåra att utforma. Lagrådet förordar därför inte att det införs en obligatorisk koncernregel för skattskyldighet.

Det framkommer dock i lagrådsremissen att det ofta är positivt för koncerner att det finns särskilda regler för koncernföretag, inte minst vid tillämpningen av regeln om finansiellt justeringsbelopp, se vidare Lagrådets yttrande angående 19 §.

Mot bakgrund av detta ser Lagrådet två alternativa lösningar.

Ett alternativ är att reglerna angående företag som ingår i koncerner överhuvudtaget inte införs.

Ett annat alternativ är att den föreslagna obligatoriska koncernregeln görs om till en frivillig koncernregel. Det innebär att om det så önskas får det göras en gemensam beräkning för hela koncernen och det uträknade beskattningsunderlaget redovisas av moderföretaget i egenskap av skattskyldigt. Flera remissyttranden tyder på att en sådan lösning är önskvärd. Inte minst inom koncerner där koncernbidrag med avdragsrätt kan lämnas mellan samtliga företag kan detta vara ett lämpligt alternativ. Vissa remissinstanser har velat att det ska vara möjligt att välja ett annat företag än moderföretaget som skattskyldigt. Lagrådet anser dock att det är rimligt att i lagtexten peka ut vilket företag inom koncernen som ska vara skattskyldigt.

En frivillig koncernregel förutsätter att samtliga företag som ingår i koncernen är överens om att moderföretaget är skattskyldigt. Om så inte är fallet kan de inte tillämpa den. Det innebär vidare att det måste meddelas Skatteverket vilket företag som är skattskyldigt och vilka företags inmatade el som omfattas av denna skattskyldighet. Detta görs på förhand. Den slutliga anmälan om vilka företags inmatade el som omfattas av skattskyldigheten måste dock anges i deklARATIONEN i vilken skatten och underlaget för skatten redovisas. Det innebär att de företag som ingår i koncernen vid utgången av redovisningsperioden, dvs. kalendermånaden, omfattas av skattskyldigheten och ska anges i deklARATIONEN. Om ett företag lämnar koncernen under den ifrågavarande redovisningsperioden kan det ifrågasättas om dess el ska omfattas av moderföretagets redovisningsskyldighet. Denna aspekt har inte lyfts upp i lagrådsremissen.

Det kan tilläggas att det förhållandet att sammansättningen av koncernen förändras under en pågående redovisningsperiod inte är

en fråga som är typisk för ett förfarande med en frivillig koncernregel utan den är även relevant för en obligatorisk sådan.

De bolagsrättsliga och inkomstskatterättsliga konsekvenser som en obligatorisk koncernregel ger upphov till uppstår inte vid en frivillig koncernregel eftersom en sådan regel innebär att bolagen genom ett avtal utser moderföretaget att agera som skattskyldigt på deras vägnar. Det torde innebära att de medel som moderbolaget behöver för att erlägga skatten kan föras över till moderbolaget utan att det medför några negativa konsekvenser.

Den i remissen föreslagna lagtexten avseende andra och tredje styckena ger därutöver enligt sin lydelse bilden av att regleringen endast avser den situationen att det inte finns något moderföretag i koncernen som är registrerat i Sverige och därmed inte tar sikte på det som är tänkt att vara huvudregeln, nämligen att det är det i Sverige registrerade moderföretaget som finns högst upp i hierarkin som ska vara skattskyldigt.

Lagrådet föreslår följande lydelse av andra och tredje styckena i paragrafen om koncernregeln görs om till en frivillig koncernregel.

Om den som är skattskyldig enligt första stycket ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) får i stället väljas att koncernens moderföretag ska vara skattskyldigt för all skattepliktig el som matas in av företag i koncernen. Med koncernens moderföretag avses det företag som inte har något eget moderföretag.

Om det saknas ett i Sverige registrerat moderföretag enligt andra stycket, är i stället det koncernföretag skattskyldigt som är registrerat i Sverige men inte har något i Sverige registrerat moderföretag. Om det finns flera sådana företag, är det av dessa företag som har högst omsättning skattskyldigt. Med omsättning avses nettoomsättningen enligt en under 2022 upprättad årsredovisning.

17 §

Enligt förordningen ska beräkningen av det obligatoriska taket baseras på realiserade marknadsintäkter såsom uttrycket definieras i

artikel 2.5. Se även skäl 30 där det anges att taket endast bör tillämpas på realiserade marknadsintäkter, oavsett i vilken avtalsform elhandeln sker. Beräkningen av intäkterna enligt det remitterade förslaget ska däremot baseras på priset på dagenföremarknaden som fastställs av elbörsen Nord Pool. Utgångspunkten för beräkningen är således ett antagande om att det priset motsvarar den realiserade intäkten per enhet.

Enligt det remitterade förslaget ska det emellertid beräknas ett finansiellt justerat belopp som innebär att beskattningsunderlaget motsvarar den skattskyldiges faktiska intäkter från skattepliktig el under den aktuella kalendermånaden. Mot denna bakgrund och eftersom förordningen är konstruerad på ett sådant sätt att den inte kan tillämpas direkt, bör den valda metoden för beräkningen av marknadsintäkter anses vara förenlig med dess motsvarighet i förordningen.

19 §

I paragrafen regleras hur det finansiella justeringsbeloppet ska beräknas.

Ett av de alternativ Lagrådet förordar beträffande skattskyldighetsregeln i 13 § är att koncernregeln inte införs, dvs. att huvudregeln enligt första stycket ska gälla oavsett om den som matar in skattepliktig el ingår i en koncern eller ej. Detta förslag, om det följs, medför att andra stycket till den nu aktuella paragrafen stryks.

Det innebär emellertid att uttaget av skatten blir mindre effektivt när företag som ingår i samma koncern är motparter i ett avtalsförhållande som påverkar den skattskyldiges realiserade intäkter. Det behövs därför en regel som eliminerar effekterna av olika former av avtal mellan den skattskyldige och andra koncernföretag och tar höjd för det andra koncernföretagets avtalsenliga rättigheter och

skyldigheter gentemot externa parter. En sådan bestämmelse kan utformas enligt följande.

En skattskyldig som ingår i en koncern ska vid beräkningen av ett finansiellt justeringsbelopp beakta ett annat koncernföretags avtalsenliga rättigheter och skyldigheter som hänför sig till den skattskyldiges el som matats in under månadens kvalificerade timmar. Vid beräkningen ska det bortses från sådana avtal mellan den skattskyldige och koncernföretagen.

Med koncernföretag avses företag som ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Det kan i förevarande sammanhang noteras att en regel som innebär att det vid beräkningen av beskattningsunderlaget ska bortses från de nu aktuella avtalen mellan den skattskyldige och koncernföretagen, ger ett resultat som är likvärdigt med det resultat som en gemensam koncernberäkning av beskattningsunderlaget ger. Vid en gemensam koncernberäkning – t.ex. genom en tillämpning av en koncernregel, frivillig eller obligatorisk – kvittas de positiva och de negativa posterna mot varandra. Resultat av det enskilda avtalet blir alltså neutralt vid beräkningen av underlaget. Detta är likvärdigt med att man bortser från sådana avtal.

Det finns behov av att införa motsvarande reglering om det blir frivilligt att tillämpa koncernregeln. En sådan reglering kan utformas enligt följande.

Ett koncernföretag som är skattskyldigt enligt 13 § andra eller tredje stycket ska vid beräkningen av ett finansiellt justeringsbelopp även beakta övriga koncernföretags avtalsenliga rättigheter och skyldigheter.

En skattskyldig som ingår i en koncern ska, om 13 § andra eller tredje stycket inte är tillämpligt, vid beräkningen av ett finansiellt justeringsbelopp beakta ett annat koncernföretags avtalsenliga rättigheter och skyldigheter som hänför sig till den skattskyldiges el som matats in under månadens kvalificerade timmar. Vid beräkningen ska det bortses från sådana avtal mellan den skattskyldige och koncernföretagen.

Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen

3 kap. 1 §

I lagremissen föreslås ingen ändring av denna paragraf.

I paragrafens andra stycke finns en uppräkningslista där det anges i vilka paragrafer bestämmelser om vissa begrepp, termer och uttryck samt förklaringar i lagen finns.

Med anledning av att den nu föreslagna punktskatten inte ska anges i 3 kap. 15 § utan i en egen paragraf bör den nu aktuella paragrafen kompletteras så att det framgår att med punktskatt även avses punktskatt enligt 3 kap. 15 a §.

Övrigt

I artikel 6.3 i förordningen anges att medlemsstaterna ska införa ändamålsenliga åtgärder för att förhindra kringgående av de skyldigheter som läggs på producenterna i fråga om beräkningen av beskattningsunderlaget och ska särskilt se till att taket för marknadsintäkter tillämpas effektivt i de fall då producenterna kontrolleras, eller delvis ägs, av andra företag, särskilt om de ingår i ett vertikalt integrerat företag. Vidare finns i artikel 7.6 en långtgående informationsskyldighet för producenter, förmedlare och relevanta marknadsaktörer för att en effektiv tillämpning av artikel 6 ska komma till stånd.

En koncernregel om skattskyldighet – oavsett om den är obligatorisk eller frivillig att tillämpa – innebär att det koncernföretag som är skattskyldigt måste hämta in information från övriga koncernföretag, såväl svenska som utländska, för att beräkna beskattningsunderlaget.

Lagrådets förslag att inte införa någon koncernregel innebär, om det följs, att det måste införas en bestämmelse om finansiellt justeringsbelopp för att bl.a. hantera effekterna av olika former av avtal mellan den skattskyldige och övriga koncernföretag. Det finns alltså även i en sådan situation behov av att den skattskyldige hämtar in information från övriga koncernföretag för att ta fram det finansiella justeringsbeloppet och på så sätt beräkna ett korrekt beskattningsunderlag.

Det bör under det fortsatta lagstiftningsarbetet övervägas om det behövs någon reglering i detta avseende.