

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

## Avdrag för klimatkompensation genom borttagning av utsläppsrätter

Mars 2016

## Sammanfattning

Inför budgetpropositionen för 2017 är det angeläget att skatteförslag kan förberedas genom remittering och granskning av Lagrådet. Om förslagen kommer att presenteras i budgetpropositionen för 2017, och med vilken utformning, blir beroende av de överläggningar som förs i det slutliga arbetet med budgetpropositionen

I promemorian föreslås att det införs en rätt för företag som inte omfattas av EU:s system för handel med utsläppsrätter att göra avdrag för borttagning av utsläppsrätter som utgör kapitaltillgångar och som görs för att klimatkompensera för växthusgaser som har släppts ut i den egna verksamheten. För de enskilda näringsidkarnas del kommer avdraget, som en följd av avdragets infogande i gällande rätt, att fås i inkomstslaget kapital.

Lagändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2016.

## Innehåll

1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
2	Inledning – klimatkompensation.....	6
3	Utsläppsrätter .....	6
4	Gällande rätt.....	10
5	Bedömning av avdragsrätten för klimatkompensation.....	12
6	Avdragsrätt för borttagning av utsläppsrätter.....	14
7	Konsekvensanalys .....	18
8	Författningskommentar .....	21

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup>  
*dels* att det i lagen införs två nya bestämmelser, 25 a kap. 26 och  
27 §§ av följande lydelse,  
*dels* att det närmast före den nya 25 a kap. 26 § ska läggas till en ny  
rubrik av följande lydelse,  
*dels* att 25 a kap. 1 § och 42 kap. 2 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

## **25 a kap.**

### **1 §<sup>2</sup>**

I detta kapitel finns bestämmelser om

- företag i intressegemenskap i 2 §,
- näringsbetingade delägarätter i 3–8 §§,
- skalbolagsbeskattning i 9–18 §§,
- kapitalförluster på vissa fordringar m.m. i 19 §,
- kapitalförluster på andelar i handelsbolag i 20 §,
- vissa tillgångar i handelsbolag i 23–24 §§,
- bostäder i fåmansföretag i 25 §.

– bostäder i fåmansföretag i 25 §,  
– borttagning av utsläppsrätter i 26 och 27 §§.

## **Borttagning av utsläppsrätter**

### **26 §**

*Borttagning av en utsläppsrätt  
likställs med avyttring.*

### **27 §**

*En kapitalförlust på grund av  
borttagning av en utsläppsrätt får  
bara dras av i den utsträckning  
utsläppsrätten motsvarar närings-  
verksamhetens utsläpp av sådana  
växthusgaser som avses i 1 kap.  
2 b § lagen (2004:1199) om han-  
del med utsläppsrätter under det  
aktuella beskattningsåret.*

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2009:1413.

## 42 kap.

### 2 §

I inkomstslaget kapital tillämpas bestämmelserna i inkomstslaget näringsverksamhet om

- mervärdesskatt i 15 kap. 6 §, 16 kap. 16 § och 19 kap. 14 §,
  - utgifter för representation i 16 kap. 2 §,
  - utländsk skatt i 16 kap. 18 och 19 §§,
  - förvärv av tillgångar till underpris i 23 kap. 11 §,
    - *borttagning av utsläppsrätter,  
i 25 a kap. 26 och 27 §§, om den  
skattskyldige är en enskild  
näringsidkare,*
  - återföring av avdrag för avsättning till ersättningsfond och särskilt tillägg i 31 kap. 21 och 22 §§, och
  - avdrag för respektive avräkning av skatt i 37 kap. 30 a §, 38 kap. 20 § och 38 a kap. 22 §.
- 

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2016.

## 2 Inledning – klimatkompensation

Det förekommer att företag på olika sätt vill "klimatkompensera" för verksamhetens utsläpp av växthusgaser. Med detta avses i denna promemoria något annat än att företaget vidtar direkta åtgärder för att minska verksamhetens utsläpp av växthusgaser, t.ex. genom övergång till andra insatsvaror eller produktionsprocesser eller annan teknik, som är skonsammare mot miljön. De kostnader som sådana åtgärder är förenade med utgör sedvanliga driftskostnader och får som sådana dras av vid inkomstbeskattningen.

Klimatkompensation i den betydelse som avses i denna promemoria handlar om att företaget med utgångspunkt i verksamhetens klimatpåverkan försöker kompensera för denna på något annat sätt i efterhand. Det kan handla om att stimulera verksamhet som direkt eller indirekt och på kort eller lång sikt är avsedd att ha positiva miljöeffekter och minska utsläppen av växthusgaser mer än vad som annars skulle ha skett. Bidrag till trädplantering som ökar upptaget av växthusgaser från atmosfären i vissa delar av världen kan också vara ett sådant exempel. Det kan också handla om att företaget kompenserar för sin egen klimatpåverkan genom att bidra till att klimatpåverkan från andra företag minskar. En åtgärd med den inriktningen skulle t.ex. kunna vara att genom borttagning minska tillgången till utsläppsrätter, som berättigar innehavaren till utsläpp av växthusgaser.

Frågan som behandlas i denna promemoria är om klimatkompensation – med fokus på borttagning av utsläppsrätter – utgör en avdragsgill kostnad i företagets verksamhet. Hur systemet med utsläppsrätter fungerar beskrivs i avsnitt 3. Svaret på frågan är att såsom gällande rätt, beskriven i avsnitt 4, ser ut så föreligger, enligt vad som framgår av avsnitt 5, ingen avdragsrätt för borttagning av utsläppsrätter för andra företag än de som tillhör den värdepappershandlande eller verksamhetsutövande sektorn. Mot den bakgrunden behandlas, i avsnitt 6, frågan om en avdragsrätt för andra borde införas, i de fall borttagningen sker för att klimatkompensera, samt frågan hur en sådan avdragsrätt i så fall skulle kunna utformas. Det mynnar ut i det lagförslag som finns i avsnitt 1. Slutligen bedöms, i avsnitt 7, vilka effekter införandet av en sådan avdragsrätt skulle ha.

## 3 Utsläppsrätter

### **EU:s system för handel med utsläppsrätter**

#### *Syftet och omfattningen*

I januari 2005 startade EU:s system för handel med utsläppsrätter (EU Emission Trading Scheme, EU ETS). Det syftar till att begränsa EU:s utsläpp av växthusgaser från energiproduktion och industri på ett kostnadseffektivt sätt, utan att snedvrida konkurrensen mellan

medlemsstaterna eller gentemot omvärlden, genom att internalisera de externa kostnader som är förknippade med dessa utsläpp.

Handeln med utsläppsrätter regleras genom ett särskilt direktiv, handelsdirektivet<sup>1</sup>, och omfattar alla EU:s medlemsländer. Även Norge, Liechtenstein och Island ingår i handelssystemet. Den nationella svenska lagreglering som bedömts nödvändig finns i lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter och förordningen (2004:1205) om handel med utsläppsrätter. Koldioxid är den huvudsakliga växthusgas som ingår i handelssystemet men för vissa verksamheter ingår även utsläpp av lustgas/dikväveoxid (N<sub>2</sub>O) och perfluorkolväten (PFCs).

De verksamheter som omfattas av systemet är förbränningsanläggningar med en installerad effekt över 20 MW, mineraloljeraffinaderier, malmtillverkning, järn- och stålanläggningar, mineralindustrin, pappers- och massabruk, produktion av organiska bas-kemikalier, produktion av icke järnmetaller, aluminiumtillverkning samt flygverksamhet inom EU. I Sverige omfattas även förbränningsanläggningar under 20 MW under förutsättning att de är anslutna till ett fjärrvärmenät med högre effekt än 20 MW. Systemet med utsläppsrätter omfattar cirka 770 svenska anläggningar inom industrin, energiproduktionen och flygsektorn. Inom EU berörs sammanlagt cirka 13 000 anläggningar. Det motsvarar cirka 45 procent av de samlade utsläppen av växthusgaser inom unionen.

#### *Mekanismen – sjunkande tak för utsläppen*

Systemet bygger på att det årligen sätts ett tak för de sammanlagda utsläppen, samtidigt som företagen varje år ska redovisa och överlämna utsläppsrätter som motsvarar deras faktiska utsläpp. Ett företag, som har större utsläpp än det har tillgång till utsläppsrätter, kan välja mellan att antingen köpa fler utsläppsrätter på marknaden eller att investera i åtgärder som minskar utsläppen. Ett företag, som å andra sidan släpper ut mindre koldioxid än det antal utsläppsrätter som företaget förfogar över, kan spara utsläppsrätterna eller sälja överskottet till andra företag.

Systemet med utsläppsrätter är indelat i olika så kallade handelsperioder. Den första startade 2005 som en försöksperiod. Den andra perioden omfattade åren 2008–2012 och den tredje omfattar åren 2013–2020. Från och med 2013 har nationella fördelningsplaner ersatts av ett gemensamt tak för medlemsländernas utsläpp. Taket kommer att sänkas successivt så att de totala utsläppen av växthusgaser från den handlade sektorn år 2020 kommer att ha minskat med 21 procent i förhållande till 2005 års nivå. För den andra handelsperioden mellan 2008–2012 delades över 95 procent av utsläppsrätterna ut gratis till de berörda anläggningarna. För handelsperioden 2013–2020 är auktionering den huvudsakliga tilldelningsprincipen. Ungefär hälften av utsläppsrätterna kommer att fördelas på det viset. Industrin och värmesektorn kommer att kunna få en

<sup>1</sup> Europaparlamentets 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, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 421/2014.

viss del av sina utsläppsrätter gratis. För industri som är utsatt för koldioxidläckage enligt särskilda kriterier gäller att större delen av utsläppsrätterna delas ut gratis. Elproduktion är inte berättigad till gratis tilldelning. Principen för gratis tilldelning under handelsperioden 2013–2020 baseras på förhandsbestämda produktiktmärken. Produktiktmärkena har konstruerats efter de 10 procent mest koldioxideffektiva anläggningarna i varje sektor inom EU.

## **Handel med utsläppsrätter**

### *Kostnadseffektiv utsläppsminskning genom handel, där alla kan delta*

Handel med utsläppsrätter ska möjliggöra en kostnadseffektiv minskning av utsläppen, eftersom åtgärder via handeln kan genomföras i de länder eller i de företag eller båda där det kostar minst att minska utsläppen. Även privatpersoner, miljöorganisationer och företag som inte omfattas av systemet kan handla med utsläppsrätter. I många fall är syftet med sådan handel att kompensera för sin egen klimatpåverkan.

Utsläppsrätterna kan köpas direkt från den som har utsläppsrätter att sälja eller via någon av de mäklare, börser eller andra förmedlare som har etablerat sig på marknaden. En förutsättning för att inneha utsläppsrätter är ett konto i ett av registren där transaktioner av utsläppsrätter registerförs.

### *Transaktioner av utsläppsrätter registerförs*

Alla transaktioner av utsläppsrätter ska registreras i ett särskilt register. Sedan juni 2012 använder EU en gemensam IT-plattform för utsläppsrätter inom handelssystemet, det så kallade Unionsregistret. Energimyndigheten är nationell administratör för den svenska delen av Unionsregistret.

Unionsregistret innehåller funktioner för att bl.a. föra över utsläppsrätter mellan olika konton, rapportera utsläpp samt överlämna utsläppsrätter för de anläggningar och luftfartygsoperatörer som ingår i EU ETS. Unionsregistret hanterar:

- Utfärdande av tilldelade utsläppsrätter
- Kontohantering (öppnande, uppdatering, stängande)
- Innehav av utsläppsrätter
- Överföring av utsläppsrätter
- Sparande av utsläppsrätter
- Borttagning av utsläppsrätter
- Rapportering av utsläpp
- Överlämnande av utsläppsrätter

Inom Unionsregistret är medlemsstaternas register sammankopplade för att möjliggöra transaktioner mellan dem.

För att kunna handla direkt inom EU:s handelssystem krävs att man har ett konto i Unionsregistret, i den svenska delen eller hos någon annan administrerande medlemsstat. Registren är inte en marknadsplats för handel med utsläppsrätter, utan där noteras endast transaktioner mellan två parter. Kontoinnehavarna administrerar själva sina utsläppsrätter och vid en försäljning är det säljaren som överför utsläppsrätter från sitt till köparens konto.



Eftersom det i registren inte sker någon handel utan bara en registrering av fullbordade transaktioner måste den som vill handla själv antingen göra det på egen hand i direktkontakt med en säljare av utsläppsrätter eller vända sig till mäklare eller börser för att upprätta köp- och säljkontrakt gällande utsläppsrätter.

#### *Registerföring kräver konto*

För att kunna registrera transaktioner måste man ansöka om och erhålla behörighet till Unionsregistret i form av ett konto. Ansökan är en process i flera steg. Alla ansökningar kräver att den sökande, som kan vara en fysisk eller juridisk person, skickar in dokumentation i pappersform till Energimyndigheten samt utför en elektronisk ansökan i själva registret.

En kontoinnehavare kan ha flera konton och varje konto måste ha åtminstone två ombud registrerade. Ombuden är personer som utför de uppgifter som kontoinnehavaren ålägger dessa, till exempel att utföra transaktioner eller notera utsläpp. För frivillig borttagning av en utsläppsrätt krävs att ytterligare ett ombud godkänner borttagningen.

Konton för hantering av utsläppsrätter är belagda med avgifter, 3 600 kronor för en ansökan och 2 000 kronor i form av en årlig avgift.

### **Andra typer av utsläppsrätter**

Det finns flera andra system för utsläppshandel utöver EU:s och med dem ett stort antal olika typer av utsläppsenheter. De mest vanligt förekommande utsläppsenheterna är de som utfärdas under FN:s ramkonvention för klimatförändringar och dess Kyotoprotokoll. Utöver dessa tillkommer flera andra regionala och nationella handelssystem som finns t.ex. i USA, Kina och Sydkorea, som alla har egna enheter med sina egna regler.

#### *Utsläppsenheter under Kyotoprotokollet*

- **Tilldelade utsläppsenheter** (Assigned amount units, AAU). Varje land med kvantitativt åtagande under Kyotoprotokollet har av FN fått sig tilldelat ett utsläppsutrymme som mäts i AAU (Assigned amount units). Handel med utsläppsutrymme mellan länder är tillåtet enligt Kyotoprotokollet för att på så sätt bidra till ett mer kostnadseffektivt uppfyllande av åtagandena.
- **Certifierade utsläppsminskningar** (Certified emission reductions, CER). CER är utsläppsenheter som utfärdas av FN för utsläppsminskningar genom projekt i utvecklingsländer utan åtaganden under Kyotoprotokollets mekanism för hållbar utveckling (Clean development mechanism, CDM). CER kan användas för att öka utsläppsutrymmet för ett land men kan även användas av företagen inom EU ETS (beroende på ursprungsland och i begränsad mängd). CER används också ofta för klimatkompensation. Utfärdandet av FN innebär att projekten uppfyller vissa kriterier och att utsläppsminskningen har granskats och verifierats.
- **Utsläppsminskningseenheter** (Emission reduction units, ERU). ERU är utsläppskrediter som härrör från projekt i länder som har ett

åtagande under Kyotoprotokollet, under mekanismen för gemensamt genomförande (Joint implementation, JI). ERU används på motsvarande sätt som certifierade utsläppsminskningar.

- **Långsiktig certifierad utsläppsminskning** (Long-term Certified Emission Reduction, ICER) representerar utsläppsminskningar från CDM-projekt som rör beskogning eller återbeskogning. En ICER är giltig till dess projektets krediteringsperiod går ut och måste ersättas med en AAU, CER, ERU eller RMU innan giltighetstiden går ut. ICER kan inte användas i EU ETS.
- **Sänkkredit** (Removal Unit, RMU) representerar utsläppsminskningar från Land Use, Land Use Change and Forestry-aktiviteter (LULUCF) i länder med åtagande om utsläppsbegränsningar under Kyotoprotokollet. Ett nettoupptag från LULUCF-aktiviteter resulterar i en Removal Unit (RMU) som kan läggas till den totala mängden AAU. De RMU som genererats under KP1 kommer att utfärdas under avräkningsperioden. RMU kan inte användas i EU ETS.
- **Tillfällig certifierad utsläppsminskning** (Temporary Certified Emission Reduction, tCER) representerar utsläppsminskningar från CDM-projekt som rör beskogning eller återbeskogning. tCER är ett alternativ till ICER men är bara giltiga till slutet av den åtagandeperiod som följer på den då de utfärdats. Varje tCER måste ersättas med en AAU, CER, ERU, RMU eller en annan tCER innan giltighetstiden går ut. tCER kan inte användas i EU ETS.

## 4 Gällande rätt

### Huvudregeln – avdrag för inkomsternas förvärvande och bibehållande

I 16 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns den grundläggande bestämmelsen om vilka utgifter som ska dras av i inkomstlaget näringsverksamhet. Motsvarande regler finns i 12 kap. 1 § och 42 kap. 1 § avseende inkomstlagen tjänst och kapital. Dessa regler kompletteras av särskilda regler för varje inkomstslag. Den huvudregel som kommer till uttryck i nämnda bestämmelser är att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster ska emellertid dras av även om de inte har den karaktären. Normalt görs det inte någon prövning av om en utgift har varit motiverad eller inte. I stället har Högsta förvaltingsdomstolen, HFD, (RÅ 2000 ref. 31 I) uttalat att det i fråga om aktiebolag finns en klar presumtion för att dess utgifter uppfyller det i 16 kap. 1 § IL uppfyllda villkoret för avdragsrätt. Endast i det undantagsfallet att det framstår som uppenbart att en utgift inte är ägnad att bidra till intäkternas förvärvande och bibehållande kan avdrag vägras med hänvisning till dessa kriterier.

## **Undantag – avdragsförbud för gåvor**

Från huvudregeln i 16 kap. 1 § IL finns undantag, i form av avdragsförbud, enligt vilka avdrag inte ska göras för vissa utgifter. Det gäller t.ex. för gåvor, 9 kap. 2 § andra stycket IL. Avdragsförbudet gäller för samtliga inkomstslag. Gränsen mellan dessa bestämmelser och vad som alltså ska dras av respektive inte dras av, har kommit att prövas i ett antal rättsfall rörande så kallad sponsring (se t.ex. ovan nämnda avgörande). Därvid har HFD uttalat att med sponsring förstås i regel att ett företag (sponsorn) lämnar ekonomiskt stöd till en verksamhet av idrottslig, kulturell eller annars allmännyttig natur. HFD konstaterar därefter att det inte finns något för alla förhållanden enhetligt gåvobegrepp, samtidigt som alla former av gåvor torde kännetecknas av att tre rekvisit samtidigt är för handen, nämligen förmögenhetsöverföring, frivillighet och gåvoavsikt. Av detta följer enligt HFD att det inte föreligger någon gåva – och därmed inte heller förutsättning för tillämpning av avdragsförbudet – i de fall då mottagaren utfört motprestationer och värdet av dessa svarat mot den lämnade ersättningen. HFD konstaterar i det sammanhanget att mottagarens prestationer kan vara av olika slag och uttalar att hänsyn bör tas inte bara till direkta tjänster, exempelvis exponering av reklam som mottagaren står för enligt ett med sponsorn träffat avtal, utan också till tjänster som mer indirekt kommer sponsorn till godo. Det kan t.ex. finnas så stark anknytning mellan sponsorns och mottagarens verksamheter att en av sponsringen möjliggjord ökning av den av mottagaren bedrivna verksamheten bör utesluta en tillämpning av avdragsförbudet. HFD sammanfattar på följande vis: "[S]ponsring träffas av förbudet mot avdrag för gåvor om mottagaren inte tillhandahåller någon direkt motprestation och ersättningen inte heller avser en verksamhet hos mottagaren som har ett sådant samband med sponsorns verksamhet att ersättningarna kan ses som indirekta omkostnader i denna. Den omständigheten att sponsringen är ägnad att förbättra sponsorns goodwill och därigenom kan vara kommersiellt motiverad innebär således inte i sig att sponsringen förlorar sin karaktär av gåva."

## **Huvudregeln och avdragsförbudet för gåvor tillämpade vid viss klimatkompensation**

I ett senare rättsfall där ett företag yrkade avdrag för klimatkompensation i form av ersättning som skapade förutsättningar för trädplantering i Uganda har HFD (HFD 2014 ref. 62) uttalat att det av regleringen följer att utgifterna är avdragsgilla, om de syftar till att förvärva och bibehålla inkomster och avdragsförbudet inte är tillämpligt. HFD hänvisar även till tidigare praxis (bl.a. rättsfallet ovan). HFD kom fram till att avdrag inte kunde medges eftersom någon direkt motprestation inte kom bolaget till del och eftersom det inte heller fanns någon egentlig anknytning mellan bolagets verksamhet avseende ekologiska produkter och trädplanteringen.

## 5 Bedömning av avdragsrätten för klimatkompensation

### Huvudregeln och avdragsförbudet för gåvor

Frågan om avdrag kan erhållas för klimatkompensation i form av inköp och borttagning av utsläppsrätter har inte klarlagts genom något avgörande från HFD. Avdrag kan erhållas om utgiften omfattas av 16 kap. 1 § IL, dvs. är en utgift för att förvärva och bibehålla inkomster och inte omfattas av avdragsförbudet för gåvor i 9 kap. 2 andra stycket IL. Som framgått av beskrivningen i avsnitt 4 om gällande rätt finns en klar presumtion för att aktiebolagens utgifter är av nyss nämnt slag. Presumtionen bryts endast om det är uppenbart att en utgift *inte är ägnad* att bidra till intäkternas förvärvande och bibehållande. Det kan knappast påstås att detta skulle vara uppenbart när det rör sig om dessa utgifter. Vid den bedömningen framstår det nämligen som svårt att – såsom vid en prövning mot gåvoförbudet – bortse från det goodwill- och reklamvärde som klimatkompensationen kan ha för företaget.

I det läget uppkommer frågan om i stället gåvoförbudet hindrar avdrag. Avgörande blir huruvida någon motprestation har erhållits eller, om så inte är fallet, om utgiften på grund av sambandet mellan verksamheterna i vart fall kan ses som en indirekt omkostnad i verksamheten. Vid inköp av en utsläppsrätt till marknadspris erhåller köparen en tillgång vars värde motsvarar vad som har betalas för utsläppsrätten. Köparen erhåller alltså en motprestation som svarar mot den egna prestationen. Det är därmed inte fråga om någon gåva, även om köparen omedelbart efter köpet eller senare skulle välja att ta bort utsläppsrätten. Avdragsförbudet för gåvor hindrar således inte avdrag.

Med detta sagt behandlas inte närmare hur avdraget faktiskt utförs. Helt kort kan emellertid nämnas att i fråga om t.ex. lagertillgångar så sker den skattemässiga kostnadsföringen genom sambandet med bokföringen, som återspeglar kostnaden för sålda varor.

### Särskilda regler om avdrag för förlust på kapitaltillgångar

I föregående avsnitt har kostnaden för klimatkompensation genom inköp och borttagning av utsläppsrätter ställts i relation till huvudregeln i 16 kap. 1 § IL. Därmed är emellertid inte sagt att denna typ av klimatkompensation faktiskt omfattas av den regleringen. Som framgått av avsnittet om gällande rätt finns en särskild reglering i fråga om bl.a. kapitalförluster. Det finns anledning att titta närmare även på denna reglering och den betydelse den eventuellt kan ha för avdragsrätten för klimatkompensation genom inköp och borttagning av utsläppsrätter.

Enligt andra meningen i 16 kap. 1 § IL ska bl.a. kapitalförluster dras av även om de inte är utgifter för inkomsternas förvärvande eller bibehållande. Det generella avdragsförbudet för gåvor gäller emellertid även i samband med kapitalförluster. Dessutom utgör en överlåtelse i form av en gåva definitionsmässig inte någon avyttring (se nedan), varför den inte utlöser någon kapitalförlust.

För juridiska personer räknas inkomster och utgifter i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet, 13 kap. 2 § IL. Vad som för enskilda näringsidkare hör till näringsverksamheten beror på vad för slags tillgång det är fråga om, se 13 kap. 6 och 7 §§ IL.

I 25 kap. IL finns särskilda regler om kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet. Därutöver finns kompletterande regler bl.a. i 25 a kap. IL som gäller för vissa särskilda typer av tillgångar. Med kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet avses enligt 25 kap. 3 § första stycket IL vinst och förlust vid *avyttring* av kapitaltillgångar. Med *kapitaltillgångar* avses enligt andra stycket samma lagrum andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar, inventarier och patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 IL.

Grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster finns i kapitel 44 IL. Där finns bland annat huvudregeln (3 §) för vad som avses med *avyttring*, nämligen försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar. Särskilda bestämmelser för vissa slag av tillgångar finns i ytterligare kapitel, som hänvisas till bl.a. i 25 kap. 2 § IL.

Gåvoförbudet i 9 kap 2 § andra meningen IL gäller, som tidigare nämnts, i samtliga inkomstslag men kan bortses från eftersom det redan har konstaterats att köp av en utsläppsrätt till marknadsvärde inte innehåller något gåvoinslag.

I det här sammanhanget blir en avgörande omständighet i stället att en kapitalförlust med avseende på en kapitaltillgång definitionsmässigt förutsätter att tillgången i fråga har avyttrats, samtidigt som borttagning av en utsläppsrätt inte hör till de händelser som omfattas av avyttringsbegreppet såsom detta definieras. Genom borttagning av en utsläppsrätt som utgör en kapitaltillgång hos innehavaren uppkommer således inte någon avdragsrätt.

### **Sammanfattning – inget avdrag utanför den värdepappershandlande eller verksamhetsutövande sektorn**

För att sammanfatta de två föregående avsnitten så är bedömningen att gällande rätt inte medger avdrag för klimatkompensation i form av inköp och borttagning av utsläppsrätter, i de fall dessa är kapitaltillgångar hos innehavaren, men väl i övriga fall.

Innehavda utsläppsrätter utgör kapitaltillgångar (jfr 25 kap. 3 § andra stycket IL) för alla andra innehavare än sådana som *antingen*

- bedriver handel med utsläppsrätter i sådan omfattning att innehavda utsläppsrätter utgör lagertillgångar (jfr 17 kap. 3 § IL), dvs. bedriver värdepappershandel, *eller*
- är berättigade till tilldelning av utsläppsrätter enligt lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter, dvs. bedriver verksamhet som kräver tillstånd för utsläpp av växthusgaser, i vilket fall utsläppsrätterna också utgör lagertillgångar (jfr 17 kap. 22 a § IL).

Nämnda kategorier av företag benämns fortsättningsvis värdepappershandlande respektive verksamhetsutövande. Merparten av företagen i

Sverige hör inte till någon av dessa kategorier och kan således inte få avdrag för denna typ av klimatkompensation. För enskilda näringsidkare lär utsläppsrätter, såsom den skatterättsliga regleringen är utformad, undantagslöst ligga utanför näringsverksamheten och således beskattas enligt reglerna om kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstlagen kapital. Det innebär att de inte i något fall kan få avdrag, som hänför sig till utsläppsrätter, i inkomstlagen näringsverksamhet. För såväl enskilda näringsidkare som övriga behandlas utsläppsrätterna enligt reglerna i 52 kap. IL om "andra tillgångar" (än sådana som behandlas i kap. 45, 46, 48 och 50 IL).

Det kan avslutningsvis noteras att det förekommer att miljö- och naturskyddsorganisationer erbjuder sig att mot ersättning ta bort utsläppsrätter som organisationen innehar. I det läget kommer inte nödvändigtvis den som beordrar borttagningen att ha stått som ägare till utsläppsrätten i handelsregistret när den tas bort, trots att denne – efter att ha betalat för utsläppsätten och dennas borttagning – rent civilrättsligt kan betraktas som ägare till utsläppsrätten. Det illustrerar det förhållande att frågan huruvida avdragsrätt föreligger i enlighet med ovan ska bedömas i förhållande till den som äger utsläppsrätten vid borttagningen, även om det inte är denne som är införd i handelsregistret. I en situation som den beskrivna har således varken den som har beordrat borttagningen – och som förutsätts stå utanför den värdepappershandlande eller verksamhetsutövande sektorn – eller den som har utfört borttagningen, men som möjligen handlar med utsläppsrätter i någon mening, någon rätt till avdrag.

## 6 Avdragsrätt för borttagning av utsläppsrätter

**Förslag:** Det införs en avdragsrätt i inkomstlagen näringsverksamhet för kapitalförlust vid borttagning av utsläppsrätter inom EU:s system för handel med utsläppsrätter. För enskilda näringsidkare införs avdragsrätten i inkomstlagen kapital. En sådan kapitalförlust får bara dras av i den utsträckning den motsvarar näringsverksamhetens utsläpp under det aktuella beskattningsåret.

### Skälen för förslaget

*Avdrag för klimatkompensation genom borttagning av utsläppsrätter bör införas*

Världens länder har enats om att ökningen av den globala medeltemperaturen ska begränsas till väl under 2 grader och att man ska sträva efter 1,5 grader. Detta ställer krav på skärpta ambitioner inom klimatpolitiken globalt. Regeringen har ambitionen att Sverige ska bli ett av världens första fossilfria välfärdsländer. Att höja ambitionen i klimatpolitiken, stärka EU:s klimatåtagande och främja svenska företags engagemang och

få alla att delta i klimatarbetet är i detta sammanhang prioriterade frågor för regeringen.

Andra företag än de som är tillståndspliktiga enligt lagen om handel med utsläppsrätter eller som handlar med utsläppsrätter kan inte få avdrag för den kostnad det innebär att förvärva en utsläppsätt och sedan frivilligt ta bort den så att den inte längre går att använda i handelssystemet eller på något annat sätt. Som tidigare framgått går det inte heller att få avdrag för annan typ av klimatkompensation i de fall den från juridiska utgångspunkter får ses som en gåva.

En avdragsrätt för borttagning av utsläppsrätter inom EU ETS sänker ett företags kostnader för denna typ av insats och kan få företag att klimatkompensera mer vilket kan bidra till minskade klimatutsläpp. Ett avdragsgillt alternativ för klimatkompensation kan öka intresset för att beräkna sitt företags utsläpp av växthusgaser och sedan kompensera för dessa genom förvärv och borttagning av utsläppsrätter. Det kan leda till ökat intresse för klimatinsatser och till att fler företag engagerar sig i klimatarbetet.

Borttagningen av utsläppsrätter inom utsläppshandelssystemet leder till en minskad tillgång på utsläppsrätter inom systemet och därmed till ett minskat utsläppsutrymme. På sikt tvingas då andra företag att släppa ut mindre, dvs. de egna utsläppen kompenserar man för genom att andra verksamheter med lägre marginalkostnader minskar utsläppen mer än vad de annars skulle ha gjort. En minskad tillgång på utsläppsrätter bidrar även till att stärka handelssystemets prissignal och kan, allt annat lika, ge något högre utsläppsrättspriser.

De positiva effekterna för klimatet som en avdragsrätt för borttagning av utsläppsrätter bedöms leda till gör att det är motiverat att införa en sådan avdragsrätt, även om det generellt är önskvärt att undvika denna typ av särregler i enlighet med de skattepolitiska riktlinjer som riksdagen har antagit efter förslag från regeringen (prop. 2014/15:100, avsnitt 5.5, bet. 2014/15:FiU20, rskr. 2014/15:254).

Avdragsrätten för klimatkompensation bör tydligt kopplas till en borttagning av utsläppsrätten i registret för utsläppsrätter (unionsregistret). Detta för att säkerställa att den önskade climateffekten faktiskt uppstår och att effekten på utbudet av utsläppsrätter blir permanent genom att utsläppsrätten inte kan bli tillgänglig på marknaden vid ett senare tillfälle.

#### *Avdraget bör bara omfatta utsläppsrätter inom EU:s handelssystem*

När det gäller frågan vilka utsläppsrätter som ska omfattas av avdragsrätten görs bedömningen att avdragsrätten bör begränsas till utsläppsrätter inom EU:s handelssystem. En stor del av klimatkompensationen sker i dag genom CDM och i viss utsträckning genom andra standarder. När det gäller andra typer av utsläppsrätter kopplade till FN och Kyoto-protokollet samt andra standarder är osäkerheterna när det gäller prissättning på marknaden för dessa utsläppsrätter i dagsläget för stora för att det ska vara lämpligt att införa någon avdragsrätt med avseende på dem. Avsaknaden av en centraliserad marknad för FN-utsläppsrätter och andra certifikat gör det svårt att med bestämdhet avgöra vilken nivå på avdrag per ton växthusgaser som är rimlig.

Avgränsningen till utsläppsrätter inom EU:s handelssystem följer även av behovet av att tydligt avgränsa avdragsrätten för klimatkompensation mot en gåva. Enbart utsläppsrätter inom EU:s system för handel med utsläppsrätter har entydiga marknadsvärden.

*Avdraget bör bara omfatta företag och enskilda näringsidkare*

Rätten att göra avdrag för klimatkompensation genom borttagning av utsläppsrätter bör begränsas till de företag och enskilda näringsidkare som bedriver näringsverksamhet som leder till utsläpp av växthusgaser. Företag som redan har en rätt till avdrag för utsläppsrätter som tas bort på grund av att de hör till den värdepappershandlande eller verksamhetsutövande sektorn bör inte omfattas av den avdragsrätt som föreslås i denna promemoria. Inte heller fysiska personer som inte bedriver näringsverksamhet bör omfattas av förslaget eftersom det skulle strida mot det grundläggande förbudet mot avdrag för privata levnadskostnader i 9 kap. 2 § IL.

*Avdraget bör avse klimatkompensation av den egna verksamheten*

Syftet med att införa ett avdrag är att det ska stimulera till klimatkompensation och eget miljöarbete. Avdragsrätten bör därför kopplas till den egna verksamhetens direkta utsläpp av växthusgaser, på så sätt att avdrag förutsätter att borttagna utsläppsrätter motsvarar näringsverksamhetens utsläpp av sådana växthusgaser som avses i 1 kap. 2 b § lagen (2004:1199) om utsläppsrätter, dvs. utsläpp av koldioxid, dikväveoxid eller perfluorkolväten. Det är sådana utsläpp som innehavet av utsläppsrätter berättigar till, för de verksamhetsutövare som omfattas av nämnda lag. Verksamhetens eventuella negativa påverkan på miljön i andra avseenden, t.ex. genom utsläpp av miljögifter eller förbrukning av ändliga resurser, kommer således inte att med avdragsrätt kunna miljökompenstras för genom borttagning av utsläppsrätter.

Det är bara den aktuella verksamhetens direkta klimatpåverkan genom utsläpp av växthusgaser som bör föranleda avdragsgill klimatkompensation genom borttagning av utsläppsrätter. Exempelvis underleverantörers, hyresvärdars, elleverantörers eller kunders klimatpåverkan bör inte beaktas vid bedömningen av verksamhetens utsläpp av växthusgaser. Dels är risken annars uppenbar att flera företag gör avdrag för samma utsläpp, dels bör avdraget knytas till den som faktiskt åstadkommer utsläppen och som därmed skulle kunna göra någonting åt dem. Kravet på koppling mellan avdragsrätten och verksamhetens utsläpp av växthusgaser medför att företaget måste ha uppmätt eller på något sätt ha beräknat utsläppen, men det får förutsättas av den som gör anspråk på att klimatkompensera för sin verksamhet. Det är dessutom den som yrkar ett avdrag för klimatkompensation som ska styrka sin rätt till avdrag.

Det är visserligen en något speciell situation, men det kan ändå nämnas hur man ska se på den egna verksamheten i samband med en kvalificerad fusion eller fission och vad som då händer med avdraget. Enligt befintliga regler gäller att om en näringsverksamhet eller en del av en näringsverksamhet genom en kvalificerad fusion eller fission förs över till det övertagande företaget, inträder det övertagande företaget i det överlåtande företags skattemässiga situation. Företaget ska anses ha bedrivit



det överlåtande företags näringsverksamhet från ingången av det överlåtande företags sista beskattningsår (37 kap. 18 § IL). Av detta följer att det övertagande företaget i en sådan situation får tillgodoräkna sig utsläpp hänförliga till den överlåtna näringsverksamheten för tiden före fusionen eller fissionen, dock bara till den del utsläppen avser det aktuella beskattningsåret (37 kap. 19 § IL). På motsvarande sätt gäller att klimatkompensation i form av borttagning av utsläppsrätter som det överlåtande företaget har gjort före fusionen eller fissionen beaktas i det överlåtande företaget i den utsträckning utsläppsrätterna motsvarar näringsverksamhetens utsläpp, såväl före som efter ombildningen, under det aktuella beskattningsåret.

#### *Närmare om den lagtekniska utformningen av ett avdrag*

Vad närmare beträffar utformningen av ett avdrag kan inledningsvis erinras om att det som gör att avdrag för utsläppsrätter i dagsläget inte kan erhållas för andra aktörer än de som hör till den värdepapperhandlande eller verksamhetsutövande sektorn, är att utsläppsrätter hos dessa andra aktörer utgör kapitaltillgångar och att avdrag för förluster hänförliga till sådana tillgångar (kapitalförluster) förutsätter att tillgången har avyttrats, samtidigt som borttagningen av en utsläppsrätt inte utgör en avyttring i inkomstskattelagens mening (se 44 kap. 3 § IL). En ändring i sistnämnda avseende, så att borttagningen av en utsläppsrätt likställs med avyttring, skulle alltså medföra att borttagningen kan leda till en avdragsgill kapitalförlust enligt de regler som i övrigt gäller för sådana.

För juridiska personer gäller, enligt 13 kap. 2 § IL, att vinster och förluster från kapitaltillgångar beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet, även om inkomsterna eller utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet. Detsamma kommer att gälla avdrag för kapitalförluster hänförliga till borttagning av utsläppsrätter. För enskilda näringsidkare å andra sidan kommer en kapitalförlust hänförlig till borttagningen av en utsläppsrätt att höra till inkomstlaget kapital (52 kap. IL). Utsläppsrätter hör nämligen till den typ av tillgångar som, enligt 13 kap. 7 §, inte räknas som tillgångar i en enskild näringsverksamhet. Detsamma gäller för andra typer av tillgångar som i och för sig skulle kunna vara betingade av näringsverksamheten. Det är inte aktuellt att ändra på denna grundläggande ordning. Utsläppsrätterna får således inlemmas i gällande rätt, vilket innebär att enskilda näringsidkares borttagning av utsläppsrätter kommer att behandlas som en kapitalförlust i inkomstlaget kapital.

Det sagda föranleder följande mer lagtekniska överväganden.

De grundläggande reglerna om kapitalvinster och kapitalförluster, som gäller även fysiska personer som inte bedriver näringsverksamhet (privatpersoner), finns i inkomstskattelagens avdelning VI och VII (kapitel 41–55). Bland annat definieras avyttringsbegreppet där. I avdelning V (13–40 kap.) finns regler för inkomstlaget näringsverksamhet. För kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstlaget näringsverksamhet finns särskilda regler i 25 kap. IL. För vissa tillgångar finns särskilda regler i 25 a kap. IL. En allmän utvidgning av avyttringsbegreppet i reglerna om kapitalvinster och kapitalförluster skulle med-

föra att även privatpersoner skulle få avdrag vid borttagning av en utsläppsrätt, något som inte är avsikten.

Det talar för att utvidgningen av avyttringsbegreppet till att avse även borttagning av utsläppsrätter bör göras i den del av regelverket som endast har räckvidd inom inkomstslaget näringsverksamhet, i det här fallet i 25 a kap. IL som redan innehåller särskilda regler för vissa typer av tillgångar. Med en sådan lösning kommer avdraget inte privatpersoner till del. För att avdraget ändå ska komma de enskilda näringsidkarna till del, i inkomstslaget kapital, bör i ett av de grundläggande kapitlen om kapitalvinster och kapitalförluster, närmare bestämt i 42 kap. IL, föreskrivas att vad som i inkomstslaget näringsverksamhet föreskrivs om att borttagning av utsläppsrätter likställs med avyttring, tillämpas i inkomstslaget kapital om den skattskyldige är en enskild näringsidkare.

Det kan finnas anledning att påpeka att det förhållandet att förslaget – för att åstadkomma en avdragsrätt – likställer borttagning av utsläppsrätter med avyttring, inte samtidigt innebär att den skattskyldige genom borttagningen skulle ha förfogat över utsläppsrätterna på ett sätt som medför så kallad uttagsbeskattning enligt reglerna om detta (22 kap. IL).

Eftersom det som motiverar införandet av en avdragsrätt för borttagning av utsläppsrätter är att borttagningen har skett för att klimatkompensera för den bedrivna verksamheten bör, i enlighet med vad som tidigare nämnts, som villkor för att borttagning ska likställas med avyttring, och därmed kunna berättiga till avdrag, gälla att borttagna utsläppsrätter motsvarar näringsverksamhetens utsläpp av växthusgaser. Så är fallet så länge borttagna utsläppsrätter inte representerar större utsläpp av växthusgaser än de som faktiskt görs i näringsverksamheten.

#### *Lagförslaget*

Förslaget föranleder ändringar av 25 a kap. 1 § och 42 kap. 2 § IL och införandet av två nya bestämmelser i inkomstskattelagen, 25 a kap. 26 och 27 §§ IL.

## 7 Konsekvensanalys

### **Offentligfinansiella effekter**

En avdragsrätt för klimatkompensation innebär att basen för bolagsskatten minskar med de kostnader som klimatkompensationen inneburit för företagen. Statens skatteintäkter minskar alltså med 22 procent av den kostnad som företagen drar av för klimatkompensation.

Den offentligfinansiella effekten beror till stor del på vilket intresse som företag kommer att visa för denna typ av klimatkompensation och för att använda avdragsrätten. I dagsläget är intresset för klimatkompensation genom borttagning av utsläppsrätter inom EU:s handelssystem begränsat. Under dessa förutsättningar skulle det föreslagna avdraget ge en mycket begränsad offentligfinansiell kostnad (mindre än 500 000 kronor per år). Men om intresset för denna typ av klimatkompensation blir större kommande år kan detta förändras.

En rimlig uppskattning av intresset för denna typ av klimatkompensation är att det bedöms kunna motsvara borttagning av cirka 300 000 utsläppsrätter per år. Detta skulle då medföra en offentlig finansiell kostnad på cirka 5 miljoner kronor per år, givet ett totalpris för klimatkompensationen på 70 kronor per ton (pris för utsläppsrätten samt beräknings- och förmedlingskostnader) och en bolagsskattesats på 22 procent.

Som räkneexempel kan även nämnas att om förslaget får ett mycket stort genomslag och företagen väljer att klimatkompensera motsvarande cirka 5 procent av Sveriges samlade årliga växthusgasutsläpp, dvs. cirka 2,5 miljoner ton koldioxidekvivalenter, innebär det en offentligfinansiell kostnad på cirka 40 miljoner kronor givet samma antaganden som ovan.

En uppskattning av intresset för denna typ av klimatkompensation bedöms motsvara borttagning av cirka 300 000 utsläppsrätter per år. Detta skulle då medföra en offentlig finansiell kostnad på cirka 5 miljoner kronor per år, givet samma antaganden som ovan.

Hur priset på utsläppsrätter förändras kommande år kan också påverka den offentligfinansiella kostnaden. Stiger priset på utsläppsrätter leder det till att den avdragsgilla kostnaden blir högre, samtidigt som intresset för denna typ av klimatkompensation då kan förväntas minska till förmån för alternativ utanför EU. Sammantaget bedöms därför utsläppsrättspriset ha en begränsad effekt på den offentligfinansiella kostnaden för en avdragsrätt.

## **Effekter för miljön**

Förslaget bedöms ha positiva effekter för miljön genom att fler företag väljer att klimatkompensera för utsläpp av växthusgaser. Genom att förvärva utsläppsrätter inom EU ETS och sedan ta bort dessa från systemet minskar på sikt utsläppen av växthusgaser inom den verksamhetsutövande sektorn mer än de annars skulle ha gjort. En uppskattning är att utsläppsutrymmet med förslaget preliminärt kan minska med upp till 0,3 miljoner ton per år.

En avdragsrätt kan förväntas ha en liten effekt på den totala mängden utsläppsrätter på marknaden. Allt annat lika kan dock förslaget på marginalen leda till en något starkare prissignal för utsläppsrätter och därmed till att ytterligare företag inom EU ETS, de med de lägsta marginalkostnaderna, vidtar någon ytterligare åtgärd för att minska sina utsläpp av växthusgaser. Det kan alltså förväntas leda till en viss minskning av utsläppen av växthusgaser. Den kartläggning och beräkning av växthusgaser från den egna verksamheten som behövs för att genomföra en klimatkompensation kan även bidra till att utsläppen uppmärksammas och åtgärder vidtas för att minska utsläppen från den egna verksamheten.

Det finns dock stora osäkerheter kring vilket genomslag förslaget kan få och i vilken utsträckning företag kommer att välja att öka borttagningen av utsläppsrätter inom EU ETS för att klimatkompensera. För att få reella positiva miljöeffekter får klimatkompensationen inte tränga ut andra miljöåtgärder, utan enbart användas som komplement vid sidan av åtgärder som minskar utsläppen från den egna verksamheten.

Därtill kommer osäkerheter kring EU:s system för handel med utsläppsrätter, det stora överskott av utsläppsrätter som för närvarande finns inom systemet och priset på utsläppsrätter kommande år. Dessa osäkerheter påverkar sannolikt omfattningen av denna typ av klimatkompensation i lika stor utsträckning som den skattemässiga effekten av ett avdrag kan göra.

### **Effekter för företagen**

Den direkta effekten för företagen av den föreslagna avdragsrätten är att skattekostnaden minskar med 22 procent (bolagsskattesatsen) för företag som klimatkompenserar genom att ta bort utsläppsrätter. För att kunna styrka sin avdragsrätt måste företagen bl.a. ha tagit fram ett underlag som visar på verksamhetens miljöpåverkan i form av utsläpp av växthusgaser. Detta kan vara förenat med kostnader och administration. För företag som arbetar på ett aktivt sätt med miljöarbetet – och kanske rent av redan klimatkompenserar – får emellertid förutsättas att sådana analyser skulle göras ändå och att det föreslagna avdraget således inte medför någon tillkommande börda i nämnda avseenden.

### **Effekter för myndigheter och domstolar**

Förslaget bedöms ha begränsade effekter för myndigheterna och inga effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna. En ytterligare avdragsrätt kommer att innebära ett visst tillkommande arbete för Skatteverket avseende granskning och kontroll. Ett ökat intresse för klimatkompensation och för att ha ett konto för utsläppsrätter i registret för utsläppsrätter som administreras av kontoföringsmyndigheten (Energimyndigheten) kan innebära ett visst tillkommande arbete för denna. Effekterna bedöms dock som marginella och inte innebära några kostnadsökningar för de berörda myndigheterna. Förslagen bedöms inte få några effekter för de allmänna domstolarna.

### **Övriga effekter**

Förslaget i promemorian bedöms inte ha några nämnbara effekter vad gäller jämställdheten mellan kvinnor och män eller andra effekter.

## 8 Författningskommentar

### Förslaget till lag om ändring inkomstskattelagen (1999:1229)

#### 25 a kap.

##### 1 §

I denna paragraf, som inleder 25 a kap. med att upplysa om kapitlets innehåll, läggs till en strecksats som beskriver innehållet i de nya 26 och 27 §§, som behandlas nedan.

##### 26 §

Paragrafen, som är ny, föreskriver att borttagning av utsläppsrätter likställs med avyttring. Ändringen innebär att borttagningen kan leda till en kapitalförlust för innehavaren av utsläppsrätten (41 kap. 2 §). Av 27 § följer vissa begränsningar i rätten att göra avdrag för en sådan kapitalförlust.

Vad som avses med utsläppsrätt framgår för svenskt vidkommande av 1 kap. 1 och 2 b §§ samt 3 kap. 5 § lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter. En utsläppsrätt är en rätt att släppa ut växthusgaser (ett ton koldioxid eller en koldioxidekvivalent) under en fastställd period. Regleringen bygger på genomförandet av det så kallade handelsdirektivet.<sup>1</sup> Utsläppsrätter är således en EU-rättslig företeelse. För avdraget saknar det betydelse vilket ursprungsland den borttagna utsläppsrätten har eller till vilken – av svensk eller av utländsk myndighet administrerad – del av det gemensamma Unionsregistret (se avsnitt 3) som den borttagna utsläppsrätten hör. För tydlighetens skull kan i den här delen tilläggas att uttrycket utsläppsrätter bara omfattar enheter utfärdade inom EU.

Beträffande borttagningen av en utsläppsrätt kan i korthet sägas att en sådan åtgärd, utan ytterligare åtgärder från den enskildes sida, i slutänden får till följd (se artikel 3 (15) registerförordningen<sup>2</sup>) att utsläppsrätten inte längre kan användas inom handelssystemet för utsläppsrätter. Utsläppsrätten och den rätt till utsläpp som den representerar, liksom möjligheten att handla med den, upphör alltså i och med kontohavarens borttagning av utsläppsrätten i Unionsregistret.

##### 27 §

I paragrafen, som är ny, begränsas rätten att dra av kapitalförluster som är hänförliga till borttagning av utsläppsrätter. Paragrafen är inte tillämp-

<sup>1</sup> Europaparlamentets 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, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 421/2014.

<sup>2</sup> Kommissionens förordning (EU) nr 389/2013 av den 2 maj 2013 om upprättande av ett unionsregister i enlighet med Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG och Europaparlamentets och rådets beslut nr 280/2004/EG och nr 406/2009/EG samt om upphävande av kommissionens förordningar (EU) nr 920/2010 och (EU) nr 1193/2011, i den ursprungliga lydelsen.

lig om en kapitalförlust har uppkommit på grund av andra dispositioner, som t.ex. avyttring genom försäljning.

En kapitalförlust av nu aktuellt slag får bara dras av i den utsträckning som utsläppsrätten som förlusten härrör från motsvarar utsläpp, av sådana växthusgaser som avses i 1 kap. 2 b § lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter, som den aktuella näringsverksamheten har gett upphov till under det beskattningsår som utsläppsrätten togs bort. Således beaktas inte även utsläpp i tidigare produktions- eller tjänsteled, t.ex. hos anlitade underleverantörer.

För detta avdrag, liksom för andra, gäller enligt allmänna principer om bevisbörda och beviskrav att det är den skattskyldige som ska göra sannolikt att rätt till avdrag föreligger. I det här fallet handlar det om att dels visa vilket anskaffningsvärdet har varit för de borttagna utsläppsrätterna, dels att de utsläppsrätter som har tagits bort ur Unionsregistret motsvarar näringsverksamhetens utsläpp av växthusgaser (koldioxid, dikväveoxid eller perfluorkolväten). Avdrag kan erhållas för färre, men inte fler, utsläppsrätter än så.

Den skattskyldige ska kunna styrka borttagningen, genom utdrag från sitt konto i Unionsregistret. Om den borttagna utsläppsrätten fortfarande vid borttagningen har varit bokförd i registret på någon annan än den skattskyldige (t.ex. någon miljöskyddsorganisation), som har sålt utsläppsrätten till den skattskyldige och fått dennes uppdrag att ta bort den, får ett kontoutdrag avseende överlåtaren kompletteras med någon överlåtelsehandling eller annan handling som visar att den skattskyldige var civilrättslig ägare till den borttagna utsläppsrätten.

Vidare medför kopplingen mellan avdragsrätten och verksamhetens utsläpp av växthusgaser att företaget måste kunna presentera mätningar eller vederhäftiga beräkningar av de utsläpp som företaget avser att kompensera för genom borttagningen av utsläppsrätter.

Den nya bestämmelsen har endast räckvidd inom 25 a kap. som handlar om kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget kapital. Den kommer emellertid att tillämpas tillsammans med de i övrigt grundläggande bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster som hänvisas till i 25 kap. 2 §. Bestämmelsen får till följd att ett företag som innehar utsläppsrätter som utgör kapitaltillgångar kan göra avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet för den kapitalförlust som uppkommer i och med att borttagningen likställs med en avyttring.

Enligt 44 kap. 13 § beräknas kapitalförlustens storlek som skillnaden mellan ersättningen respektive omkostnadsbeloppet, som i sin tur baseras på anskaffningsutgiften. Vid klimatkompensation där en utsläppsrätt har förvärvats mot ersättning och därefter tas bort, utan att ersättning för detta erhålls, kommer den avdragsgilla förlusten alltså att motsvara anskaffningsutgiften. Den som eventuellt har kommit över en utsläppsrätt utan att betala något för denna kommer däremot inte att kunna göra något avdrag.

## **42 kap.**

### **2 §**

I bestämmelsen läggs till en ny strecksats som medför att de nya bestämmelserna i 25 a kap. 26 och 27 §§, som gäller i inkomstslaget näringsverksamhet, ska tillämpas i inkomstslaget kapital om den skatt-

skyldige är en enskild näringsidkare. Det får till följd att enskilda näringsidkare, i likhet med de juridiska personer som ska tillämpa 25 a kap., kommer att kunna göra avdrag för en kapitalförlust som uppkommer vid borttagningen av en utsläpps rätt. För enskilda näringsidkare kommer avdraget emellertid att erhållas i inkomstslaget kapital. Där begränsas avdraget, enligt 52 kap. 5 § till 70 procent av kapitalförlusten. För handelsbolagens del gäller samma begränsning, såvida inte innehavet av tillgången betingas av rörelse (se 2 kap. 24 §) som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållandena eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära. I dessa fall ska kapitalförlusten på tillgången i fråga dras av i sin helhet (52 kap. 7 §).

#### *Ikraftträdandebestämmelser*

I ikraftträdandebestämmelserna anges att lagändringarna träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2016.