

Not 31

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 24 oktober 2022 följande dom (mål nr 1304-22).

Bakgrund

1. Den som är skattskyldig till energi- och koldioxidskatt får under vissa förutsättningar göra avdrag för skatt som avser biogas som den skattskyldige har sålt som motorbränsle. Med biogas avses ett vätskeformigt eller gasformigt bränsle som framställts av biomassa och vars energiinnehåll till övervägande del härrör från metan.

2. Om både biogas och andra gasformiga bränslen levereras via rörledning ska skatten beräknas särskilt för vart och ett av bränslena. Fördelningen mellan olika användningsområden får ske utifrån t.ex. avtal eller i förhållande till den andel av respektive bränsle som den skattskyldige har tillfört rörledningen.

3. Ett bolag avser att träffa avtal med kunder i Sverige om försäljning av biogas i vätskeform för användning som motorbränsle för transportändamål. Med anledning av detta kommer bolaget att ingå avtal med en biogasproducent i Danmark om köp av biogas som ska matas in på naturgasnätet i Danmark. Från nätet ska gas matas ut till en anläggning i Danmark där den förvätskas till flytande gas. Eftersom biogas på grund av flödesriktningen i nätet inte kan överföras till förvätskningsanläggningen kommer förvätskningen att avse naturgas och inte biogas. Från förvätskningsanläggningen ska den flytande naturgasen föras i tankbåt till en mottagningsterminal i Sverige och därefter vidare med tankbil för slutförbrukning i den svenska transportsektorn.

4. I ansökan om förhandsbesked frågade bolaget om den biogas som det avser att förvärva i Danmark kan beaktas när bolaget säljer naturgas i förvätskad form som motorbränsle för transportändamål i Sverige på så sätt att bolaget medges avdrag för energi- och koldioxidskatt. Bolagets uppfattning var att det ska anses leverera samma mängd biogas i förvätskad form i Sverige som för bolagets räkning i gasform matas in på naturgasnätet i Danmark.

5. Skatteverket anförde att för att få avdrag krävs att gasen är biogas och att det inte finns något stöd för att gas som förs in till Sverige med fartyg ska anses vara något annat än vad som faktiskt förs in. Bestämmelsen om fördelning av skatt mellan olika användningsområden gäller gas som matas ut vid en viss uttagspunkt på en rörledning i Sverige och inte gas som matas ut i ett annat land och sedan transporteras med fartyg till Sverige.

6. Skatterättsnämnden ansåg att utgångspunkten för beskattningen måste vara det bränsle som förs in till Sverige samt konstaterade att det var fråga om motorbränsle som till 100 procent består av förvätskad naturgas och bolaget hade därmed inte rätt till avdrag.

Yrkanden m.m.

7. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas.

8. *Bolaget* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked så att avdrag medges med avseende på den biogas som i form av förvätskad naturgas förs över från Danmark till

Sverige och i Sverige säljs som motorbränsle. Bolaget vidhåller att det ska anses leverera samma mängd biogas i förvätskad form i Sverige som bolaget matar in på naturgasnätet i Danmark trots att den gas som matas ut i förvätskningsanläggningen är naturgas.

Skälen för avgörandet

Rättslig reglering m.m.

9. Den som är skattskyldig enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi får enligt 7 kap. 4 §, under vissa förutsättningar, göra avdrag för energiskatt med 100 procent och för koldioxidskatt med 100 procent på biogas och biogasol som den skattskyldige har förbrukat eller sålt som motorbränsle.

10. Av 2 kap. 2 a § första stycket framgår att om både biogas och andra skattepliktiga gasformiga bränslen levereras via rörledning, ska skatt beräknas särskilt för vart och ett av bränslena. I andra stycket anges att den skattskyldige får utifrån avtal eller vid egenförbrukning fördela vart och ett av bränslena mellan olika användningsområden och i tredje stycket sägs att bränslen som inte har fördelats på det sättet ska fördelas mellan olika användningsområden i förhållande till den andel av de bränslen som tillförts rörledningen av den skattskyldige eller för hans räkning.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

11. Som Skatterättsnämnden har konstaterat är utgångspunkten vid beskattningen det faktiska innehållet i det bränsle som levereras. För gasformiga bränslen som levereras via rörledning gäller att om både biogas och t.ex. naturgas levereras på det sättet får skatten fördelas mellan olika användningsområden utifrån t.ex. avtal eller i förhållande till den andel av respektive bränsle som den skattskyldige har tillfört rörledningen.

12. Bolaget avser att föra in bränsle till Sverige med tankbåt och vidare ut till sina kunder med tankbil och alltså inte via rörledning. Det står klart att bränslet uteslutande består av flytande naturgas. Som Skatterättsnämnden funnit är bolaget därmed inte berättigat till avdrag enligt 7 kap. 4 § lagen om skatt på energi och förhandsbeskedet ska fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att bestämmelserna om sekretess i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i bilagan till detta avgörande.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Bull, Jönsson* och *Haggren*. Föredragande var justitiesekreteraren Ewa Nordström.

Skatterättsnämnden (2022-02-07, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored, Olsson, Sandberg Nilsson och Tunudd*):

Förhandsbesked

Avdrag enligt 7 kap. 4 § lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE, kan inte medges med avseende på den förvätskade naturgas som av bolaget förs över från Danmark till Sverige och i Sverige säljs som motorbränsle.

Skatterättsnämndens bedömning

Bolaget vill veta om den mängd hållbar biogas som bolaget förvärvar i Danmark, matas in på naturgasnätet och virtuellt överförs till bolagets anläggning – där naturgas förvätskas till flytande naturgas – kan beaktas som biogas i LSE:s mening innebärande att bolaget kan medges avdrag enligt 7 kap. 4 § LSE när naturgas i förvätskad form säljs som motorbränsle för transportändamål i Sverige?

Huvudprincipen inom punktskatteområdet är att en blandning av ämnen beskattas utifrån det faktiska innehållet, jfr bl.a. 2 kap. 2 a § första stycket LSE där det framgår att om både biogas och andra skattepliktiga gasformiga bränslen levereras via rörledning ska skatt beräknas särskilt för vart och ett av bränslena. Det finns dock ett undantag i bestämmelsens andra stycke, den s.k. gröngasprincipen eller gasväxlingsregeln. Principen går ut på att skatten följer biogasandelen via avtal och inte via biogasens fysiska väg. Den skattskyldige får utifrån avtal eller egenförbrukning fördela vart och ett av bränslena mellan olika användningsområden.

Bakgrunden till gröngasprincipen är att biogas och naturgas i grunden har samma kemiska sammansättning och huvudsakligen består av metan. Skillnaden är att biogasen är förnybar, medan naturgasen är fossil. Det är svårt att veta den exakta sammansättningen av den gas som matas ut från naturgasnätet. Principen går därför ut på att skatten följer biogasandelen via avtal och inte via biogasens fysiska väg, då det är svårt att veta den exakta sammansättningen av gasblandningen som tas ut från rörledningssystemen. Av förarbetena framgår att denna skattefördelningsprincip även gäller när gasnäten fysiskt inte sitter ihop (jfr prop. 2009/10:144 s. 36).

Av 2 kap. 2 a § LSE första stycket framgår att om både biogas och andra skattepliktiga gasformiga bränslen levereras via rörledning ska skatt inte beräknas på hela gasblandningen utan särskilt för vart och ett av bränslena (jfr prop. 2009/10:144 s. 16 ff. och 35). Begreppet "beräkningen av skatt" har en vidare innebörd än själva skattesatserna och omfattar hela beskattningsordningen, som t.ex. avdragsmöjligheter. En av dessa möjligheter är rätten till avdrag för skatt på biogas som sålts som motorbränsle enligt 7 kap. 4 §.

Enligt Skatterättsnämnden måste utgångspunkten för beskattningen enligt LSE vara det bränsle som förs in i Sverige.

För det fall det finns praktiska problem att fastställa vilket bränsle som förts in i rörledningssystemet finns det möjligt att i stället göra en skattemässig bedömning enligt den s.k. gröngasprincipen. I det omfrågade fallet föreligger emellertid inga praktiska problem utan är fråga om 100 procent förvätskad naturgas som säljs som motorbränsle för transportändamål i Sverige. Eftersom några problem att fastställa vad den förvätskade gasen

består av inte föreligger, kan gasen inte betraktas som biogas i LSE:s mening och avdrag inte medges enligt 7 kap. 4 § LSE.

Denna bedömning kan enligt Skatterättsnämnden inte betraktas som ett handelshinder eller en diskriminering av varor av liknande slag enligt fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, då samma bedömning skulle ha gjorts om 100 procent inhemsk naturgas sålts som motorbränsle för transportändamål.