



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Handel med utsläppsrätter

En analys av bristerna i redovisnings- och beskattningsreglerna

Magisteruppsats inom Skatterätt

Författare: Melissa Yu

Karolina Öhlund

Handledare: Emil Elgebrant

Framläggningsdatum 2008-01-17

Jönköping, januari 2008



JÖNKÖPING INTERNATIONAL BUSINESS SCHOOL  
Jönköping University

# Emission Rights Trading

An analysis of the lack of coherent rules regarding accounting and taxation

Master's thesis within tax law

Authors: Melissa Yu

Karolina Öhlund

Tutor: Emil Elgebrant

Jönköping, January 2008

## Magisteruppsats inom Skatterätt

<b>Titel:</b>	<b>Handel med utsläppsrätter – En analys av bristerna i redovisnings- och beskattningsreglerna</b>
<b>Författare:</b>	<b>Melissa Yu, Karolina Öhlund</b>
<b>Handledare:</b>	<b>Emil Elgebrant</b>
<b>Datum:</b>	<b>2008-01-17</b>
<b>Ämnesord:</b>	<b>utsläppsrätter, beskattning, redovisning, internationell beskattning</b>

---

### Sammanfattning

För att vända den globala uppvärmningen grundlades i Kyotoprotokollet tre marknadsmekanismer som syftar till att på olika sätt åstadkomma minskade utsläpp av vissa växthusgaserna. Den enda av dessa mekanismer som i nuläget är aktiv, är handeln med utsläppsrätter som hänförs till utsläppen av koldioxid.

Eftersom EU är part i Kyotoavtalet antog Europaparlamentet och Europeiska Unionens råd ett direktiv (2003/87/EG)(handelsdirektivet) för att uppnå de åtaganden som antagits i protokollet. Handelsdirektivet implementerades i svensk rätt genom *lag (2004:1199) om handel med utsläppsrätter*. Innehavet av en utsläppsrätt medför en rätt att släppa ut ett ton koldioxid. Enligt handelsdirektivet skall 95 % av utsläppsrätterna delas ut gratis till utvalda företag med höga nivåer av utsläpp. Dessa utsläppsrätter lämnas i form av näringsbidrag. Restande andel av utsläppsrätterna är direkt tillgänglig för handel på den öppna marknaden. Genom att vidta utsläppsminskande åtgärder kan företaget minska sitt behov av utsläppsrätter och därigenom få möjlighet att sälja dem. På motsvarande sätt kan ett företag, istället för att vidta utsläppsminskande åtgärder, välja att köpa in extra utsläppsrätter. På så sätt uppnås Kyotoprotokollets mål på ett kostnadseffektivt sätt. Antalet tillgängliga utsläppsrätter kommer framöver att minskas med varje ny handelsperiod för att på så vis motivera företagen till att reducera sina utsläpp.

Handelssystemet syftar till att på ett kostnadseffektivt sätt minska de totala utsläppen av koldioxid. Vidare är handelssystemet uppdelat i olika handelsperioder där den första testperioden löper mellan åren 2005 och 2007. Efterföljande handelsperioder kommer att löpa med fem års intervaller. Nästa handelsperiod kommer således att starta år 2008 och avslutas år 2012, denna period kommer att infalla samtidigt som Kyotoprotokollets första åtagandeperiod. Varken handelsdirektivet eller svensk lag innehåller någon vägledning i hur utsläppsrätterna, som ny rättsfigur, skall passa in i övrig existerande lagstiftning. Det finns således möjligheter till att ett stort antal nationella och internationella oklarheter uppstår inom alla juridiska aspekter av handeln med utsläppsrätter.

Enligt vår analys resulterar användningen av OECD:s modellavtal, applicerat på utsläppsrätter, i att beskattningsrätten allokeras på samma sätt, oavsett vilken artikel som anses omfatta transaktionen. Konsekvenserna av handel med utsläppsrätter kommer således slutligen att bestämmas av nationell lagstiftning. Tack vare de gemenskapsrättsliga förordningarna och direktiven som antagits inom de redovisnings- och mervärdesskatterättsliga områdena är behandlingen av utsläppsrätterna delvis harmoniserad mellan EU:s medlemsstater. Inom

Sverige har många av de problem och frågeställningar som väckts gällande utsläppsrätter kunnat lösas på nationell nivå.

Handeln med utsläppsrätter har dessutom till syfte att inkludera även stater som inte är medlemmar i EU vilket innebär att den harmonisering som skett idag är långt ifrån tillräcklig. Dessutom kommer under den kommande handelsperioden även de två övriga mekanismerna Clean Development Mechanism och Joint Implementation att aktiveras, vilket innebär att ett stort antal nya frågeställningar kan väntas uppstå på både nationell och internationell nivå. Det finns således även under kommande år ett stort behov att utreda de juridiska konsekvenserna av Kyotoprotokollet.

I denna magisteruppsats ställs därför ett antal frågor angående hur artiklarna i OECD:s modellavtal skall appliceras på den internationella handeln med utsläppsrätter och vilka mervärdesskatterättsliga regler som skall anses omfatta sådan handel. Slutligen analyseras även hur innehav av utsläppsrätter skall behandlas i de berörda företagens redovisning.

## Master's Thesis in Tax law

<b>Title:</b>	<b>Emission Rights Trading – An analysis of the lack of coherent rules regarding accounting and taxation</b>
<b>Authors:</b>	<b>Melissa Yu, Karolina Öhlund</b>
<b>Tutor:</b>	<b>Emil Elgebrant</b>
<b>Date:</b>	<b>2008-01-17</b>
<b>Subject terms:</b>	<b>emissions trading, accounting, taxation, international taxation</b>

---

### Abstract

To reverse the increasing global warming the Kyoto Protocol established three market mechanisms intended to reduce the emissions of green house gases. The only currently active mechanism within the Protocol is the Emission Trading System.

Since the EU is a member of the Kyoto Protocol, in order to achieve the goals agreed in the Protocol, the European Council approved a Directive (2003/87/EG) setting the framework for an EU-wide system of green house gas emission allowance trading. The Directive was implemented into Swedish legislation through *lag (2004:1199) om handel med utsläppsrätter*. One emission allowance grants the possessor a right to emit one tonne of carbon dioxide into the atmosphere. The purpose of the system is to reduce the emissions of green house gas in a cost effective manner and thereby decrease global warming. The European Emission Trading System is divided into different commitment periods where the initial period runs from 2005 to 2007. This commitment period is also regarded as a learning-by-doing period for Member States. Subsequent periods will be of five years beginning in 2008, concurrently with the first commitment period under the Kyoto Protocol.

As many as 95 % of the emission rights will be distributed as government grants to certain companies with high emission levels. Remaining emission rights will be immediately available for trading on the open market. Through emission reducing procedures, companies can reduce their need of emission rights, enabling them the opportunity to trade with the remaining units. This aims to create an incentive for companies to reduce their need of emission rights, thus decreasing the number of tradable units.

However, neither Swedish law nor the Directive contains any guidance regarding how the existing legal regulations should be applied to Emission Trading Units. This lack of guidance may result in a number of national and international uncertainties regarding the legal aspects of emissions trading.

In our application of the model tax convention to international transactions with emission rights, we will show that it is irrelevant which article is chosen to include emission units. Therefore the final consequences of such transactions will be determined within the national law of the taxing state.

Since community law legislation has been enacted by the EU legislative council, the accounting and value added tax rules that apply to emission rights trading have been partially harmonized.

Due to the partial harmonization, many of the current issues regarding emission rights have been clarified on a national level in Sweden. Nevertheless, since the trading system is intended to extend also to non EU-members, the present level of harmonization still remains insufficient. In addition, the future activation of the remaining mechanisms, Clean Development Mechanism and Joint Implementation, can also be expected to give rise to a number of new uncertainties. Hence, the legal consequences of Emission Rights Trading remain in need of further investigation.

In this master's thesis we will address several questions regarding how the articles in the OECD Model Tax Convention should be applied to the international trade with Emission Rights. We will also analyze the value added tax rules that are applicable to such trade and how possession of Emission Trading Units will affect business accounting procedures.

# Innehåll

<b>Förkortningslista</b> .....	<b>1</b>
<b>1 Inledning</b> .....	<b>2</b>
1.1 Ämnespresentation .....	2
1.2 Syfte .....	3
1.3 Metod .....	4
1.4 Avgränsningar .....	5
1.5 Terminologi .....	5
1.6 Disposition.....	6
<b>2 Bakgrund</b> .....	<b>7</b>
2.1 Grunderna för utsläppsprogram .....	7
2.2 UNFCCC och arbetet fram till Kyotoprotokollet .....	7
2.3 Kyotoprotokollet .....	9
2.4 Handelsdirektivet och EU ETS .....	10
2.5 Koldioxidskatt och direktivets implementering i Sverige.....	12
<b>3 Allokering av beskattningsrätten vid handel med utsläppsrätter</b> .....	<b>15</b>
3.1 Internationella avtal .....	15
3.2 Tillkomsten och syftet med OECD.....	15
3.3 Tillämpning av OECD:s modellavtal .....	16
3.3.1 <i>Artikel 2</i> Skatter som omfattas av avtalet.....	17
3.3.2 <i>Artikel 3</i> Allmänna definitioner .....	18
3.3.3 <i>Artikel 7</i> Inkomst av rörelse .....	18
3.3.4 <i>Artikel 13</i> Kapitalvinst .....	20
3.3.5 <i>Artikel 21</i> Annan inkomst .....	21
3.3.6 Inkomstens klassificering beroende på verksamhetens art.....	21
3.3.7 Vår analys av en sådan uppdelning .....	22
<b>4 Mervärdesbeskattning vid handel med utsläppsrätter</b> .....	<b>24</b>
4.1 Tillkomsten av mervärdesskatteregler .....	24
4.2 Det gemensamma mervärdesskattedirektivet .....	24
4.3 Vad avses med "liknande rättigheter"? .....	25
4.4 Utgör utsläppsrätter en tjänst? .....	26
4.5 Omsättningsland vid handel med utsläppsrätter .....	29
4.6 Avslutande om utsläppsrätternas status.....	29
<b>5 Redovisning och beskattning av utsläppsrätter</b> .....	<b>31</b>
5.1 Sambandet mellan redovisning och beskattning .....	31
5.2 Antagandet av IAS-förordningen .....	31
5.3 Utgör utsläppsrätter finansiella instrument? .....	33
5.4 Bör utsläppsrätter anses vara immateriella tillgångar?.....	35
5.4.1 Den tillbakadragna riktlinjen – IFRIC 3 .....	37
5.5 Diskussion av fördelar och nackdelar.....	38

5.6	Utgör utsläppsrätter anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar? .....	39
5.6.1	Redovisning av lagertillgångar .....	42
5.7	Utsläppsrätter som näringsbidrag .....	43
5.8	Avdragsrätt för kostnader? .....	44
5.9	Avslutande om utsläppsrätternas status .....	44
<b>6</b>	<b>Avslutande kommentarer .....</b>	<b>46</b>
	<b>Referenslista .....</b>	<b>50</b>



## Förkortningslista

BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
CDM	Clean Development Mechanism
COP	Conference of parties
ECCP	The European Climate Change Programme
EG	Europeiska Gemenskapen
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EU	Europeiska Unionen
EU ETS	European Union Emission Trading Scheme
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
IUR	Institutet för Utländsk Rätt
JI	Joint Implementation
LHF	Lag (1991:980) om handel med finansiella instrument
LHU	Lag (2004:1199) om handel med utsläppsrätter
LVP	Lag (2007:528) om värdepappersmarknaden
MiFI	Markets in Financial Instruments
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
UNFCCC	United Nations Framework Convention on Climate Change
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

# 1 Inledning

## 1.1 Ämnespresentation

Så sent som i december år 2007 hölls det senaste klimatmötet på Bali där världens ledare träffades för att diskutera globala miljömål. Behovet att minska koldioxidutsläppen har varit en välkänd miljöpolitisk faktor redan innan undertecknandet av Kyotoprotokollet år 1997. Idag sker ett intensivt arbete runt om i världen för att införa de marknadsmekanismer som grundlades i Kyotoprotokollet för att bromsa den globala uppvärmningen. Syftet med marknadsmekanismerna är att på ett kostnadseffektivt sätt åstadkomma en minskning av utsläppen av växthusgaser. Denna kostnadseffektivitet uppnås genom att företag och länder genom marknadsmekanismerna får tillgång till de verktyg som är nödvändiga för att kunna vidta sådana åtgärder som bidrar till utsläppsminskningar och låter dessa ske där kostnaden för utsläppsminskningar är som lägst. Förutom systemet för handel med utsläppsrätter utgörs Kyotoprotokollets mekanismer även av Clean Development Mechanism och Joint Implementation. De senare kommer dock att tas i bruk först i samband med protokollets första åtagandeperiod som löper mellan åren 2008 till 2012.

Kyotoprotokollet har ratificerats av 175 parter<sup>1</sup> där EU är en av dessa parter. Undertecknandet och ratificeringen medför att även EU:s medlemsstater är bundna att sträva efter att uppnå de utsläppsminskningar som fastställts i Kyotoprotokollet. Undertecknandet innebär även att det finns en internationell enighet gällande vilka mål som skall uppnås, och vilka mekanismer som skall användas för att uppnå dem. Eftersom klimatförändringarna är en global fråga är en sådan enighet en vital del i att uppnå de miljömässiga mål som uppställts.

I Sverige har skatt på energi varit ett vanligt styrmedel i marknadens val av energi. Handelssystemet för utsläppsrätter har implementerats genom det gemenskapsrättsliga Handelsdirektivet<sup>2</sup> som resulterade i den svenska lagen om handel med utsläppsrätter. Denna lag ersatte delar av den traditionella energibeskattningen och har blivit en viktig beståndsdel i att uppnå de utsläppsminskningar som åtogs i Kyotoprotokollet.

Handelssystemet innebär att innehavet av en utsläppsrätt medför en rätt för innehavaren att släppa ut ett ton koldioxid. En viss procentandel av utsläppsrätterna kommer att tilldelas gratis från staten till de företag som bedriver viss verksamhet som resulterar i stora utsläpp. Den tilldelning som följer den så kallade nationella fördelningsplanen<sup>3</sup> kommer således att ses som ett statligt stöd. Inom Kommissionen diskuteras det dock om utsläppsrätter i framtiden istället borde auktioneras ut. Syftet med denna förändring är att undvika att länder gynnar sin egen industri på andra länders bekostnad.

Utsläppsrätter är även avsedda för fri omsättning på värdepappersmarknaden som en finansiell placering. På andrahandsmarknaden kommer utsläppsrätterna således att kunna förvärvas av alla

---

<sup>1</sup> <http://maindb.unfccc.int/public/country.pl?group=kyoto> hämtad den 5 januari 2008 kl 13.08.

<sup>2</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.

<sup>3</sup> Enligt artikel 9 i Handelsdirektivet skall varje medlemsstat för varje handelsperiod upprätta en nationell plan över det sammanlagda antal utsläppsrätter som medlemsstaten avser att fördela och hur de föreslår att fördela dem. Den nationella planen skall sedan granskas av en kommitté, för att slutligen godkännas av Kommissionen.

parter, inte bara sådana företag som bedriver särskilda typer av produktionsverksamhet. Förvärvarna kommer dock att registreras i särskilda utsläppsrättsregister på nationell och gemenskapsrättslig nivå.

Då handel med utsläppsrätter kommer att bedrivas inom hela EU aktualiseras ett antal frågeställningar gällande allokering av beskattningsrätten och uttag av mervärdesskatt. I både innehav och handel med utsläppsrätter har även redovisningen stor betydelse för beskattningen eftersom den avgör hur stor den beskattningsbara vinsten blir. Sambandet mellan redovisning och beskattning kan avse flera olika faktorer. Dels finns ett materiellt samband som uppstår eftersom redovisningslagstiftning och god redovisningssed utgör utgångspunkten för inkomstberäkningen.<sup>4</sup> Det finns även ett formellt samband där utgångspunkten för den skattemässiga inkomstberäkningen är att den redovisningsmässiga behandlingen av en transaktion måste följa den skattemässiga. Redovisningen av utsläppsrätter är således särskilt relevant även för beskattningen av handel med utsläppsrätter.

En ny lag har antagits som gäller bland annat registrering och administration av utsläppsrätter, men med uppkomsten av den nya rättsfigur som utsläppsrätter utgör, har det även uppstått ett stort antal juridiska frågeställningar gällande hur utsläppsrätter skall passa in i övrig lagstiftning. Rörande frågor såsom vinstbeskattning, mervärdesbeskattning och redovisning är det lagstiftarens åsikt att utsläppsrätter skall passas in i de befintliga lagarna, men det ges mycket lite vägledning i hur en sådan anpassning skall ske.

## 1.2 Syfte

I tillämpningen av existerande lagar på den nya rättsfiguren utsläppsrätter har det uppstått ett antal situationer där det varit svårt att placera in utsläppsrätterna inom de redan befintliga kriterierna i lagstiftningen.

Inom mervärdesskatten utgör handel med utsläppsrätter mervärdesskattepliktiga transaktioner, varför vi anser det nödvändigt att utreda huruvida utsläppsrätterna skall beskattas som varor eller tjänster, men även hur omsättningslandet skall avgöras och även om rättsfiguren bör omfattas av begreppet immateriella tillgångar.

Eftersom handeln med utsläppsrätter kommer att ske globalt kommer även internationella skatteregler att påverka företagens transaktioner. Med utgångspunkt i OECD:s modellavtal har vi därför strävat efter att utreda hur beskattningsrätten kommer att allokeras i den internationella handeln med utsläppsrätter. Vilken nation som får beskattningsrätten påverkar i sin tur bland annat skattesatsen och beskattningstidpunkten.

Beskattningen av utsläppsrätterna påverkas dock även av redovisningen. Det starka sambandet mellan redovisning och beskattning har lett till att vi även har valt att analysera hur innehav och handel med utsläppsrätter påverkar företagens redovisning.

Syftet med denna uppsats är således att identifiera några av de större problem som finns i implementeringen av handelssystemet inom den befintliga lagstiftningen och föreslå en rimlig lösning där vi anser att en sådan finns.

---

<sup>4</sup> Skatteverkets handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning, s 27.

### 1.3 Metod

Då handelssystemet med utsläppsrätter är en ny företeelse på marknaden och utsläppsrätter en relativt ny rättsfigur har det endast publicerats en mindre mängd information på området. Vi har trots det valt att använda oss av den rättsdogmatiska metoden och ta utgångspunkt i lagtext och låta vår tolkning baseras på förarbeten, rättspraxis och doktrin. Eftersom utsläppsrätter är en ny rättsfigur på marknaden finns det mycket lite rättspraxis att tillgå, därför har doktrin haft större vikt i vår tolkning och våra slutsatser.

I avsnitt 2 är det Kyotoprotokollet som innehar den högsta positionen inom den legala hierarkin, eftersom det utgör ett folkrättsligt avtal.<sup>5</sup> Detta avtal har ingåtts av flera parter som förbundet sig att följa de antagna reglerna eller målen. Eftersom EU har ratificerat protokollet skall de fullgöra sitt åtagande genom att utfärda förordningar och direktiv som ålägger även medlemsstaterna att sträva efter att uppnå de mål som antogs i Kyotoprotokollet. Den juridiska metoden inom detta kapitel utgår således från Kyotoprotokollet.

När handelsdirektivet för handel med utsläppsrätter implementerades i svensk lag skapades endast en ramlagstiftning som bland annat behandlar övervakning, rapportering, utfärdande, överlämnande och annullering av utsläppsrätter. Den redovisningsrättsliga och mervärdesskatterättsliga behandlingen av utsläppsrätter skall som ovan nämnt således skötas inom den befintliga nationella lagstiftningen. Eftersom en stor del av den nationella lagstiftningen påverkas av gemenskapsrättsliga förordningar och direktiv har vi utgått från dessa när vi har analyserat de nationella reglerna. I behandlingen av de olika områdena har vi således bland annat utgått från IAS-förordningen, mervärdesskattedirektivet, handelsdirektivet och MiFII-direktivet för att sedan bedöma de olika nationella reglerna. Den legala hierarkin innebär att en förordning är direkt tillämplig i medlemsstaterna och alla direktiv skall implementeras i medlemsstaternas nationella lagstiftning. Detta medför att medlemsstaterna på grund av sitt medlemskap automatiskt är bundna att följa den reglering och målsättning som unionen beslutat att sträva efter. Antagandet av dessa rättsakter skapar således en gemensam utgångspunkt för hur utsläppsrätterna skall behandlas, vilket har varit till stor hjälp i harmoniseringen av behandlingen av denna nya rättsfigur. Ett antal förarbeten har skrivits till den numera implementerade lagen gällande handel med utsläppsrätter och även dessa har analyserats för att förstå lagens funktion och syfte.

När vi behandlar frågan om allokering av beskattningsrätten vid internationell handel med utsläppsrätter har vi till största delen använt oss av det modellavtal som publicerats av OECD. Modellavtalet är dock inte bindande utan utgör såsom namnet avslöjar endast en mall för skapandet av dubbelbeskattningsavtal. Att det endast utgör en mall innebär även att avtalsparterna kan välja att avvika från modellavtalets punkter. Modellavtalet tillämpas dock i så pass vid utsträckning att vi, trots möjligheten till avvikelser i individuella avtal, ansett det relevant att behandla artiklarna gällande inkomst av näringsverksamhet och inkomst av kapital utifrån deras utformning i modellavtalet. Dubbelbeskattningsavtal är dock begränsade på så sätt att de endast kan begränsa och inte utvidga den beskattningsrätt en nation har i sin nationella lagstiftning. Därför har vi slutligen hänvisats till nationell lag för att avgöra omfattningen av en nations inkomstskatterättsliga beskattningsrätt.

Slutligen har olika organisationers hemsidor fått stå till förfogande för inhämtning av information gällande olika områden. De olika hemsidorna har använts för att ta del av sådan ny information som ännu inte finns tillgänglig i tryckt form.

---

<sup>5</sup> Bring, Mahmoudi, Sverige och folkrätten, s. 16.

## 1.4 Avgränsningar

Handelsystemet för utsläppsrätter är en ny rättslig företeelse och därmed finns det ett behov av att utreda dess konsekvenser inom flera juridiska discipliner. På grund av uppsatsens tidsramar har vi dock valt att göra ett antal större avgränsningar.

Eftersom tilldelning av utsläppsrätter endast sker till juridiska personer och handel med utsläppsrätter främst kommer att bedrivas av företag har vi valt att inte beröra några av de faktorer som aktualiseras när handel med utsläppsrätter bedrivs av fysiska personer.

Vi har även begränsat denna uppsats till att endast behandla de juridiska frågor som uppstått under den nuvarande handelsperioden som löper mellan åren 2005 och 2007. Därför kommer vi inte att analysera de nya mekanismerna CDM och JI som blir aktuella under 2008, inte heller hur den nuvarande handelsperioden kommer att kopplas samman med Kyotoprotokollets första åtagandeperiod. Vi dessutom endast behandlat handeln med utsläppsrätter i den utformning systemet fått inom EU ETS.

En tredje avgränsning är att denna uppsats inte behandlar några av de frågor som anknyter till den offentlighetsregleringen av handel med utsläppsrätter, eftersom denna omfattas av börsrätten. Vi behandlar inte heller några civilrättsliga, sakrättsliga eller konkurrensrättsliga frågeställningar som berör handeln med utsläppsrätter, eftersom denna uppsats är koncentrerad inom skatte- och redovisningsrätten.

En ytterligare avgränsning är att uppsatsen inte kommer att behandla rent miljörättsliga problemställningar eller analysera några av de ekonomiska resonemang som ligger bakom införandet av ett handelssystem för utsläppsrätter. För sammanhangets skull har vi dock valt att förklara ett fåtal ekonomiska begrepp.

Den slutliga avgränsningen är att vi förutom begreppen inkomst av kapital och inkomst av rörelse inte kommer att diskutera några av de begrepp som används inom dubbelbeskattningsavtalsrätten. Vi har dessutom valt att inte analysera andra länders behandling av utsläppsrätter, även om vi ett fåtal gånger kommer att hänvisa till internationell praxis.

## 1.5 Terminologi

I denna uppsats har det varit svårt att välja vilka begrepp vi skall använda oss av eftersom vi rört oss mellan olika juridiska discipliner och begreppens betydelse varierar beroende på om vi för tillfället diskuterar till exempel redovisningsrätt eller mervärdesskatterätt. Därför har vi valt att i denna uppsats fastställa vilken betydelse vi avser att vissa begrepp skall ha, och bortse från övriga betydelser begreppet kan anses ha.

Genomgående i denna uppsats återkommer vi till två olika typer av företag, tillståndspliktiga och icke tillståndspliktiga företag. Med tillståndspliktiga företag avser vi de företag som bedriver sådan verksamhet som beskrivs enligt 2 kap. 1 § Lag (2004:1199) om handel med utsläppsrätter. Med icke tillståndspliktiga företag avses övriga juridiska personer som innehar utsläppsrätter i handelssyfte.

När vi behandlar allokeringen av beskattningsrätten i enlighet med OECD:s modellavtal kommer vi i kontakt med begreppet fast driftställe. Den exakta betydelsen av detta begrepp har diskuterats. I denna uppsats använder vi oss av den definition som anges i OECD:s modellavtal artikel 5 p2.

För förståelighetens skull har vi valt att använda oss av de engelska namnen på organisationer och konventioner eftersom dessa även används inom doktrinen.

### 1.6 Disposition

Då handelssystemet är en global företeelse har vi valt att utgå från ett internationellt perspektiv för att sedan arbeta oss ner till ett nationellt perspektiv. Eftersom ämnet är relativt nytt anser vi det nödvändigt att för sammanhangets skull återge en omfattande bakgrund till ämnet. I det andra kapitlet ges därför en presentation av den process som ledde fram till undertecknandet av Kyotoprotokollet, och EU:s arbete med att uppfylla det åtagande som resulterade i att handelsdirektivet implementerades i svensk lag.

Avsikten med handel med utsläppsrätter är att den skall bedrivas internationellt och därför ägnas det tredje kapitlet åt att analysera både hur beskattningsrätten allokeras i enlighet med OECD:s modellavtal och även ett antal av de svårigheter som uppstår. Transaktionerna drabbas dock inte endast av inkomstskatt, i de fall då utsläppsrätterna överläts mot vederlag omfattas de även av den mervärdesskatterättsliga regleringen. Tack vare det gemenskapsrättsliga mervärdesskattedirektivet är detta område till stora delar harmoniserat, men några mindre frågeställningar återstår. Därför ägnas uppsatsens fjärde kapitel åt att återge de framsteg som gjorts inom den mervärdesskatterättsliga regleringen av handel med utsläppsrätter.

Som vi angett i vår ämnesbeskrivning anser vi att det finns ett starkt formellt och materiellt samband mellan redovisning och beskattning. Oavsett om detta samband anses vara positivt eller negativt är det onekligen så att det redovisade resultatet ligger till grund för den skatt som betalas. Därför har vi valt att i uppsatsens femte kapitel analysera de större frågeställningar som uppstår när både tillståndspliktiga och icke tillståndspliktiga företag skall redovisa innehav av utsläppsrätter. Som avslutning anges i det sjätte kapitlet en avslutande diskussion av de framsteg som gjorts i harmoniseringen av behandlingen av utsläppsrätter och de svårigheter som kan uppstå under kommande handelsperioder.

## 2 Bakgrund

### 2.1 Grunderna för utsläppsprogram

I konstruktionen av ett utsläppsprogram finns tre möjliga program att basera systemet på: *Cap-and-Trade*-program, *Averaging*-program och *Reduction Credit*-program.

Det vanligaste formen, som också används i det nuvarande utsläppsrättsprogrammet, är ett så kallat *Cap-and-Trade*-program. Detta betyder att utsläppstaket sätts i förväg efter specifika parametrar och en motsvarande mängd utsläppsrätter finns tillgängliga för deltagarna på marknaden. Den första tilldelningen av utsläppsrätter kan ske gratis, eller så kan de auktioneras ut. Efter tilldelningen kan utsläppsrätterna användas för handel eller för att reglera företagets egna utsläpp. Deltagarnas egna utsläpp får inte överstiga de utsläppsrätter de blivit tilldelade.<sup>6</sup> Ett *Cap-and-Trade*-program bestämmer alltså en gräns för de totala utsläppen. Fördelen med detta är dels att det generellt sett är lättare att administrera eftersom allokeringen av utsläppsrätter skett i förväg och dels att kunskap om det totala antalet utsläppsrätter som finns att tillgå ofta gör det möjligt för marknaden att utvecklas med större säkerhet.<sup>7</sup> Programmet är dock beroende av att det finns ett pålitligt övervakningssystem så att storleken på de utsläpp som gjorts kan kontrolleras.<sup>8</sup>

*Averaging*-program baseras, precis som *Cap-and-Trade*-program, på att interaktionen mellan anläggningar som har olika förmåga att begränsa sina utsläpp skall se till att en viss nivå av utsläpp inte skall överskridas.<sup>9</sup>

Så kallade *Reduction Credit*-program förutsätter att det redan finns ett existerande regelverk som tillåter att anläggningar med höga kostnader eller andra svårigheter att uppfylla sina åtaganden använder utsläppskrediter mot åtaganden längre fram i tiden. *Reduction Credits* skapas genom en administrativ process som kräver att rättigheterna certifierats innan handel är tillåten.<sup>10</sup>

### 2.2 UNFCCC och arbetet fram till Kyotoprotokollet

I en internationell förhandlingskommitté under FN år 1991 antogs UNFCCC. Enligt artikel 2 i denna konvention är syftet att uppnå "[...]stabilization of greenhouse gas concentrations in the atmosphere at a level that would prevent dangerous anthropogenic interference with the climate system."<sup>11</sup> I samband med FN:s miljö- och utvecklingskonferens i Rio de Janeiro år 1992 kunde de deltagande länderna underteckna konventionen. Konventionen utformades dock som ett ramavtal där parterna vid ett senare tillfälle, genom årliga förhandlingar vid de olika partsmötena (COP), kunde komplettera konventionen med tydligare åtaganden. Konventionen kom att träda i kraft år 1994 och vid det första partsmötet (COP1) i

---

<sup>6</sup> Freestone, D., Streck, C., *Legal Aspects of Implementing the Kyoto Protocol Mechanisms*, s. 406.

<sup>7</sup> Elgebrant, *Internationell handel med utsläppsrätter i ett skatterättsligt perspektiv*, s. 4.

<sup>8</sup> Freestone, D., Streck, C., *Legal Aspects of Implementing the Kyoto Protocol Mechanisms*, s. 406.

<sup>9</sup> Elgebrant, *Internationell handel med utsläppsrätter i ett skatterättsligt perspektiv*, s. 4.

<sup>10</sup> A.st.

<sup>11</sup> <http://unfccc.int/resource/docs/convkp/conveng.pdf>, hämtad den 2 januari 2008 kl. 16:51.

Berlin år 1995 diskuterades vilka åtaganden som var nödvändiga för att uppfylla UNFCCC och under vilka tidsramar som arbetet skulle utföras.<sup>12</sup>

Under detta partsmöte antogs även det så kallade Berlinmandatet som innebar att de industrialiserade länderna skulle ha bindande utsläppsmål medan utvecklingsländerna inte behövde begränsa sina utsläpp av växthusgaser förrän senare.<sup>13</sup> Tydligare instruktioner för uppfyllandet av UNFCCC skapades under det tredje partsmötet (COP3) år 1997 i Kyoto, Japan. Det var under detta möte som Kyotoprotokollet skapades. Protokollet handlade bland annat om konkreta utsläppsbegränsningar för de industrialiserade länderna men introducerade även olika marknadsmekanismer för dessa länder så att de skulle kunna uppnå de fastställda utsläppsbegränsningarna.<sup>14</sup> Mer om Kyotoprotokollet följer i nästa avsnitt.

Efter Kyotoprotokollet fanns ett behov av att diskutera hur marknadsmekanismer skulle verka. Konkreta förslag på handlingsplaner kom därför att diskuteras under det fjärde partsmötet (COP4) i Buenos Aires år 1998. Det viktigaste resultatet av detta möte var den så kallade Buenos Aires Plan of Action som fastslog att parterna till UNFCCC skulle stärka implementeringen av konventionen för att sedan förbereda för att Kyotoprotokollet skulle träda i kraft, men framförallt beslutades det om en tidsplan för bland annat handel med utsläppsrätter.<sup>15</sup>

Nya diskussioner hölls i Haag år 2000 (COP6), men på grund av strandade förhandlingar var parterna tvungna att avsluta mötet. Ett extra möte blev därför insatt i Bonn i juli år 2001 (COP6.5).<sup>16</sup> Under Clinton-administrationen hade USA undertecknat protokollet men efter presidentvalet meddelade den nya administrationen att de hade för avsikt att lämna protokollet.<sup>17</sup> USA:s ställningstagande var inte avgörande för processens fortlevnad men det var oklart om deras beslut skulle påverka andra länder. De fortsatta förhandlingarna slutade med den så kallade Bonnöverenskommelsen som inneslöt alla inblandade parter utom USA. Kyotoprotokollets utformning kom dock att försvagas till följd av denna överenskommelse.<sup>18</sup>

Efter USA:s beslut fanns det en osäkerhet om huruvida Kyotoprotokollet skulle kunna träda i kraft eftersom protokollet krävde att minst 55 parter till UNFCCC, som stod för minst 55 % av de totala utsläppen av koldioxid, ratificerade Kyotoprotokollet senast år 2005. De beslut som fattades i Bonn var ändå av stor betydelse för nästa partsmöte samma år i Marrakesh i november (COP7). Parterna kunde enas om fler detaljer kring Kyotoprotokollet men framförallt lyckades man enas om hur parterna skulle agera ifall stater inte lyckades uppfylla sina åtaganden. Mötet behandlade även förtydliganden av handel med utsläppsrätter. Dessa beslut blev det så kallade Marrakeshfördraget. Trots de olika överenskommelserna och fördragen var Kyotoprotokollets framtid ännu inte säkrad. Efter USA:s avhopp

---

<sup>12</sup> Freestone, Streck, Legal Aspects of Implementing the Kyoto Protocol Mechanisms, s. 4 och 7.

<sup>13</sup> Wahren, Kyotoavtalet - en bra början, s. 9.

<sup>14</sup> Freestone, Streck, Legal Aspects of Implementing the Kyoto Protocol Mechanisms, s. 7.

<sup>15</sup> A.a. s. 8.

<sup>16</sup> A.a. s. 8.

<sup>17</sup> A.a. s. 9.

<sup>18</sup> Wahren, Kyotoavtalet - en bra början, s. 11 och 12.



beslutade de återstående parterna att fortsätta arbetet med antagandet av Kyotoprotokollet. Den 16 februari år 2005 trädde Kyotoprotokollet slutligen i kraft.<sup>19</sup> Efter Marrakesh har ytterligare ett antal partsmöten hållits, där det senaste (COP13) hölls på Bali i början av december år 2007.

## 2.3 Kyotoprotokollet

Genom Kyotoprotokollet förstärktes de åtaganden som nedtecknades i UNFCCC, speciellt genom artiklarna 3 och 4. Dessa artiklar återspeglar UNFCCC:s mål genom att ange att protokollets syfte uppnås antingen genom individuella eller gemensamma åtgärder för att se till att utsläppen av växthusgaser inte överstiger en viss nivå, och att detta arbete skall ske inom en tidsram där ett bestämt mål skall vara uppnått inom en viss period.<sup>20</sup> Kyotoprotokollet är således kopplat till UNFCCC men är ett fristående dokument. Skillnaderna mellan UNFCCC och protokollet är att den förra uppmanar parterna till att minska sina utsläpp av växthusgaser medan det senare binder dem till denna uppgift.

De specifika åtaganden som industriländerna<sup>21</sup> har att uppfylla återfinns i Annex B till protokollet. Dessa parter skall under den första åtagandeperioden, som löper mellan åren 2008 och 2012, minska sina utsläpp med i genomsnitt 5,2 % i förhållande till 1990 års utsläpp.<sup>22</sup> Parterna har dock olika åtaganden. EU, som har ratificerat Kyotoprotokollet, har till exempel åtagit sig att minska sina utsläpp med 8 % i förhållande till 1990 års nivåer, men har tillstånd att fördela begränsningarna beroende på medlemsstaternas förutsättningar.<sup>23</sup>

Sedan år 1990 har dock många länder ökat sina utsläpp i takt med den ekonomiska utvecklingen därför är åtagandena att minska utsläppen till under 1990 års nivåer mycket krävande. Som ett hjälpmedel i detta arbete finns, som nämnt innan, protokollets så kallade marknadsmekanismer, som bidrar till att parterna kan fullfölja sina åtaganden.<sup>24</sup> Marknadsmekanismerna inom Kyotoprotokollet, CDM och JI, börjar gälla den 1 januari år 2008.

Genom Kyotoprotokollet kan parterna handla med utsläppsrätter länder emellan. Dessa utsläppsrätter, Assigned Amount Units, använder parterna för att uppnå sitt åtagande i protokollet.<sup>25</sup> Den andra mekanismen (CDM) ger industriländerna möjlighet att investera i miljövänliga projekt i utvecklingsländer<sup>26</sup> och som belöning tilldelas de förstnämnda län-

---

<sup>19</sup> A.a. s. 11 och 12.

<sup>20</sup> Artikel 3 och 4, Kyotoprotokollet.

<sup>21</sup> Parter i Annex 1: samtliga medlemmar i OECD år 1992 plus länder med ekonomier i förändring (s.k. EIT) inklusive Ryssland, de baltiska staterna, och vissa central och östeuropeiska länder. För en fullständig förteckning över parterna se: [http://unfccc.int/parties\\_and\\_observers/parties/annex\\_i/items/2774.php](http://unfccc.int/parties_and_observers/parties/annex_i/items/2774.php)

<sup>22</sup> Artikel 3, Kyotoprotokollet.

<sup>23</sup> Wahren, Kyotoavtalet - en bra början, s. 12.

<sup>24</sup> Freestone, Streck, Legal Aspects of Implementing the Kyoto Protocol Mechanisms, s. 10.

<sup>25</sup> Artikel 17, Kyotoprotokollet.

<sup>26</sup> Parter som inte anges i Annex 1 är mestadels utvecklingsländer. Vissa grupper inom denna kategori bedöms dock som extra känsliga till klimatförändringar av protokollet. Detta inkluderar länder med kustområden som ligger lägre än havsytan och länder som löper stor risk för torka. Andra parter är länder vars inkomster till stor del baseras på oljeproduktion och handel. För en fullständig förteckning över parterna se: [http://unfccc.int/parties\\_and\\_observers/parties/non\\_annex\\_i/items/2833.php](http://unfccc.int/parties_and_observers/parties/non_annex_i/items/2833.php)

derna så kallade Certified Emission Reductions.<sup>27</sup> På så sätt kan det industrialiserade landet fortfarande hålla sig inom Kyotoprotokollets ramar trots att det överskrider utsläppsmålet inom den egna staten.<sup>28</sup> Vad som utgör miljövänliga projekt beslutas av CDM:s styrelse.<sup>29</sup> Den tredje mekanismen (JI) fyller samma funktion som CDM men gäller endast industriländer emellan. Genom JI-projekten kan länderna tillgodoräkna sig så kallade Emission Reduction Units.<sup>30</sup> Kyotoprotokollet reglerar således enbart handel med de olika mekanismerna mellan olika stater.

Tanken bakom mekanismerna är att kostnaderna för att minska utsläppen av växthusgaser varierar kraftigt mellan olika stater medan minskade utsläpp har samma effekt globalt; det vill säga ur ett miljöperspektiv spelar det ingen roll var utsläppen begränsas. Kyotoprotokollets mekanismer har dock kritiserats. Utvecklingsländerna menar att mekanismerna är ett sätt för de industrialiserade länderna att ekonomiskt undandra sig ansvar.<sup>31</sup>

## 2.4 Handelsdirektivet och EU ETS

För att EU effektivt skall kunna uppnå Kyotoprotokollets mål är det nödvändigt att fördela utsläpps begränsningarna mellan alla medlemsstater. Som ett led i att uppnå de åtaganden som antagits i Kyotoprotokollet publicerade Kommissionen ECCP år 2000. Syftet med ECCP är att skapa och utveckla de verktyg som krävs för att uppfylla de förpliktelser unionen åtagit sig enligt Kyotoprotokollet.<sup>32</sup> EU har, som tidigare nämnts, åtagit sig att minska unionens utsläpp av växthusgaser med 8 % jämfört med 1990 års nivåer under protokollets första åtagandeperiod. Eftersom EU är part i Kyotoprotokollet innebär det även att EU:s medlemsländer blir parter.

Ett av ECCP:s viktiga element är handel med utsläppsrätter.<sup>33</sup> Programmets arbete resulterade i att Kommissionen i mars år 2000 presenterade en grönbok<sup>34</sup> om handel med utsläppsrätter för växthusgaser. Diskussionen i grönboken hade till syfte att inleda en debatt om handel med utsläppsrätter inom EU, som ett medel på ett kostnadseffektivt sätt begränsa utsläppen av växthusgaser. Denna diskussion lade grunden till Kommissionens förslag till ett direktiv<sup>35</sup> för handel med utsläppsrätter. Den slutliga versionen av direktivet<sup>36</sup>

---

<sup>27</sup> Artikel 12, Kyotoprotokollet.

<sup>28</sup> Wahren, Kyotoavtalet - en bra början, s. 13.

<sup>29</sup> A.a., s. 13.

<sup>30</sup> Artikel 6, Kyotoprotokollet.

<sup>31</sup> Wahren, Kyotoavtalet, en bra början, s. 13.

<sup>32</sup> <http://ec.europa.eu/environment/climat/eccp.htm>, hämtad den 31 oktober 2007 kl 16.28, senast uppdaterad 23 juli 2007.

<sup>33</sup> [http://ec.europa.eu/environment/climat/first\\_phase.htm](http://ec.europa.eu/environment/climat/first_phase.htm) hämtad den 31 oktober 2007 kl 16.40, senast uppdaterad 23 juli 2007.

<sup>34</sup> KOM (2000) 87 slutlig, Grönbok om handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom Europeiska Unionen.

<sup>35</sup> KOM (2001) 581, Förslag till Europaparlamentets och Rådets direktiv om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgas inom gemenskapen och om ändring av rådets direktiv 96/61/EG.

<sup>36</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.

(handelsdirektivet) antogs av Europaparlamentet och Europeiska unionens råd i juli år 2003 och trädde sedan i kraft den 25 oktober år 2003.<sup>37</sup>

Det Kommissionens förslag skapade var ett handelsdirektiv som innehåller förutsättningar för ett system för handel med utsläppsrätter. Handelssystemet (EU ETS) skall verka som ett ekonomiskt styrmedel som på ett kostnadseffektivt sätt skall minska utsläppen av växthusgaser, genom att företag som släpper ut mindre än den kvot de fått tilldelade kan sälja utsläppsrätter till länder som behöver överskrida sina kvoter. Syftet med detta är att utsläppen skall göras där det är mest kostnadseffektivt att göra dem.<sup>38</sup> När en verksamhetsutövare utför åtgärder som minskar de faktiska utsläppen från anläggningen kan oförbrukade utsläppsrätter säljas eller sparas till kommande år under handelsperiodens provotid.<sup>39</sup> Sådan så kallad *banking* är dock inte tillåten mellan provoperioden och Kyotoprotokollets första åtagandeperiod.<sup>40</sup> Om en verksamhetsutövare inte kan överlämna det antal utsläppsrätter som motsvarar de faktiska utsläppen tas en särskild sanktionsavgift ut.<sup>41</sup> Detta medför att det uppstår en marknad för handel med utsläppsrätterna. Även andra än de som driver anläggningar som ger upphov till utsläpp, kan uppträda som köpare och säljare på denna marknad.<sup>42</sup> EU ETS reglerar således enbart handeln mellan olika företag, till skillnad från Kyotoprotokollet som reglerar handeln mellan olika stater. EU ETS är följaktligen ett från protokollet fristående handelssystem.

Syftet med Handelsdirektivet är att utforma gemensamma grundregler för hur handeln med utsläppsrätter skall behandlas inom EU:s medlemsstater. Denna utformning minimerar riskerna för att konkurrensen på marknaden snedvrids, och förhindrar en försvagning av ekonomisk utveckling och sysselsättning. Därför innehåller direktivet endast ett ramverk av olika regler. Det anger vilka aktörer och anläggningar som berörs, regler för övervakning, redovisning samt hur registersystemet upprättas. Däremot överlämnades utformningen av marknadsorganisationen medvetet till marknadsaktörerna, eftersom Kommissionen önskade att den privata sektorn skulle skapa de metoder som behövdes för utvecklingen av en effektiv marknad. Bristen på riktlinjer i utformningen har dock inom EU resulterat i viktiga nationella skillnader i behandlingen av utsläppsrätter, vilket kan få en negativ inverkan på den fria rörligheten på marknaden.<sup>43</sup>

Enligt handelsdirektivet skall det finnas ett register över utsläppsrätterna så att dessa redovisas korrekt. Direktivet anger även att Kommissionen skall anta en förordning för införandet av ett standardiserat och säkert system av register i form av standardiserade elektroniska databaser.<sup>44</sup> Detta resulterade i registerförordningen<sup>45</sup> och varje medlemsland har

---

<sup>37</sup> <http://ec.europa.eu/environment/climat/emission.htm#brochure>, hämtad den 31 oktober 2007 kl 16.50, senast uppdaterad den 30 oktober 2007.

<sup>38</sup> Artikel 1, Handelsdirektivet.

<sup>39</sup> Prop. 2003/04:31, Handel med utsläppsrätter, s. 2.

<sup>40</sup> 4 kap. 2 § LHU.

<sup>41</sup> Artikel 16, Handelsdirektivet.

<sup>42</sup> Artikel 12, Handelsdirektivet.

<sup>43</sup> Freestone, Streck, Legal Aspects of Implementing the Kyoto Protocol Mechanisms, s. 426.

<sup>44</sup> Artikel 19, Handelsdirektivet.

därmed upprättat ett utsläppsregister för handel med utsläppsrätter<sup>46</sup> och det svenska systemet heter SUS (Svenskt Utsläppsrättssystem).<sup>47</sup> Varje medlemsstats register är sedan kopplat till ett europeiskt register, Community Independent Transaction Log som övervakar alla transaktioner med utsläppsrätter.<sup>48</sup>

Handelssystemet med utsläppsrätter är indelat i olika tidsperioder där den första perioden började den 1 januari år 2005 och pågår under en treårsperiod, det vill säga med avslut år 2007. Denna period är tänkt att utgöra en prövoperiod från vilken erfarenheter kan komma att ligga till grund för vidareutveckling av handelsdirektivet. Efter den första testperioden skall handelssystemet löpa i femårsintervaller med start år 2008 vilket kommer att gälla parallellt med Kyotoprotokollets första åtagandeperiod.<sup>49</sup> Protokollets mekanismer CMD och JI kommer således genom länkdirektivet<sup>50</sup> att vara kopplat till EU ETS.

Eftersom handelsdirektivet endast innehåller ramarna för handelssystemet behandlas inte hur beskattning och redovisning av utsläppsrätterna skall ske eller hur en utsläppsrätt skall klassificeras på marknaden. Ett direktiv binder nämligen endast medlemsstaterna till den utsträckning det behövs för att anpassa nationell lagstiftning så att direktivets mål genomförs i både teori och praktik.<sup>51</sup> När direktivet inte anger hur vissa områden skall regleras skall medlemsstaternas nationella lagstiftning fylla ut de luckor som finns gällande handelssystemets implementering i den nationella lagstiftningen. Då det finns stora skillnader i den nationella lagstiftningen hos staterna har implementeringen av direktivet resulterat i att det mellan EU:s medlemsstater i nuläget finns betydelsefulla skillnader i hur utsläppsrätterna behandlas.

## 2.5 Koldioxidskatt och direktivets implementering i Sverige

Trots att systemet för handel med utsläppsrätter är en ny rättslig företeelse är det inte det första försöket att genom uttagande av skatt påverka konsumtionen av vissa varor. I Sverige har energi beskattats sedan 1950-talet.<sup>52</sup> För att Sverige skulle kunna bli medlem i EU krävdes att den dåvarande energiskattelagstiftningen anpassades så att den överensstämde

---

<sup>45</sup> Kommissionens förordning (EG) nr 2216/2004 av den 21 december 2004 om ett standardiserat och skyddat registersystem i enlighet med Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG och Europaparlamentets och rådets beslut nr 280/2004/EG.

<sup>46</sup> Artikel 3, Registerförordningen.

<sup>47</sup>[http://www.energimyndigheten.se/WEB/STEMEx01Swe.nsf/F\\_PreGen01?ReadForm&MenuSelect=19F14000C7BE07C4C12572D10045C748](http://www.energimyndigheten.se/WEB/STEMEx01Swe.nsf/F_PreGen01?ReadForm&MenuSelect=19F14000C7BE07C4C12572D10045C748), hämtad den 4 januari 2008 kl. 23.19, senast uppdaterad den 6 juli 2007.

<sup>48</sup> Artikel 5, Registerförordningen.

<sup>49</sup> Artikel 11.1 och 11.2, Handelsdirektivet.

<sup>50</sup> Europaparlamentet och rådets direktiv 2004/101/EG av den 27 oktober 2004 om ändring av direktiv 2003/87/EG om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen, i överensstämmelse med Kyotoprotokollets projektbaserade mekanismer.

<sup>51</sup> Europeiska Unionen Konsoliderade versioner av fördraget om Europeiska Unionen och fördraget om upprättandet av Europeiska Gemenskapen, art. 249, före detta artikel 189.

<sup>52</sup>[http://www.energimyndigheten.se/WEB/STEMEx01Swe.nsf/F\\_PreGen01?ReadForm&MenuSelect=616C722F91B6B8C8C1256DD7002967B9](http://www.energimyndigheten.se/WEB/STEMEx01Swe.nsf/F_PreGen01?ReadForm&MenuSelect=616C722F91B6B8C8C1256DD7002967B9), hämtad den 3 januari 2008 kl 15.28, senast uppdaterad den 30 mars 2007.

med gemenskapsrätten. En stor del av denna anpassning genomfördes i samband med skattereformen vid årsskiftet 1990 och 1991 och energiskatteomläggningen år 1993. Arbetet resulterade i att det från och med den 1 januari 1993 förelåg harmoniserade regler för beskattning av mineraloljor. Som ett resultat av detta föreslog regeringen att lagarna om allmän energiskatt, koldioxidskatt, svavelskatt, diseloljeskatt och bensinskatt skulle ersättas av en gemensam ny lag om skatt på energi.<sup>53</sup>

Lag (1994:1776) om skatt på energi ersatte den tidigare lag (1990:582) om utsläpp av koldioxid. Den nya lagen fastslog i 1 kap 2 § att koldioxidskatt skulle betalas på de bränslen som anges i lagens 2 kap. 1 och 3-4a §§. Syftet med skatten var att påverka användningen av fossila bränslen genom prissignaler, regeringen hoppades på att en högre kostnad skulle leda till en sänkt konsumtion.<sup>54</sup> Systemet för handel med utsläppsrätter är således inte den första ansatsen till att genom introduktion av ett kostnadseffektivt styrmedel minska förbrukningen av fossila bränslen och utsläpp av koldioxid.

Med början i proposition 2001/02:55 *Sveriges klimatstrategi* tillkännagav regeringen sin avsikt att åstadkomma de nödvändiga förberedelser som krävdes för en svensk tillämpning av Kyotoprotokollets så kallade marknadsmekanismer. Förberedelserna avsåg bland annat ett nationellt system för handel med utsläppsrätter som skulle vara på plats senast år 2005.<sup>55</sup>

Arbetet med införandet av ett handelssystem för utsläppsrätter avseende koldioxid påbörjades med lag (2004:656) om utsläpp av koldioxid som trädde i kraft år 2004 och som kom att bli ersatt av lag (2004:1199) om handel med utsläppsrätter (LHU). Denna förändring utgjorde det sista steget i arbetet med att implementera handelsdirektivet i svensk lag. Bestämmelserna i den gamla lagen fördes över och därutöver innehåller lagen den tillhörande förordningen. Lagen innehåller även kompletterande bestämmelser om övervakning, rapportering, utfärdande, överlämnande och annullering av utsläppsrätter.<sup>56</sup>

Den första handelsperioden avser åren 2005 till 2007. Vid den första allokeringen av utsläppsrätterna skall staten dela ut minst 95 % av utsläppsrätterna gratis till de företag som är tillståndspliktiga,<sup>57</sup> resterande 5 % kan auktioneras ut av staten.<sup>58</sup> Det diskuteras dock inom Kommissionen om utsläppsrätterna i framtiden enbart skall auktioneras ut.<sup>59</sup> Tilldelningen sköts av Naturvårdsverket och de utsläppsrätter som utfärdas mellan år 2005 och 2007 är giltiga under hela första handelsperioden. Varje utsläppsrätt medför en rätt att släppa ut ett ton koldioxid under en bestämd tidsperiod. För att få bedriva verksamhet vid an-

---

<sup>53</sup> Prop. 1994/95:54 Ny lag om skatt på energi m.m., s. 45 och 46.

<sup>54</sup> <http://www.gu.se/omuniversitetet/aktuellt/nyheter/nyheterdetalj/?contentId=119080>, hämtad den 21 december 2007, kl 15.30 senast uppdaterad den 8 november 2005.

<sup>55</sup> <http://www.sweden.gov.se/sb/d/7039/a/68917>, hämtad den 3 januari 2008, kl 14.05, senast uppdaterad den 3 oktober 2007.

<sup>56</sup> Prop. 2004/05:18, Handel med utsläppsrätter II, s. 26.

<sup>57</sup> Artikel 10, Handelsdirektivet.

<sup>58</sup> Freestone, Streck, Legal Aspects of Implementing the Kyoto Protocol Mechanisms, s. 424.

<sup>59</sup> <http://www.dn.se/DNet/jsp/polopoly.jsp?d=147&a=716984>, hämtad den 6 December 2007, kl 11.21.

## Bakgrund

läggningar som medför utsläpp av sådan växthusgas måste de verksamhetsutövare som omfattas av lagen senast den 1 januari 2005 inneha tillstånd för sådana utsläpp.<sup>60</sup>

Redovisning av utsläpp, respektive överlämnande och annullering av utsläppsrätter skedde för första gången under år 2006. Tilldelade utsläppsrätter utfärdas genom registrering på ett konto och kontohavaren presumeras ha rätt att förfoga över de utsläppsrätter som finns registrerade på kontot. Eventuella överlåtelser registreras på detta konto. I Sverige är det Svenskt utsläppsrättssystem som sköter kontoregistret. Senast den 31 mars varje år skall verksamhetsutövarna i enlighet med 5 kap. 1 § LHU redovisa det föregående årets utsläpp till tillsynsmyndigheten<sup>61</sup>, för att sedan senast den 30 april till kontoförande myndighet överlämna det sammanlagda antal utsläppsrätter som motsvarar de faktiska utsläppen. Även utsläppsrätter som utfärdats inom annan EU-medlemsstat kan användas. Överlämnade utsläppsrätter annulleras sedan från kontot.<sup>62</sup>

---

<sup>60</sup> Artikel 4, Handelsdirektivet.

<sup>61</sup> I Sverige är det i nuläget Naturvårdsverket som är tillsynsmyndighet.

<sup>62</sup> Artiklarna 58 till 62, Registerförordningen.

## 3 Allokering av beskattningsrätten vid handel med utsläppsrätter

### 3.1 Internationella avtal

Handeln med utsläppsrätter är som tidigare nämnts en global företeelse i uppfyllandet av åtagandet i Kyotoprotokollet. Eftersom det inte finns några internationella riktlinjer som i detalj reglerar beskattningen av handel med utsläppsrätter finns det stor risk för att de internationella transaktionerna dubbelbeskattas eller undgår beskattning. Det finns dock olika sätt att undvika dessa problem. Stater kan anta unilaterala åtgärder eller underteckna bilaterala eller multilaterala avtal med andra stater.

Att stifta egna unilaterala avtal skulle dock endast medföra ytterligare svårigheter eftersom de endast omfattar den stiftande staten och därmed bara påverkar nationella regler utan att ge några internationella riktlinjer för beskattningen av utsläppsrätter. Undertecknande av bilaterala avtal skulle kunna vara en lösning, men eftersom de endast omfattar två stater skulle de innebära att det skulle finnas ett flertal avtal mellan olika länder, trots att alla syftar till att uppnå samma syfte. Det finns även en risk för att det miljömässiga målet med Kyotoprotokollet inte uppnås, eftersom länderna kan utforma sina egna varierande avtalsvillkor, och dessa inte automatiskt medför att utsläppen av växthusgaser minskar på ett kostnadseffektivt sätt. Slutligen återstår multilaterala avtal, genom vilka fler än två stater kan ansluta sig till ett gemensamt avtal. Följden blir att flera länder följer gemensamma regler inom ett visst område vilket bidrar till en mer enhetlig hantering av avtalets frågor.

Länder väljer dock oftast ingå i så kallade dubbelbeskattningsavtal som utgör bilaterala avtal. Dessa syftar till att fördela beskattningsrätten mellan de involverade länderna. I den internationella handeln med utsläppsrätter kommer företag att genomföra transaktioner i olika länder. För att parterna skall undgå dubbelbeskattning är det då en fördel om nationerna har ingått ett dubbelbeskattningsavtal. För att underlätta tillkomsten och tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal har skattekommittén inom Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) gett ut en modell<sup>63</sup> (modellavtalet) för hur skatteavtal mellan medlemsländerna kan se ut. Denna modell är dock inte bindande, eftersom det är möjligt för medlemsstaterna att avge reservationer till artiklarna i avtalet.<sup>64</sup>

### 3.2 Tillkomsten och syftet med OECD

Den konvention som grundade OECD skrevs under av Sverige och 19 andra länder den 14 december år 1960.<sup>65</sup> Organisationens ursprungliga syfte var att främja en politik som syftade till ekonomisk tillväxt och utveckling av världsekonomin genom en ökad världshandel

---

<sup>63</sup> Model Tax Convention on Income and Capital.

<sup>64</sup> Dahlberg, Internationell beskattning, s. 162.

<sup>65</sup>[https://www.oecd.org/document/59/0,3343,en\\_33873108\\_33873822\\_34830203\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](https://www.oecd.org/document/59/0,3343,en_33873108_33873822_34830203_1_1_1_1,00.html), hämtad den 26 oktober 2007, kl 12.30.

på en multilateral och icke-diskriminerande grund i enlighet med internationella åtaganden.<sup>66</sup>

Liksom de övriga medlemsländerna har Sverige en permanent delegation vid OECD som följer de olika kommittéernas arbete och utgör en länk mellan OECD-sekretariatet och de svenska myndigheterna. Delegationen förhandlar i enlighet med regeringens synpunkter vid slutandet av multilaterala avtal och strävar efter att föra ut OECD:s rekommendationer till Sverige. Ett medlemskap i OECD medför många fördelar. Organisationen publicerar studier av varje enskilt land och jämförbara ekonomiska och statistiska uppgifter. Framförallt utgör organisationen ett forum där medlemmarna får möjlighet att rådgöra med andra aktörer på den världsekonomiska marknaden genom organisationens samarbete med 70 icke-medlemsländer. På detta sätt skapar man spelreglerna på den globala marknaden.<sup>67</sup>

### 3.3 Tillämpning av OECD:s modellavtal

Ett dubbelbeskattningsavtal utgör ett folkrättsligt avtal och sluts på frivillig grund mellan olika stater. Det stora antalet dubbelbeskattningsavtal lämnar dock ett stort utrymme för konflikter i tolkningen av avtalsvillkoren. Till modellavtalet tillkommer även de kommentarer som gjorts till artiklarna och dessa utgör ett viktigt hjälpmedel när skatteavtal skall tolkas. De är dock inte av avgörande betydelse eftersom OECD:s modellavtal inte har en tillräcklig konstitutionell eller folkrättslig legitimitet för att gå emot nationell lag.<sup>68</sup> De tillhörande kommentarerna har därför ett lågt rättskällevärde men vi anser att de i tolkningsfrågor ändå kan användas för att belysa syftet med avtalet när artiklarna analyseras i samband med handel med utsläppsrätter.

Vid internationell handel med utsläppsrätter är det främst artiklarna 2, 7, 13 och 21 som har betydelse. Dessa behandlar områdena: vilka skatter som omfattas av modellavtalet, inkomster av rörelse, kapitalvinst och annan inkomst. Dessa artiklar har kommit att debatteras inom beskattningen av internationella transaktioner med utsläppsrätter.

Ovan nämnda artiklar med tillägg av artikel 3 kommer nedan att analyseras genom ett exempel för att illustrera hur de aktuella artiklarna appliceras. Vi utgår från ett svenskt börsnoterat bolag som har ett dotterbolag i en annan avtalsslutande stat. Moderbolaget har tilldelats utsläppsrätter och önskar överföra dessa till sitt dotterbolag. Vid en sådan transaktion måste reglerna om internprissättning följas och därför överläts utsläppsrätterna till dotterbolaget mot ett ekonomiskt vederlag. Eftersom den ursprungliga tilldelningen sker utan ersättning kommer således en beskattningsbarvinst att uppstå i moderbolaget. Vi skall därför studera hur de aktuella artiklarna påverkar denna skattesituation.

---

<sup>66</sup> <http://www.regeringen.se/sb/d/5467/a/72918>, hämtad den 26 oktober 2007, kl 12.35, senast uppdaterad den 4 april 2007.

<sup>67</sup> [https://www.oecd.org/document/59/0,3343,en\\_33873108\\_33873822\\_34830203\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](https://www.oecd.org/document/59/0,3343,en_33873108_33873822_34830203_1_1_1_1,00.html), hämtad den 26 oktober 2007, kl 12.30.

<sup>68</sup> Dahlberg, Internationell beskattning, s. 162.



### 3.3.1 Artikel 2 Skatter som omfattas av avtalet

Artikel 2 i modellavtalet lyder<sup>69</sup>:

1. ”Detta avtal tillämpas på skatter på inkomst och på förmögenhet som påförs för en avtalsslutande stats, dess politiska underavdelningars eller lokala myndigheters räkning, oberoende av det sätt på vilket skatterna uttages.”
2. ”Med skatter på inkomst och på förmögenhet förstås alla skatter som utgår på inkomst eller förmögenhet i dess helhet eller på delar av inkomst eller förmögenhet, däri inbegripna skatter på vinst på grund av överlåtelse av lös eller fast egendom, skatter på sammanlagda beloppet av företags lönebetalningar samt skatter på värdestegring.”
3. *Inte tillämplig i detta sammanhang.*
4. ”Avtalet tillämpas även på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av avtalet påförs vid sidan av eller i stället för de närvarande utgående skatterna. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall meddela varandra väsentliga ändringar som gjorts i respektive skattelagstiftning.”

Artikeln fastställer således att avtalet omfattar alla skatter som belöper på inkomst och förmögenhet. I detta inkluderas skatt på vinst hänförlig till överlåtelse av lös egendom. I artikeln anges inte någon ytterligare definition av exakt vilka inkomster och vilken egendom dessa begrepp avser. Inte heller i kommentarerna till artikeln anges någon uttömmande förklaring. Detta lämnar utrymme för konflikter i de fall parternas nationella lagstiftning definierar begreppen på olika sätt.

I artikelns sista paragraf nämns slutligen modellavtalets omfattning. Däri anges att avtalet även tillämpas på skatter som i huvudsak är av likartad eller av samma slag som påförs av de undertecknande staterna efter undertecknandet av dubbelbeskattningsavtalet. I Sverige tillämpades tidigare en skatt på utsläpp av koldioxid inom transportsektorn, men som nämnt tidigare ersattes det systemet med handel med utsläppsrätter. Eftersom Sverige har valt att inte lagstadga en ny form av beskattning för användandet av utsläppsrätter, kommer handeln med utsläppsrätter att omfattas av modellavtalet även i enlighet med detta stycke.

#### 3.3.1.1 Tillämpning

Enligt artikel 2.2 omfattas vinst hänförlig till försäljning av utsläppsrätter således av modellavtalet, eftersom de både inom skatte- och redovisningsrätten klassificerats som lös egendom. Eftersom transaktionen mellan moderbolaget och dotterbolaget i vårt exempel omfattas av modellavtalet, kommer rätten att beskatta den vinst som moderbolaget gör att avgöras av fördelningsreglerna i modellavtalet.

Tillämpningen av modellavtalet innebär trots denna artikel vissa svårigheter. Det saknas gemensamma definitioner av vad som åsyftas med begreppen kapitalvinst och inkomst. Artikeln anger inte heller vilken skattesats som skall tillämpas eller vid vilken tidpunkt en inkomst skall anses realiserad, alltså när en vinst skall anses ha uppstått. Eftersom medlems-

---

<sup>69</sup> Följande översättningar av artiklarna är hämtade ur Internationella skattehandboken, upplaga 6.

staterna har olika definitioner av dessa begrepp är det tveksamt om modellavtalet på ett effektivt sätt kan bidra till att de miljöekonomiska målen med Kyotoprotokollet uppnås.<sup>70</sup>

### 3.3.2 Artikel 3 Allmänna definitioner

Artikel 3 i modellavtalet lyder:

1. *Fastställer vilken betydelse ett antal begrepp skall ha i tillämpning av konventionen.*
2. ”Vid varje tillfälle då en avtalslutande stat tillämpar avtalet anses, såvida inte sammanhanget föranleder annat, varje uttryck som inte definierats i avtalet ha den betydelse som uttrycket då har i enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas. Därvid skall det betydelse uttrycket har enligt den statens skattelagstiftning ha företräde framför betydelse uttrycket har enligt annan lagstiftning i den staten.”

Artikeln innehåller en tolkningsregel som anger att när tillräcklig ledning inte finns att tillgå i avtalets definitioner skall istället den tillämpande statens nationella lag tillämpas. Paragrafens andra sats anger dock att när sammanhanget så kräver skall nationell lag inte tillämpas, men paragrafen anger inte vad som istället skall avgöra begreppens betydelse. Tillämpning av nationell lag kan ge stor variation i begreppens betydelse beroende på vilket land som tillämpar avtalet. Bristen på allmänt vedertagna definitioner har gett upphov till stor gränsdragningsproblematik gällande vilken omfattning artikel 7 och artikel 13 skall ha i tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal.

#### 3.3.2.1 Tillämpning

Baserat på denna artikel kan det alltså i vissa sammanhang vara motiverat att låta betydelsen av ett begrepp avvika från den nationella. De variationer som finns mellan medlemsstaternas nationella lagstiftning kan resultera i varierande skattekonsekvenser beroende på vilket land som tilldelas beskattningsrätten. Frågan är dock om risken för sådana variationer är tillräckligt för att avvikelser från nationell lag skall anses motiverade.

Vissa författare, till exempel Vogel och Csikós, har ansett att avvikelse från definitionerna i nationell lag bör göras och att gemensamma definitioner följaktligen bör fastställas av OECD. Grunderna för denna slutsats skall vi diskutera i behandlingen av artikel 7 och artikel 13. Konsekvenserna diskuteras sedan utförligt i kapitel 3.3.6.

De skattemässiga konsekvenserna för vårt exempel företag varierar alltså beroende på om man anser att nationell lag kan tillämpas, eller om sammanhanget istället skall anses kräva avvikelse från nationell lag.

### 3.3.3 Artikel 7 Inkomst av rörelse

Artikel 7 i modellavtalet lyder:

1. ”Inkomst av rörelse, som företag i en avtalslutande stat förvärvar beskattas endast i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtals-

---

<sup>70</sup> Andersson, International taxation of emission trading, s. 19.

slutande staten från där beläget fast driftställe<sup>71</sup>. Om företaget bedriver rörelse på nyss angivet sätt, får företagets inkomst beskattas i den andra staten, men endast så stor del av den som är hänförlig till det fasta driftstället.”

2. *Inte tillämplig i detta sammanhang.*
3. *Inte tillämplig i detta sammanhang.*
4. *Inte tillämplig i detta sammanhang.*
5. *Inte tillämplig i detta sammanhang..*
6. *Inte tillämplig i detta sammanhang.*
7. ”Ingår i inkomst av rörelse inkomstslag som behandlas särskilt i andra artiklar av detta avtal, berörs bestämmelserna i dessa artiklar inte av reglerna i denna artikel.”

Artikeln behandlar all inkomst av näringsverksamhet. För att avgöra om ett företags inkomst bör behandlas som inkomst av näringsverksamhet eller inkomst av kapital är utgångspunkten artikel 7.1 som anger att inkomst av näringsverksamhet endast skall beskattas där företaget har sitt säte, förutsatt att företaget inte har fast driftställe i annan stat. Artikel 7.7 säger dock att när vinsten inkluderar inkomst av annat slag, som hanteras i andra artiklar, skall beskattningen styras av den artikeln istället.

### **3.3.3.1 Tillämpning**

När ett bolag överlåter sina utsläppsrätter till ett annat bolag uppstår en vinst i det överlåtande bolaget. Det har debatterats om denna vinst skall utgöra inkomst av näringsverksamhet eller inkomst av kapital. När en uttrycklig definition av ett begrepp saknas, används i regel den betydelse begreppet ges i nationell lag.<sup>72</sup>

Enligt Vogel åsyftas i artikel 7 med ett företags affärsvinster, all inkomst hänförlig till en oberoende aktivitet, förutom brukandet av fast egendom.<sup>73</sup> Csikós citerar J. Avery Jones som är av åsikten<sup>74</sup> att det inte spelar någon roll om nationell rätt klassificerar alla inkomster ett företag har som inkomst av näringsverksamhet. I tillämpningen av modellavtalet kommer artikel 7.7 medföra att länderna blir tvungna att identifiera en artikel som är mer passande.

Nästa fråga blir därför vilken artikel beskattningen då skall följa. Eftersom vi i denna uppsats endast berör de skatterättsliga konsekvenserna av försäljning av utsläppsrätter finner vi att handel med utsläppsrätter istället skulle kunna omfattas av artikel 13.5.

---

<sup>71</sup> Diskussionen om vad som inkluderas i begreppet ligger utanför syftet med denna uppsats. I vårt arbete har begreppet den betydelse som anges i OECD avtalet artikel 5 p. 2.

<sup>72</sup> Artikel 3 p. 2., OECD Model Tax Convention

<sup>73</sup> Vogel, On double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN- and US Model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital: with particular reference to German treaty practice, s. 407.

<sup>74</sup> Som citerad i Csikós International Tax Aspects of Tradable Allowances, s. 30.

För att avgöra vilka beskattningskonsekvenserna kommer att bli för vårt exempelföretag är det alltså inte tillräckligt att hänvisa till artikel 7.1. Vi är även tvungna att undersöka om artikel 13.5 är bättre lämpad att omfatta transaktionen mellan moderbolaget och dotterbolaget.

### 3.3.4 Artikel 13 Kapitalvinst

Artikel 13 i modellavtalet lyder:

1. *Inte tillämplig i detta sammanhang.*
2. *Inte tillämplig i detta sammanhang.*
3. *Inte tillämplig i detta sammanhang.*
4. *Inte tillämplig i detta sammanhang.*
5. ”Vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än sådan som avses i punkterna 1 – 4 beskattas endast i den avtalslutande stat där överlåtaren har hemvist.”

Artikeln behandlar hur rätten att beskatta kapitalvinst av försäljning av olika typer av egendom skall fördelas. Den ger inte exklusiv beskattningsrätt till en specifik stat utan fördelar rätten mellan stater beroende på vilken sorts egendom kapitalvinsten härstammar från. Artikeln kan dock inte ge en stat beskattningsrätt som den inte har under nationell lagstiftning.<sup>75</sup> När det gäller artikel 13 är det endast det femte stycket som är aktuellt att tillämpa vid handel med utsläppsrätter, eftersom de tidigare styckena behandlar vinst från försäljning av andra typer av egendom, till exempel fast- och lös egendom, vinst från försäljning av skepp, flygplan och aktier.

Det är dock fortfarande oklart exakt vilken typ av egendomsöverlåtelse denna artikel skall anses omfatta och begreppet kapitalvinst definieras inte i modellavtalet.

#### 3.3.4.1 Tillämpning

Med tillämpning av artikel 31, 32 och 33 i Wienkonventionen<sup>76</sup> drar Csikós slutsatsen att den lista på transaktioner som anges i det femte stycket i kommentaren till artikel 13 är tillämplig.<sup>77</sup> Listan anger att artikeln omfattar vinst från försäljning av egendom och att detta skall anses inkludera de kapitalvinster som är resultatet av försäljning eller utbyte av egendom och även försäljning av en rättighet.

Enligt Vogel skall denna klassificering upprätthållas även om den nationella lagen skulle ha resulterat i en annan gränsdragning. Fördelningen av beskattningsrätten vid all försäljning av utsläppsrätter skulle alltså enligt honom regleras av artikel 13 i modellavtalet.<sup>78</sup>

---

<sup>75</sup> Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 23.

<sup>76</sup> Vienna Convention on the Law of Treaties, ratificerades av Sverige den 21 januari år 1988.

<sup>77</sup> Csikós, International Tax Aspects of Tradable Allowances, s. 33.

<sup>78</sup> Vogel, On double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN- and US Model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital: with particular reference to German treaty practice, s. 818.

Det är alltså även möjligt att transaktionen mellan moderbolaget och dotterbolaget i vårt exempel omfattas av denna artikel. Vi skall återkomma till konflikten mellan artikel 7 och artikel 13 i kapitel 3.3.6 och 3.3.7 i denna uppsats.

### 3.3.5 Artikel 21 Annan inkomst

Artikel 21 i modellavtalet lyder:

1. ”Inkomst som person med hemvist i avtalsslutande stat förvärvar och som inte behandlas i föregående artiklar av detta avtal beskattas endast i denna stat, oavsett varifrån inkomsten härrör.”
2. *Inte tillämplig i detta sammanhang.*

Artikeln är en uppsamlingsartikel som omfattar all den inkomst och inkomst från källor som inte nämnts i tidigare artiklar. Inkomster från försäljning av utsläppsrätter kommer sannolikt att behandlas som inkomst av näringsverksamhet eller kapitalvinst. Artikel 21 blir således i regel aldrig tillämplig i detta sammanhang.

### 3.3.6 Inkomstens klassificering beroende på verksamhetens art

Baserat på det som diskuterats i behandlingen av artiklarna 3, 7 och 13 drar Csikós slutsatsen att inkomstens klassificering bör baseras på hur nära hänförlig den är till företagets ordinarie verksamhet.<sup>79</sup> Inkomst som är nära anknyten till företagets ordinarie affärsverksamhet skall således utgöra inkomst av näringsverksamhet och beskattningsrätten kommer att allokeras i enlighet med artikel 7. I de fall den aktuella inkomsten inte kan hänföras till företagets normala verksamhet skall den behandlas som inkomst av kapital och beskattningsrätten fördelas i enlighet med artikel 13.

För de företag som bedriver handel med utsläppsrätter kommer följden av en sådan uppdelning bli:

- Ett tillståndspliktigt företag bedriver tillverkning av till exempel stål. Tillverkningen resulterar i utsläpp, och företaget har tilldelats utsläppsrätter för att behandla sina utsläpp. Efter att ”utsläppsskulden” har reglerats återstår eventuellt utsläppsrätter som företaget kan välja att sälja på den öppna marknaden. Företagets huvudsakliga verksamhet är att producera stål och därmed skulle inkomsten av de sålda utsläppsrätterna inte anses ha tillräckligt nära anknytning till verksamheten för att kunna behandlas som inkomst av näringsverksamhet. Resultatet av försäljningen skulle istället behandlas som inkomst av kapital i enlighet med artikel 13.
- De icke tillståndspliktiga företagen innehar utsläppsrätterna i syfte att bedriva handel med dem. Hos dessa företag kommer vinsten av försäljningen behandlas som inkomst av näringsverksamhet och artikel 7 i modellavtalet är därmed tillämplig.

För att tydliggöra den inkomstuppldelning Csikós föreslår skall vi tillämpa den på ett tillståndspliktigt och ett icke tillståndspliktigt svenskt företag.

---

<sup>79</sup> Csikós, *International Tax Aspects of Tradable Allowances*, s. 36.

Det svenska tillståndspliktiga företaget A har sitt säte i Sverige där det tillverkar stål och det har därför tilldelats utsläppsrätter. Företaget har ett dotterbolag i en annan OECD-medlemsstat och överlåter sina överflödiga utsläppsrätter till dotterbolaget mot ett vederlag. I enlighet med den uppdelning av inkomster som Csikós gör skulle vinsten från försäljningen anses utgöra inkomst av kapital eftersom den inte kan anses hänförlig till den ordinarie verksamheten som är produktion av stål. En tillämpning av modellavtalet skulle resultera i följande gällande ett tillståndspliktigt och ett icke tillståndspliktigt företag.

På grund av artikel 7.7 kan vinsten inte anses som inkomst av näringsverksamhet. Därmed är vi hänvisade till artikel 13. Försäljning av utsläppsrätter faller under den femte punkten som anger att vinsten från försäljning av annan egendom än den som angetts i de tidigare styckena skall vara beskattningsbar endast i den stat där det säljande företaget har sitt säte. Eftersom företaget har sitt säte i Sverige kommer rätten att beskatta inkomsten således att tillfalla Sverige.

Det svenska icke tillståndspliktiga företaget B har sitt säte i Sverige och ett dotterbolag i en annan OECD-medlemsstat. Företaget sysslar med handel med värdepapper. Försäljningen av utsläppsrätter skall således enligt den uppdelning Csikós föreslår anses utgöra inkomst av näringsverksamhet och därmed skulle artikel 7.1 tillämpas. Eftersom det är det svenska moderbolaget som säljer utsläppsrätterna skulle beskattningsrätten tillfalla Sverige.

Om företaget har ett dotterbolag som utgör ett fast driftställe i en annan medlemsstat och detta överlåter utsläppsrätter till moderbolaget skulle vederlaget enligt artikel 7.1 utgöra beskattningsbar vinst i den stat där dotterbolaget är beläget. Enligt artikel 13.5 är vinsten beskattningsbar endast i den stat där överlåtaren har sin hemvist. Beskattningsrätten tillfaller således fortfarande överlåtarens hemviststat oavsett om vinsten i tillämpningen av modellavtalet anses falla under artikel 7.1 eller 13.5.

I alla våra exempel skulle beskattningsrätten alltså tillfalla Sverige där alla inkomster ett företag har på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster, enligt nationell lag skall anses som inkomst av näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 - 2 § IL. Därför finner vi det mycket troligt att företagets vinster, oavsett hur de klassificerats i tillämpningen av modellavtalet, skulle behandlas som inkomst av näringsverksamhet i Sverige och således beskattas med 28 %.

### **3.3.7 Vår analys av en sådan uppdelning**

Kommentaren till artikel 7.7 anger tydligt att termen inkomst av näringsverksamhet skall ha en bred betydelse och förstås innesluta all inkomst hänförlig till bedrivandet av affärsverksamhet. Enligt kommentaren har man avstått från att begränsa artikeln till att gälla inkomster som är hänförliga till företagets ordinarie verksamhet, dels eftersom det skulle begränsa artikelns omfattning och dels skulle en sådan tolkning inte stämma överens med begreppets betydelse inom skatterätten hos de flesta av OECD:s medlemsstater. I kommentaren noteras dock att tolkningen av begreppet inkomst av näringsverksamhet kan resultera i osäkerhet gällande tillämpningen av modellavtalet. Därmed uppstår frågan om inkomst hänförlig till försäljning av utsläppsrätter istället kan anses falla under artikel 13.

Som vi redan har fastställt ger artikel 13 ingen detaljerad definition av vad som skall anses utgöra kapitalvinster. Baserat på det femte stycket i kommentarerna till denna artikel har Vogel ansett att all inkomst från försäljning av egendom och rättigheter skall utgöra in-

komst av kapital.<sup>80</sup> Att strikt tillämpa det femte stycket i kommentarerna till artikel 13 skulle dock resultera i att artikel 7 i konventionen blir överflödigt vilket enligt vår mening knappast kan anses vara i enlighet med modellavtalets syfte.

Anledningen till att man i modellavtalet inte har valt att ange några specifika definitioner av begreppen anges i kommentaren till artikel 13, st. 4. Där anges att det i regel är ovidkommande hur inkomsten klassificerats i modellavtalet eftersom rätten att beskatta kapitalvinst av egendom i normala fall tillfaller det land som enligt modellavtalet har rätt att beskatta både egendomen och den därtill hänförliga inkomsten. Därmed blir slutresultatet detsamma oavsett om inkomsten bedömts hänförlig till näringsverksamhet eller till kapital.

Detta innebär att rätten att beskatta en inkomst som är hänförlig till försäljning av ett företags tillgångar tillfaller den stat som har rätt att beskatta företagets övriga vinster. Det skall sedan vara upp till den staten att avgöra inom vilken inkomstgrupp inkomsten skall beskattas. Det huvudsakliga syftet med OECD:s modellavtal är således inte att skapa gemensamma inkomstdefinitioner, utan att fördela beskattningsrätten så att dubbelbeskattning och skatteflykt kan undvikas. Eftersom beskattningsrätten tillfaller samma land oavsett vilken inkomstgrupp vinsten tillhör och vilken artikel i modellavtalet som används är det ovidkommande om den anses utgöra inkomst av näringsverksamhet eller inkomst av kapital.

Baserat på ovan förda diskussion anser vi att en sådan inkomstuppdelning som Csikós föreslår är överflödigt inom den svenska dubbelbeskattningsavtalsrätten. Uppdelningen strider mot den nuvarande utformningen av svensk inkomstskattelag som anger att alla inkomster ett företag har på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster skall anses som inkomst av näringsverksamhet.<sup>81</sup> För att få ekonomiska konsekvenser för svenska företag skulle den inkomstuppdelning Csikós föreslår alltså behöva fastslås i svensk inkomstskattelag genom ändring av den nuvarande lagstiftningen. Som vi skall diskutera i vårt avslutande kapitel skulle en sådan lagändring medföra ett antal konflikter med övrig lagstiftning och allmänt använda rättsliga principer eftersom den resulterar att tillståndspliktiga och icke tillståndspliktiga företag beskattas olika.

Om Csikós inkomstuppdelning antogs, trots dess konflikter med gällande lag, skulle följande ske: Inkomster från försäljning av utsläppsrätter som ett tillståndspliktigt företag i Sverige inbringar skulle inte bli beskattade som inkomst av näringsverksamhet, utan såsom inkomst av kapital. Det beror på att en sådan försäljning skulle falla utanför företagets ordinarie verksamhet. Företagets vinst skulle därmed beskattas med 30 % skatt på kapital, istället för de 28 % skatt som normalt belastar inkomst av näringsverksamhet.

För ett icke tillståndspliktigt företag som säljer utsläppsrätter skulle dessa inkomster utgöra inkomster av näringsverksamhet eftersom företagets huvudsakliga verksamhetssyfte är att ägna sig åt handel. Inkomsterna skulle således bli beskattade inom inkomstslaget näringsverksamhet i Sverige med 28 % skatt.

---

<sup>80</sup> Vogel, *On double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN- and US Model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital: with particular reference to German treaty practice*, s. 818.

<sup>81</sup> 13 kap. 1-2§ IL.

## 4 Mervärdesbeskattning vid handel med utsläppsrätter

### 4.1 Tillkomsten av mervärdesskatteregler

I proposition 2004/05:18 efterlyste Skatteverket en utredning gällande huruvida utsläppsrätterna bör betraktas som värdepapper eller icke finansiella tillgångar i mervärdesskattesammanhang.<sup>82</sup>

Vid publiceringen av denna proposition återstod många frågetecken gällande behandlingen av utsläppsrätter såsom vilka skatteregler som skulle bli tillämpliga på handel med utsläppsrätter. Regeringen beslutade därför att lämna utformningen av den skatterättsliga bedömningen till Skatteverket. Resultatet av utredningsprocessen blev proposition 2004/05:33, där regeringen fastslog att tillämpande myndigheter skulle avgöra hur mervärdesskatten på utsläppsrätter borde hanteras.<sup>83</sup> Det åligger tillsynes därmed Skatteverket att bedöma hur utsläppsrätterna skall behandlas på bästa sätt.

Regeringen konstaterar dock i ovan nämnda proposition att de mervärdesskatterättsliga konsekvenserna vid handel med utsläppsrätter skall avgöras utifrån de regler som finns gällande beskattning av tjänster enligt mervärdesskattelagen. Regeringen betonade samtidigt betydelsen av en harmoniserad bedömning av de mervärdesskattemässiga reglerna inom gemenskapen.

För att en gränsöverskridande handel med utsläppsrätter skall kunna ske så obehindrat som möjligt är det viktigt att medlemsstaterna tillämpar en enhetlig mervärdesskatterättslig bedömning. Utan en sådan harmonisering skulle rörligheten på marknaden försämrats och situationer av dubbelbeskattning eller utebliven beskattning skulle uppstå.<sup>84</sup> Sverige kan därför inte ensidigt avgöra hur utsläppsrätterna skall behandlas. Hur beskattningen skall ske bedöms utifrån de regler som finns införda i mervärdesskattelagen och därmed indirekt även de EG-direktiv som finns på mervärdesskatteområdet.

### 4.2 Det gemensamma mervärdesskattedirektivet

Rättsordningen i Europa skiljer sig från nationell rättsordning bland annat genom att den skapas på en överstatlig nivå, men ansvaret för genomförandet ligger hos medlemsstaterna. Dessa har alltså en skyldighet att se till att europarättens innehåll efterlevs och tillämpas i den nationella lagregleringen. Eftersom EU:s medlemsstater har infört unionens mervärdesskattedirektiv<sup>85</sup> i sin nationella mervärdesskatterättsliga lagstiftning skall behandlingen av varor och tjänster vara likvärdig mellan dessa stater. Direktiv binder dock medlemsstaterna endast till att i den utsträckning det behövs anpassa nationell lagstiftning så att direktivets mål genomförs i både teori och praktik. Medlemsstaterna lämnas dock stor valfrihet att väl-

---

<sup>82</sup> Prop. 2004/05:18 Handel med utsläppsrätter II, s. 75.

<sup>83</sup> Prop. 2004/05:33 Skatteregler för elcertifikat och utsläppsrätter, s. 16.

<sup>84</sup> SOU 2004:62 Handla för ett bättre klimat, s. 170.

<sup>85</sup> Rådets direktiv 2006/112 EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.



ja hur genomförandet skall göras.<sup>86</sup> Det innebär att i en jämförelse mellan EU:s medlemsstater kan de nationella mervärdesskatterättsliga reglerna se olika ut, men de skall alla leda fram till samma mål. Eftersom handelsdirektivet inte anger hur utsläppsrätterna skall klassificeras har medlemsstaterna således haft friheten att själva avgöra detta. Diskussioner har förts i Sverige om utsläppsrätterna skall anses utgöra en finansiell tjänst. Inom svensk rätt har detta begrepp dock olika innebörd inom civilrätten och skatterätten.<sup>87</sup>

Då mervärdesskattedirektivet inte specifikt behandlar utsläppsrätter ger det inte heller någon tydlig vägledning till hur utsläppsrätter skall klassificeras. Därför utgav EG:s mervärdesskattekommitté en riktlinje<sup>88</sup> inom det mervärdesskatterättsliga området för att underlätta för medlemsstaterna. Denna riktlinje utgår från det antagna mervärdesskatterättsliga direktivet, vilket innebär att alla medlemsstater skall kunna tillämpa riktlinjen utan att det skapar konflikter med den nationella lagstiftningen. Vad riktlinjen rekommenderade var att utsläppsrätter skall anses utgöra skattepliktiga tjänster och att omsättningslandet för dessa tjänster därmed skall avgöras i enlighet med 5 kap. 7 § ML.

### 4.3 Vad avses med "liknande rättigheter"?

Omsättning av varor och tjänster utgör skattepliktiga transaktioner. För att fastställa vilken stat som har rätt att mervärdesbeskatta transaktionen är det nödvändigt att avgöra i vilken stat omsättningen skall anses ha skett. Detta behandlas i kapitel 5 ML. I 5 kap. 7 § 2 st. ML finns en uppräkningslista av tjänster som i vissa fall skall anses omsatta inom Sverige och i andra fall utanför Sverige. Bland de tjänster som inkluderas i 5 kap. 7 § ML uppräknas i 2 st. 1 p. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter, patenträttigheter och *liknande rättigheter*. Denna bestämmelse motsvaras gemenskapsrättsligt av artikel 56.1 (a), i mervärdesskattedirektivet som anger den gemenskapsrättsliga bedömningen av omsättningslandet för vissa tillgångar och under första stycket uppräknas överlåtelse av upphovsrätter, licenser, patent, varumärken och *liknande rättigheter*. I första punkten anges även hur omsättningslandet för dessa skall bedömas. Någon definition av vad som avses med uttrycket *liknande rättigheter* saknas dock både i ML och i mervärdesskattedirektivet.

Trots att en uttömmande definition av begreppet *liknande rättigheter* saknas har Skatteverket uttalat att omsättning av utsläppsrätter för koldioxid utgör en sådan rättighet som omfattas av 5 kap. 7 § ML.<sup>89</sup> Detta yttrande grundas på de rättsfall där EG-domstolen behandlat mervärdesskattedirektivets artikel 56.1 (a) som inkluderar begreppet liknande tjänster.<sup>90</sup> I dessa mål beslutade domstolen att en tjänst som jämförs med en av de verksamheter som nämns i artikeln inte behöver ha några gemensamma beståndsdelar med de uppräknade tjänsterna. En tjänst skall istället anses falla in under begreppet *liknande rättigheter* om det i jämförelse framgår att den har samma syfte som tjänster som specificerats i direktivet.<sup>91</sup>

---

<sup>86</sup> Europeiska Unionen Konsoliderade versioner av fördraget om Europeiska Unionen och fördraget om upprättandet av Europeiska Gemenskapen, art. 249.

<sup>87</sup> Se SOU 2004:62 för diskussion, s. 359-375.

<sup>88</sup> Document TAXAUD/1625/04 Rev. 1-Working paper n° 443 Rev. 1, 14 oktober 2004.

<sup>89</sup> Skatteverkets ställningstagande, dnr 131 607501-06/111.

<sup>90</sup> Mål C-167/95 Linthorst och mål C-145/96 Hoffmann.

<sup>91</sup> Skatteverkets ställningstagande, dnr 131 607501-06/111.

Tillämpningen av svensk lag skall stämma överens med gemenskapsrätten och därför skall begreppet *liknande rättigheter* i 5 kap. 7 § 2 st. 1 p. ML jämföras och tillämpas i enlighet med EG-domstolens bedömning av artikel 56.1 (a). De rättigheter som uttryckligen definieras i 5 kap. 7 § 2st. 1 p. ML utgör alla immateriella rättigheter. Enligt EG:s mervärdes-skattekommitté gäller detta även utsläppsrätter. För att begreppet liknande rättigheter skall kunna användas måste alltså den omsatta tillgången vara av samma slag som de uppräknade rättigheterna, det vill säga en immateriell rättighet.<sup>92</sup>

Immateriella rättigheter utgör, enligt både svenska och internationella redovisningsregler, immateriella tillgångar. Redovisningsrådet har i sin tidigare rekommendation RR 15 definierat vad som utgör en immateriell tillgång. Redovisningsrådet har dock numera ersatts av Rådet för finansiell rapportering och de tidigare rekommendationerna RR 1- RR 29 har ersatts av RR 30:06 – RR 32:06. Istället för att översätta internationella normer till svenska hänvisas numera direkt till det system som upprättats av International Accounting Standards Board. Det är därmed IAS 38 som används för att identifiera en immateriell tillgång istället för RR 15.

Enligt definitionen måste det, för att klassificeras som en immateriell tillgång, röra sig om en rättighet av immateriell natur som enligt svensk och internationell redovisningsstandard uppfyller vissa kriterier. Till dessa hör att tillgången exklusivt skall kontrolleras av företaget och kontrollen skall ha uppstått som ett resultat av tidigare händelser. Tillgången skall även väntas medföra framtida ekonomiska fördelar för företaget. För att vara immateriell skall det dessutom vara en identifierbar, icke monetär tillgång utan fysisk substans.<sup>93</sup>

Baserat på det ovannämnda anser Skatteverket att en utsläppsrätt utgör en immateriell tillgång. De anser att definitionerna är uppfyllda och utsläppsrätter därför skall innefattas i begreppet *liknande tjänst* och omsättningslandet därmed bedömas i enlighet med 5 kap. 7 § ML.

Vår åsikt är att Skatteverkets bedömning av utsläppsrätter som immateriella tillgångar inte är övertygande. Vi anser att det i skrivelsen finns stora luckor i den diskussion som förts gällande hur de kriterier som definierar immateriella tillgångar skall kunna appliceras på utsläppsrätter. Det finns således fortfarande ett stort behov av ytterligare utredning gällande vilken typ av händelser som åsyftas i redovisningsrekommendationerna.

Skatteverkets syfte med det aktuella ställningstagandet var dock inte att slutgiltigt avgöra vilken klassificering utsläppsrätter skall få, utan endast att avgöra om utsläppsrätters likhet med immateriella tillgångar är tillräckligt stor för att utsläppsrätter skall kunna omfattas av begreppet *liknande rättigheter* i 5 kap 7 § 2 st. 1 p. ML i avgörandet av omsättningsland. I det avseendet är vi ense med Skatteverket i bedömningen att tillräckligt stor likhet föreligger.

#### 4.4 Utgör utsläppsrätter en tjänst?

Det har även diskuterats huruvida utsläppsrätter borde behandlas som tjänst eller som värdepapper inom mervärdesskatterätten.<sup>94</sup> Omsättning av värdepapper är undantaget från

---

<sup>92</sup> A.a.

<sup>93</sup> IAS 38 p. 8.

<sup>94</sup> Se bland annat SOU 2004:62, s. 170, prop. 2004/05:18, s. 75-77.

mervärdesbeskattning men omsättning och import av varor och tjänster utgör skattepliktiga transaktioner.

Omsättning av värdepapper och därmed jämförlig verksamhet är enligt 3 kap. 9 § ML undantaget från skatteplikt. I paragrafens tredje stycke anges sedan vad begreppet värdepappershandel avser. Det skall noteras att begreppet värdepapper är ett gemenskapsrättsligt begrepp i Mifi-direktivet, därför kan det i den nationella diskussionen av utsläppsrätter som värdepapper inte ha en innebörd som strider mot den gemenskapsrättsliga definitionen. Sverige kan med andra ord inte ensidigt bestämma vad begreppet värdepapper skall anses innebära. Enligt artikel 4.18 i MiFI-direktivet<sup>95</sup> är överlåtbara värdepapper, förutom betalningsmedel, sådant som kan bli föremål för handel på kapitalmarknaden, till exempel:

- a) ”aktier och andra värdepapper som motsvarar andelar i aktiebolag, bolag med personligt ansvar eller andra enheter samt depåbevis för aktier,
- b) obligationer eller andra skuldförbindelser, inklusive depåbevis för sådana värdepapper,
- c) alla andra värdepapper som ger rätt att förvärva eller sälja sådana överlåtbara värdepapper eller som resulterar i en kontantavveckling som beräknas utifrån noteringar för överlåtbara värdepapper, valutor, räntor eller avkastningar, råvaror eller andra index eller mått.”

Vi anser att utsläppsrätter inte kan anses omfattas av någon av dessa kategorier. Vår åsikt överensstämmer med den riktlinje som utgivits av mervärdesskattekommittén där det anges att utsläppsrätter är beskattningsbara tillhandahållanden och undantaget i mervärdes-skattedirektivet avseende finansiella transaktioner därmed inte skall vara tillämpligt.<sup>96</sup>

Enligt mervärdesskattekommitténs riktlinje skall utsläppsrätter anses utgöra beskattningsbara tjänster. Eftersom svensk lag skall harmoniseras med gemenskapsrätten skall även det undantag som anges i 3 kap. 9 § ML tolkas i enlighet med denna riktlinje. Skatteverket har därför i ett ställningstagande uttalat att handel med utsläppsrätter inte utgör transaktioner gällande värdepapper utan istället skattepliktiga tillhandahållanden av tjänst.<sup>97</sup> Det finns dock ingen bakomliggande information att tillgå för motiveringen till detta beslut. Därför bör det undersökas om det finns något som talar för att utsläppsrätter hellre skall ses som tillhandahållande av varor.

Som vi etablerat i inledningskapitlet utgör en utsläppsrätt, enligt artikel 3 i handelsdirektivet, en rättighet för innehavaren att släppa ut ett ton koldioxid i atmosfären under en fastställd period. Handelsdirektivet ger dock inga specifika instruktioner för hur utsläppsrätter skall klassificeras i tillämpningen av nationella lagar.

I artikel 24 i mervärdesskattedirektivet anges det att tillhandahållande av tjänst är varje transaktion som inte utgör leverans av varor. Leverans av varor definieras vidare i artikel 14. Enligt denna artikel anses leverans av varor såsom en överföring av rätten att som ägare

---

<sup>95</sup> Europa Parlamentets och Rådets Direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument och om ändring av rådets direktiv 85/611/EEG och 93/6/EEG och Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/12/EG samt upphävande av rådets direktiv 93/22/EEG.

<sup>96</sup> Document TAXAUD/1625/04 Rev. 1-Working paper n° 443 Rev. 1, 14 oktober 2004.

<sup>97</sup> Skatteverkets ställningstagande, dnr: 130 377585-05/111.

förfoga över materiella ting. Vid handel med utsläppsrätter överläts förfoganderätten, således måste den första delen av definitionen anses uppfylld. Det kan dock anses oklart vad som åsyftas med begreppet materiella ting. Enligt EG-domstolen avses med leverans av varor all överföring av materiell egendom från en part till en annan där mottagaren får befogenhet att förfoga över egendom, även om ingen övergång av äganderätten skett. Förutom objekt med fysisk substans, skall enligt artikel 15 även el, gas, värme, kyla och liknande likställas med materiella ting.<sup>98</sup>

Vi anser att utsläppsrätter inte är jämförbara med något av dessa undantag eftersom el, gas, värme och kyla handlas med i förbrukningssyfte och inte medför rättigheter på det sätt som utsläppsrätterna medför en rätt att släppa ut koldioxid. Utsläppsrätter saknar fysisk substans och existerar endast såsom noteringar i ett registersystem. De saknar alltså den materiella substans som krävs för att utgöra en vara. Definitionen är således inte uppfylld. Därmed anser vi att mervärdesskattedirektivets artiklar starkt talar för att utsläppsrätter bör utgöra tjänster.

Det har även debatterats om utsläppsrätter bör anses uppfylla den redovisningsrättsliga definitionen av immateriella tillgångar.<sup>99</sup> Artikel 25 i mervärdesskattedirektivet anger att tillhandahållande av tjänster bland annat kan innebära överlåtelse av immateriella tillgångar. Direktivet ger dock inte någon definition på vad som utgör immateriella tillgångar utan anger endast att en överföring av immateriella tillgångar utgör en överföring av tjänst.

I svensk mervärdesskattelag återfinns definitionen av vad som utgör vara respektive tjänst i 1 kap. 6 § ML. Enligt denna paragraf åsyftas med en *vara* materiella ting, bland dem fastigheter, gas, värme, kyla och elektrisk kraft. Med omsättning av varor förstås enligt 2 kap. 1 § 1st. 1 p. ML att vara överläts mot ersättning. Som *tjänst* definieras allt som inte är en vara och kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet. ML ger dock inte några exempel på vad som kan innebära en tjänst utan i 2 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML anges endast att omsättning av tjänst betyder att en tjänst utförs mot ersättning, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon. Enligt ordalydelsen i dessa paragrafer kan både varor och tjänster överlätas mot ersättning. Det som särskiljer dem från varandra är att varor är materiella ting medan tjänster tycks vara endast icke materiella ting.

Utsläppsrätter utgör, som tidigare nämnts, en rätt att släppa ut koldioxid. Till skillnad från de immateriella rättigheter de jämförts med, har utsläppsrätterna delvis till syfte att handlas med på en marknad. Inom mervärdesskatterätten är det dock, till skillnad från inom redovisningsrätten, inte syftet som avgör gränsdragningen mellan varor och tjänster, utan objektets faktiska natur. Eftersom utsläppsrätter saknar den fysiska substans som krävs för att definieras som en vara, har de större likheter med immateriella tillgångar. Enligt Skatteverket<sup>100</sup> och de flesta EU-länder bör utsläppsrätter inom mervärdesbeskattningen utgöra immateriella rättigheter och därmed även immateriella tillgångar.<sup>101</sup> Enligt definitionen i IAS 38 är en immateriell tillgång bland annat en tillgång som saknar fysisk substans vilket stämmer väl överens med den mervärdesskatterättsliga definitionen av tjänster. Omsättning

---

<sup>98</sup> Mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, p.1.

<sup>99</sup> Skatteverkets ställningstagande, dnr: 131607501-06/111.

<sup>100</sup> A.st.

<sup>101</sup> PriceWaterhouseCoopers, 2006, Taxation of Emissions Trading within the EU, hämtad den 9 September 2007.

av immateriella tillgångar skall behandlas som omsättning av tjänst enligt mervärdesskatte-direktivet. Därför anser vi att den bedömning som gjorts av utsläppsrätter såsom tjänster är rimlig.

#### 4.5 Omsättningsland vid handel med utsläppsrätter

Vid internationella transaktioner uppstår även frågan i vilket land rättigheten skall beskattas. Eftersom handel med utsläppsrätter skall behandlas inom det befintliga regelverket kommer de mervärdesskatterättsliga konsekvenserna av handel med utsläppsrätter att bestämmas utifrån de regler om beskattning av tjänster som finns införda i ML.<sup>102</sup>

Frågan om mervärdesbeskattning av en såld utsläppsrätt skall ske inom Sverige avgörs av reglerna i 5 kap. ML. Av mervärdesskattekommitténs riktlinje framgår det att omsättningsland vid handel med utsläppsrätter skall avgöras utifrån artikel 56.1 i mervärdesskattedirektivet. Denna artikel anger att platsen för tillhandahållandet av tjänsten skall vara den plats där köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe. I svensk lag motsvaras artikeln av 5 kap. 7 § 3 st. ML som anger att en tjänst skall anses omsatt utomlands om tjänsten tillhandahålls härifrån och förvärvaren är en näringsidkare som antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i ett annat EG-land eller i ett annat land utanför EG. Omsättningslandet skall således vara det land där köparen befinner sig. Om köparen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige och köper utsläppsrätter från ett företag i ett annat land anses utsläppsrätterna alltså omsatta i Sverige.

I 5 kap. 7 § 2 st. ML uppräknas ett antal speciella tjänster som i vissa fall skall anses omsatta utom landet. Bland annat nämns i 5 kap. 7 § 2 st. 1 p. ML överlåtelse och upplåtelse av olika immateriella rättigheter. Skatteverket har ansett att eftersom även utsläppsrätter är sådana rättsfigurer som är bärare av lagreglerade rättigheter, skall de anses som immateriella rättigheter.<sup>103</sup> Omsättning av utsläppsrätter utgör således sådan omsättning som omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 1 p. ML. En utsläppsrätt som handlas på marknaden kommer därför att bli beskattad i det land förvärvaren har sitt ekonomiska säte.

#### 4.6 Avslutande om utsläppsrätternas status

När de tillståndspliktiga företagen tilldelas utsläppsrätter sker detta utan vederlag eftersom utsläppsrätterna klassificerats som näringsbidrag enligt 29 kap. 2 § 2 st. 2 p. IL. Detta betyder, som diskuteras nedan i kapitel 5.7, att utsläppsrätterna överförs från staten till företagen utan vederlag. Eftersom det är en ensidig överföring utgör den inte en skattepliktig transaktion i mervärdesskattelagens mening. I de fall de tillståndspliktiga företagen bedriver handel med outnyttjade utsläppsrätter kommer de dock att överlåta utsläppsrätterna mot ersättning. Därför utgör överföringen en mervärdesskattepliktig transaktion som skall behandlas i enlighet med de mervärdesskatterättsliga reglerna.

Handel med utsläppsrätter bedrivs dock inte bara av de företag som tilldelas utsläppsrätter. För icke tillståndspliktiga företag har det tidigare debatterats om handeln med utsläppsrätter skall behandlas som handel med ett finansiellt instrument. Det har dock genom Skatteverkets ställningstagande beslutats att utsläppsrätter i fråga om mervärdesskatt skall anses

---

<sup>102</sup> Prop. 2004/05:18, Handel med utsläppsrätter II, s. 77.

<sup>103</sup> Handledning för mervärdesskatt del 1, s. 335.

utgöra immateriella tillgångar och beskattas som liknande rättigheter i enlighet med 5 kap. 7 § ML.<sup>104</sup>

Tack vare den publicerade riktlinjen är den mervärdesskatterättsliga behandlingen av utsläppsrätter till stora delar harmoniserad. Svårigheter kan dock väntas uppstå under kommande handelsperioder då även icke EU medlemsstater kommer att delta i handeln till allt större del.

---

<sup>104</sup> Skatteverkets ställningstagande, dnr 131 472941-05/111.

## 5 Redovisning och beskattning av utsläppsrätter

### 5.1 Sambandet mellan redovisning och beskattning

I Sverige syftar sambandet mellan redovisning och beskattning framförallt på periodisering av kostnader och bestämmande av beskattningstidpunkten för inkomster men även på de principer som används för värdering av tillgångar och skulder.<sup>105</sup> Grundtanken med sambandet återfinns i skatteförmågeprincipen som innebär att varje person skall betala skatt i förhållande till sin förmåga.<sup>106</sup> Baserat på denna princip fastställs företagets förmåga att betala skatt bäst genom redovisningen, eftersom den anses vara så flexibel att den är mest lämpad att fastställa ett korrekt och rättvisande resultat för företaget. Genom att man tar utgångspunkt i företagets räkenskaper tillgodoses också statens kontrollbehov. Dessutom anses sambandet ha inneburit ett enklare och mer begripligt regelsystem eftersom företagen slipper följa separata regelverk för redovisning och beskattning. Företagen behöver endast upprätta ett bokslut och detta kan ligga till grund för beskattningen, vilket underlättar företagets upprättande av deklarationsuppgifter. För skatteförvaltningen innebär kopplingen fördelar från både administrativ och kontrollmässig synvinkel.<sup>107</sup>

Oavsett om man anser att sambandet mellan redovisning och beskattning är positivt eller negativt så finns det onekligen ett samband och det har stor inverkan på beskattningen. Därför har vi valt att i denna uppsats behandla utsläppsrätter även från ett redovisningsrättsligt perspektiv.

### 5.2 Antagandet av IAS-förordningen

Sveriges medlemskap i EU har medfört ett antal förändringar i våra nationella redovisningsregler. Den svenska redovisningsrätten har starkt påverkats av internationella normgivare, framförallt IASB.<sup>108</sup> Organisationen utfärdar internationella redovisningsstandarder i form av IAS och IFRS. Ett stort antal länder följer helt eller delvis de internationella redovisningsstandarder som IASB publicerar.

IAS-förordningen<sup>109</sup> infördes år 2002 eftersom det inom EU fanns en ambition att harmonisera redovisningsreglerna.<sup>110</sup> Valet att använda en förordning istället för ett direktiv baserades på Kommissionens och medlemsstaternas önskan att så snart som möjligt skapa en effektiv och öppen kapitalmarknad inom EU.<sup>111</sup> Förordningen är bindande för medlemsstaterna och medför en skyldighet att följa IASB:s normsystem vid upprättande av koncernredovisning i noterade bolag. Sverige har dessutom infört en möjlighet för onoterade företag

---

<sup>105</sup> Skatteverkets handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (2007), s. 27.

<sup>106</sup> Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Inkomstskatt en läro- och handbok i skatterätt, s. 24.

<sup>107</sup> Skatteverkets handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning, s 28.

<sup>108</sup> Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, s. 49.

<sup>109</sup> Europaparlamentets och rådets förordning 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

<sup>110</sup> Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, s. 50.

<sup>111</sup> A.a. s. 71.

att upprätta sin koncernredovisning i enlighet med IASB:s normsystem.<sup>112</sup> Detta är dock inget krav, eftersom det ansetts att den internationella kapitalmarknadens behov av jämförbara upplysningar från onoterade bolag är mindre, och kraven på information därmed kan ställas lägre.<sup>113</sup>

Den svenska redovisningslagstiftningen är av ramlagskaraktär. Sådana lagar kännetecknas av att de är öppna och ofta rymmer ett antal rimliga tolkningar. De kräver också i regel kompletterande normgivning för att kunna tillämpas. Behovet markeras genom de hänvisningar till god redovisningssed som görs i 4 kap. 2 § BFL och 2 kap. 2 § ÅRL.<sup>114</sup> Innan år 2007 var det BFN och Redovisningsrådet<sup>115</sup> som i samarbete gav ut kompletterande normgivning. Den principiella uppdelningen har varit sådan att Redovisningsrådet har ansvarat för att skapa redovisningsrekommendationer för noterade företag och stora onoterade bolag, medan BFN utgivit rekommendationer som riktats till mindre onoterade företag. Rekommendationerna har i sin tur varit till mycket stor utsträckning baserade på IASB:s normsystem.<sup>116</sup>

Rådets normgivningsverksamhet har genomgått en rad förändringar efter införandet av IAS-förordningen eftersom IASB:s normsystem till övervägande del riktar sig till samma målgrupp som Redovisningsrådets rekommendationer. Som en följd av detta är RR 1 – RR 29 inte längre giltiga vid upprättande av koncernredovisning eller årsredovisning. Rådet anser att även årsredovisningar i fortsättning bör upprättas i enlighet med IASB:s normsystem för att hålla samma kvalitet som koncernredovisningarna.<sup>117</sup>

Med anledning av dessa förändringar har Rådet publicerat RR 30:06 och 32:06, som tillsammans omfattar både redovisning för juridiska personer och koncernredovisning för noterade företag. Tidigare översattes IASB:s standarder och anpassades till svenska förhållanden. Numera hänvisar rådets rekommendationer istället direkt till IASB:s normsystem och anger endast när tillägg eller undantag skall ske. Saknas uttryckliga sådana skall de nya rekommendationerna alltså tillämpas fullt ut. I de fall företaget valt att tillämpa RR 32:06 gäller denna tillämpningsprincip även vid redovisning i juridisk person.<sup>118</sup> När regler om hur redovisning skall ske saknas i svenska rekommendationer och uttalanden, kan vägledning hämtas i IASB:s Framework and Standards. Avvikelser från IASB:s normgivning skall dock göras när systemet strider mot svensk lag, eller andra starka skäl talar för det.<sup>119</sup>

När det gäller utsläppsrätter utgör klassificeringen den största frågan även inom det redovisningsrättsliga området. Det är visserligen inte lag för juridiska personer att tillämpa RR 32:06, men eftersom det finns en mycket stor brist på vägledning i redovisningen av ut-

---

<sup>112</sup> Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, s. 71.

<sup>113</sup> FAR, Förord till redovisningsrådets rekommendationer, s. 1501.

<sup>114</sup> Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, s. 73.

<sup>115</sup> Redovisningsrådet benämns sedan år 2007 Rådet för finansiell rapportering. För enkelhetens skull kommer vi att fortsätta använda Rådet som förkortning för Rådet för finansiell rapportering.

<sup>116</sup> FAR, Förord till redovisningsrådets rekommendationer, s. 1502.

<sup>117</sup> Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, s. 59.

<sup>118</sup> A.st.

<sup>119</sup> FAR, Förord till redovisningsrådets rekommendationer, s. 1502.



släppsrätter, anser vi det mycket troligt att även onoterade företag som äger utsläppsrätter kommer att välja att tillämpa rekommendationen. Det skulle dock underlätta för företagen om det uttryckligen stod i RR 32:06 att den även skall användas av onoterade företag. En sådan specificering av rekommendationen skulle underlätta för företagen vid den redovisningsrättsliga bedömningen av utsläppsrätter men även skapa en enhetlig behandling.

### 5.3 Utgör utsläppsrätter finansiella instrument?

Det har även inom redovisningsrätten diskuterats om utsläppsrätter bör anses utgöra ett finansiellt instrument.<sup>120</sup> I lagen om handel med finansiella instrument anges i 1 kap. 1 § att med finansiella instrument menas den definition som anges i 1 kap. 4 § LVP. Enligt den senare paragrafen utgörs ett finansiellt instrument av överlåtbara värdepapper, penningmarknadsinstrument, fondandelar och finansiella derivatinstrument. Överlåtbara värdepapper är enligt LVP sådana värdepapper utom betalningsmedel som kan bli föremål för handel på kapitalmarknaden. Som exempel på överlåtbara värdepapper nämner lagen aktier, obligationer och andra skuldförbindelser, andra värdepapper som resulterar i kontantavveckling som beräknas utifrån kurser på överlåtbara värdepapper, valutor, räntor eller avkastningar, råvaror eller andra index eller mått. Enligt LVP skall penningmarknadsinstrument statsskuldsväxlar, inlåningsbevis, företagscertifikat och andra instrument som normalt omsätts på penningmarknaden inte anses som betalningsmedel. Med fondandelar menas andelar i investeringsfonder, fondföretag och andra företag för kollektiva investeringar. Slutligen anges finansiella derivatinstrument vara sådana derivatinstrument som kan hänföras till de olika kategorier som nämns i paragrafen.

För att en rättighet skall anses som ett finansiellt instrument skall den medföra en rättighet eller en förpliktelse, men behöver inte ta sig uttryck i ett fysiskt dokument. Den skall även vara avsedd för allmän omsättning på värdepappersmarknaden.<sup>121</sup>

Utsläppsrätter medför en rätt att släppa ut en viss mängd koldioxid och är enligt regeringen avsedda för fri omsättning på värdepappersmarknaden som finansiell placering. Det förefaller också tämligen klart att utsläppsrätter på andrahandsmarknaden skall kunna förvärfvas av alla parter, således inte endast av sådana verksamhetsutövare som har tillstånd till utsläpp av växthusgaser. Förvärvarna kommer dock att registreras i särskilda utsläppsrättsregister på både nationell och gemenskapsrättslig nivå.<sup>122</sup> De grundläggande rekvisit som uppställs för att en rättighet skall karakteriseras som ett finansiellt instrument kan därmed vara uppfyllda.<sup>123</sup>

Det är trots allt inte helt självklart att utsläppsrätter skall anses utgöra finansiella instrument. Även om de anses utgöra finansiella instrument inom civilrätten är det inte självklart att de kan anta samma status inom redovisningsrätten. Implementeringen av MiFI-direktivet<sup>124</sup> skedde genom LVP och det tillhörande förarbetet, proposition 2006/07:115. I

---

<sup>120</sup> Prop. 2004/05:18, Handel med utsläppsrätter II, s. 38.

<sup>121</sup> SOU 2004:62, bilaga 4.

<sup>122</sup> A.st.

<sup>123</sup> Prop. 2004/05:18, Handel med utsläppsrätter II, s. 39.

<sup>124</sup> Markets in Financial Instruments Directive, Europaparlamentets och Rådets Direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument och om ändring av rådets direktiv 85/611/EEG och

samband med detta genomförde regeringen en utredning huruvida utsläppsrätter skulle utgöra finansiella instrument och därmed omfattas av direktivet. Utredningsgruppen ansåg att utsläppsrätter utgör överlåtbara värdepapper enligt definitionen i MiFI-direktivet eftersom de kan beskrivas som överlåtbara myndighetstillstånd. Även enligt förarbetena till lagen om handel med utsläppsrätter skulle utsläppsrätterna anses utgöra finansiella instrument, enligt den idag gällande definitionen i 1 kap. 1§ lagen om handel med finansiella instrument.<sup>125</sup>

Trots att de grundläggande definitionerna ansågs uppfylla fanns det dock indikationer på att utsläppsrätter trots allt inte skulle anses som värdepapper inom MiFI-direktivet, bland annat eftersom de i direktivet omnämns som ett exempel på en underliggande faktor till derivatinstrument. Det framstod dessutom inte som rimligt att staten som utgivare av utsläppsrätter skulle omfattas av prospektskyldighet<sup>126</sup> enligt prospektdirektivet<sup>127</sup>. Det faktum att det dessutom finns ett separat EG-direktiv som reglerar handel med utsläppsrätter medförde att det blev osäkert om utsläppsrätter kunde uppfylla kravet på att bli föremål för handel på kapitalmarknaden, vilket är en del av definitionen som värdepapper enligt MiFI-direktivet. Handelsdirektivet ansågs för all del inte utgöra ett hinder mot att utsläppsrätter även skulle kunna bli föremål för handel på kapitalmarknaden, men det skulle kunna ses som en indikation på att handel med utsläppsrätter enligt EG-rätten inte skall anses ske på kapitalmarknaden.<sup>128</sup> En ytterligare faktor som talade mot utsläppsrätter som ett finansiellt instrument var att de företag som handlar med utsläppsrätter då skulle hamna under finansinspektionens tillsyn. Den ökade tillsynen skulle vara en stor nackdel för företagen eftersom en omfattande offentligrättslig reglering<sup>129</sup> skulle blir tillämplig. De företag som normalt inte hanterar värdepapper skulle då få en starkt ökad administrativ börda. De tillståndspliktiga företagen skulle inte längre ha en renodlad inriktning utan skulle i sådana fall utgöra en blandning av två verksamheter, sin ordinarie produktion och värdepappershandel. En sådan utökad verksamhet skulle tvinga företag att utöka sin verksamhetskompetens för att hantera de omfattande regler som aktualiseras vid värdepappershandel.

Baserat på denna diskussion kom utredningen till slutsatsen att utsläppsrätter inte kunde falla inom MiFI-direktivets definitioner eftersom de ansågs falla utanför begreppet värdepapper såsom det definieras i MiFI-direktivet. Dessutom omfattas de inte heller av någon av de andra kategorier som faller inom direktivets reglering. Propositionen för införandet av det nya MiFI-direktivet talar således starkt för att utsläppsrätter inte skall anses utgöra finansiella instrument.

---

93/6/EEG och Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/12/EG samt upphävande av rådets direktiv 93/22/EEG.

<sup>125</sup> Prop. 2006/07:115, Ny lag om värdepappersmarknaden, s. 285.

<sup>126</sup> Enligt 2 kap. 1 §, 9 § LFI skall prospekt upprättas av värdepappersemittenten vid börsintroduktion eller erbjudande av värdepapper till allmänheten.

<sup>127</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG av den 4 november 2003 om de prospekt som skall offentliggöras när värdepapper erbjuds till allmänheten eller tas upp till handel och om ändring av direktiv 2001/34/EG.

<sup>128</sup> Prop. 2006/07:115, Ny lag om värdepappersmarknaden, s. 285.

<sup>129</sup> Lag (1992:543) om börs och clearingverksamhet, lag (1991:980) handel med finansiella instrument, lag (1991:981) om värdepappersrörelse, Insiderstrafflagen (2000:1086).

Dessutom uppfyller utsläppsrätter inte den redovisningsrättsliga definitionen av finansiella instrument som den anges i IAS 32 p.11 Detta är ytterligare en faktor som talar för att utsläppsrätter inte skall utgöra finansiella instrument. Eftersom utsläppsrätter beslutats utgöra immateriella tillgångar inom mervärdesskatterätten skulle en liknande bedömning även inom redovisningsrätten underlätta hanteringen av denna nya rättsfigur för alla berörda parter.

## 5.4 Bör utsläppsrätter anses vara immateriella tillgångar?

När IASB påbörjade arbetet med att ta fram rekommendationer för redovisningen av immateriella tillgångar var utgångspunkten att immateriella resurser principiellt skulle behandlas likadant som materiella tillgångar. Internt genererade immateriella tillgångar bedöms dock i regel annorlunda än egentillverkade materiella tillgångar. Detta beror på att företaget vid immateriella investeringar ofta inte kommit tillräckligt långt i produktionsutvecklingscykeln för att veta vilken utgift som kommer att leda till kommersiellt gångbara produkter. Därmed är det mycket svårt för företaget att fastställa vilka av utgifterna som kommit till framtida nytta.

Enligt svenska och internationella redovisningsregler utgör immateriella rättigheter samtidigt immateriella tillgångar. I Sverige har den internationella tillgångsdefinitionen i IAS 38 införlivats i svensk redovisning genom RR 30:06 - RR 32:06. Skatteverket anser att för mervärdesskatterättsliga syften uppfyller utsläppsrätter alla de nedan nämnda definitionskraven.<sup>130</sup> Det medför dock inte att de identifierande kriterierna kan anses uppfyllda även i ett redovisningsrättsligt perspektiv. Enligt IAS 38 p. 8, 4 st. utgör en resurs en tillgång som:

- ”ett företag har exklusiv kontroll över
- denna kontroll har uppstått till följd av inträffade händelser och
- förväntas ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden.”

I enlighet med IAS 38 har således ett företag kontroll över en tillgång när det har förmågan att säkerställa att framtida ekonomiska fördelar kommer företaget till del, och kan begränsa andras möjligheter att få del av dessa fördelar.<sup>131</sup> Detta krav på kontroll utesluter att naturtillgångar, infrastruktur och andra tillgångar som kan nyttjas av allmänheten upptas som tillgångar. Att företaget kan avskilja och sälja tillgången talar också för att kravet på exklusiv kontroll är uppfyllt.<sup>132</sup>

Vår uppfattning är att det ägande företaget har full kontroll över de innehavda utsläppsrätterna eftersom ingen annan kan använda dem, och de kan säljas när företaget så önskar. Det första av de grundläggande tillgångskriterierna är därmed uppfyllda.

Att kontrollen uppstått till följd av inträffade händelser utgör dock ett mer otydligt krav då det inte sägs vilken sorts händelse som definitionen avser. Det anses att detta krav tillkommit för att utesluta att man som tillgångar tar upp planerade aktiviteter som ännu inte resul-

---

<sup>130</sup> Skatteverkets ställningstagande, dnr 130 377585-05/111.

<sup>131</sup> IAS 38 p. 13.

<sup>132</sup> Artsberg, Redovisningsteori –policy och –praxis, s. 138.

terat i handling från företagets sida.<sup>133</sup> Utsläppsrätter innehas antingen på grund av att de tillståndspliktiga företagen tilldelats dem, eller att de inköpts på den öppna marknaden. Eftersom det saknas en specifikation av vilken sorts händelse definitionen avser, anser vi att utsläppsrätterna bör anses tillfredsställa även detta definitionskrav.

Det är också oklart vad som åsyftas med att tillgången förväntas ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden. Det är naturligtvis alltid svårt att med säkerhet uttala sig om framtiden men normal osäkerhet är dock inget skäl att tillgången inte skall tas upp. Det är *trolig* framtida nytta rekommendationen syftar på.<sup>134</sup> Det anges även att framtida ekonomiska fördelar kan innefatta intäkter från försäljning av produktion eller tjänster, kostnads-besparingar eller andra fördelar av användandet av tillgången. Till exempel kan användandet av en rättighet i en tillverkningsprocess minska framtida tillverknings-kostnader istället för att öka framtida intäkter.<sup>135</sup> Dock anges inte hur direkt sambandet mellan tillgången och den ekonomiska fördelen måste vara. Handelssystemet ger visserligen förutsättningarna för handel med utsläppsrätter, men det finns inget krav på innehavare av utsläppsrätter att bedriva handel. Eftersom utsläppsrätter är en förhållandevis ny rättsfigur är det uppenbarligen fullt möjligt för ett tillståndspliktigt företag att bedriva sin verksamhet även utan att inneha utsläppsrätter. Att företaget använder utsläppsrätten för att producera en produkt som resulterar i vinst vid försäljningen anser vi är ett alltför indirekt samband för att kriteriet skall anses uppfyllt. Att företaget genom användning av sina utsläppsrätter undviker att drabbas av kvotpliktsavgift är också en diskutabel ekonomisk fördel. Det faktum att företaget genom användning av rättigheterna undviker en potentiell kostnad, en sanktionsavgift, bör i vår mening inte anses som en minskning av framtida tillverknings-kostnader. Vi anser därmed att det är högst tveksamt om detta kriterie kan anses uppfyllt.

För de icke tillståndspliktiga företag som inte använder, utan endast bedriver handel med utsläppsrätter är situationen dock en annan. Alla handelsföretag strävar efter att sälja sina varor med vinst. Att sälja en utsläppsrätt till ett fördelaktigt belopp innebär ett direkt samband mellan försäljningen och vinsten, varför definitionskravet bör anses uppfyllt för dessa företag.

För att en tillgång skall kunna definieras som immateriell krävs dock enligt IAS 38 p. 8 12 st. även att:

”En immateriell tillgång utgör en identifierbar, icke- monetär tillgång som saknar fysisk substans.”

Kravet på identifierbarhet innebär inte att något har en fysisk substans utan att det är specifikt. Skillnaden är till för att skilja till exempel goodwill från andra immateriella tillgångar.<sup>136</sup> Kravet kan också ta sig uttryck i att det går att avskilja utgifterna för den aktuella posten, det vill säga att det går att tillförlitligt identifiera de utgifter som nedlagts för tillgången.<sup>137</sup>

---

<sup>133</sup> Artsberg, Redovisningsteori –policy och –praxis, s. 183.

<sup>134</sup> A.a.

<sup>135</sup> IAS 38 p. 17.

<sup>136</sup> A. a. p. 11.

<sup>137</sup> Artsberg, Redovisningsteori –policy och –praxis, s. 236.

Med begreppet monetär åsyftas antingen kontanta medel, eller tillgångar som kan omsättas i kontanta medel till fasta eller fastställbara belopp.<sup>138</sup> Användandet av begreppet icke-monetär i IAS 38 p. 8 utesluter därmed alla tillgångar som kan omsättas i kontanta medel. Eftersom utsläppsrätter kan handlas med finns således fastställbara priser, vilket betyder att utsläppsrätter per definition utgör en monetär tillgång. Kriteriet ”utan fysisk substans” är till för att skilja immateriella tillgångar från de materiella tillgångarna.<sup>139</sup>

Vi anser att utsläppsrätter bör uppfylla flera av de identifierande kriterierna för immateriella tillgångar i IAS 38. Utsläppsrätter är identifierbara och saknar fysisk substans men eftersom de går att omsättas till kontanta medel är de dock en monetär tillgång. Trots att utsläppsrätterna inte till fullo överensstämmer med de kriterier som uppställts anser vi att utsläppsrätterna, för att uppfylla handelssystemets syfte och bidra till en harmoniserad behandling inom Europa, ändå bör anses som immateriella tillgångar.

#### 5.4.1 Den tillbakadragna riktlinjen – IFRIC 3

I december år 2004 avslutades arbetet med den internationella rekommendation som kallades IFRIC 3 och syftade till att vägleda användaren i hur existerande redovisningsregler borde appliceras på ett Cap-and-Trade-handelssystem och därmed ge vägledning i redovisningen av utsläppsrätter. Den publicerades av IASB och IFRIC och baserades på den allmänt antagna IAS 38. Trots detta kom rekommendationen att resultera i felaktiga beräkningar och en felmatchning av intäkter och skulder i företagets redovisning, något som erkändes av både IFRIC och IASB.<sup>140</sup>

Rekommendationen kritiserades även av EFRAG som ansåg att den redovisningsmetod som IFRIC 3 rekommenderade innehöll en alltför begränsad tolkning av sambandet mellan IAS 20, IAS 37 och IAS 30. Detta skulle i sin tur resultera i både felmatchningar och irrelevant ekonomisk information i företagets redovisningar. Därför ansågs rekommendationen inte tillfredsställa kraven på förståelighet, relevans och pålitlighet som krävs av den information som skall ligga till grund för företagets ekonomiska beslut. EFRAG rekommenderade därför att rekommendationen inte skulle antas av Kommissionen.<sup>141</sup>

På grund av dessa brister och eftersom det endast var ett lågt antal företag som berördes av rekommendationen drogs den tillbaka redan i juli år 2005.<sup>142</sup> Genom EU:s antagande av IAS-förordningen är medlemsstaterna ändå bundna att följa IAS-regelverket. Tillbakadragandet var därför i vår mening tämligen verkningslöst. I brist på ytterligare vägledning tillämpas i regel IAS 38 fortfarande i redovisning av utsläppsrätter, och vi anser att detta inte kommer att förändras innan en korrigerad vägledning publiceras.

---

<sup>138</sup> IAS 38 p. 8, 13 st.

<sup>139</sup> Artsberg, Redovisningsteori –policy och –praxis, s. 234.

<sup>140</sup> <http://www.iasplus.com/pressrel/0507withdrawifric3.pdf>, hämtad den 3 januari 2008 kl 10.30.

<sup>141</sup> <http://www.iasplus.com/efrag/0505ifric3endorsementadvice.pdf>, hämtad den 3 januari kl 10.45.

<sup>142</sup> <http://www.iasplus.com/pressrel/0507withdrawifric3.pdf>, hämtad den 3 januari 2008 kl 10.30.

## 5.5 Diskussion av fördelar och nackdelar

Utsläppsrätter anses visserligen till sin uppbyggnad kunna definieras som ett finansiellt instrument men det finns ett antal faktorer som talar för att de ändå inte skall anses omfattas av MiFI-direktivet. Regeringen har i en proposition<sup>143</sup> uttalat att behandlingen av utsläppsrätter skall likna den med elcertifikat<sup>144</sup> och eftersom dessa enligt MiFI-direktivet inte bedöms som finansiella instrument, skall utsläppsrätter inte heller anses som finansiella instrument.

Dessutom har övriga medlemsstater inom EU valt att inte bedöma utsläppsrätterna som finansiella instrument.<sup>145</sup> En avvikande klassificering i Sverige skulle därmed göra det svårare för svenska företag att handla med utsläppsrätter på den internationella marknaden och ha en negativ påverkan på den fria rörligheten i handeln med utsläppsrätter. Olika klassificeringar skulle dessutom leda till att det i vissa länder enbart är finansiella institut som är behöriga att handla med utsläppsrätter, medan i andra länder även övriga företag skulle utgöra behöriga institut. EU:s mervärdesskattekommitté har dessutom redan fastställt att handel med utsläppsrätter inom mervärdesskatterätten inte skall likställas med handel av finansiella instrument. Inte heller inom redovisningen kan utsläppsrätter utgöra finansiella tillgångar eller finansiella instrument, eftersom de faller utanför definitionerna i IAS 32 p. 11. Dessutom har lagstiftaren inom skatterätten uttryckt att utsläppsrätter inte skall behandlas som finansiella instrument utan som lagervaror, se avsnitt 5.6. Således finns det ett antal faktorer som talar starkt emot att utsläppsrätter skulle utgöra någon form av ett finansiellt instrument.

Bör då utsläppsrätter istället anses utgöra immateriella tillgångar? Som vi diskuterat ovan i kapitel 5.4 anser vi att utsläppsrätter inte till fullo uppfyller den formella definitionen av en immateriell tillgång. Att klassificera utsläppsrätter som sådana tillgångar anser vi därför diskutabelt. Tveksamheten beror på definitionen av immateriella tillgångar som icke-monetära, eftersom det tydligt utesluter alla de tillgångar som kan omsättas i pengar från denna kategori. Utsläppsrätter kan omsättas i pengar och en sådan klassificering skulle således tydligt avvika från definitionen.

Det är också osäkert om innehavet av utsläppsrätter kan anses stå i tillräckligt nära förbindelse med de tillståndspliktiga företagets intäkter för att innehavet skall kunna anses resultera i ekonomiska fördelar för företaget. Att låta utsläppsrätter utgöra immateriella tillgångar endast hos icke tillståndspliktiga företag skulle dock skapa alltför stor förvirring i behandlingen av utsläppsrätter. Eftersom det finns ett stort utrymme för olika tolkningar i tillämpningen av denna tillgångsdefinition anser vi att de mindre brister som finns inte talar emot en klassificering av utsläppsrätter som immateriella tillgångar.

Definitionen av immateriella tillgångar i IAS 38 utgör dessutom endast kompletterande normgivning och är indirekt införlivad i svensk lagtext genom hänvisningar till god redo-

---

<sup>143</sup> Prop. 2004/05:18, Handel med utsläppsrätter II, s. 39.

<sup>144</sup> Den 1 maj 2003 trädde lagen (2003:113) om elcertifikat i kraft. Lagen innebar införandet av ett nytt kvotpliktssystem för att främja förnyelsebar elproduktion. En av grundprinciperna i lagen är att producenterna av förnyelsebar el tilldelas elcertifikat. För varje megawattimme som produceras enligt de specifika kriterierna får producenten ett elcertifikat av staten. Dessa kan sedan avyttras och därmed generera intäkter till producenten.

<sup>145</sup> PriceWaterhouseCoopers, 2006, Taxation of emissions trading within the EU, hämtad den 9 September 2007.

visningssed i 4 kap. 2 § BFL och 2 kap. 2 § ÅRL. Därför får avvikelser från denna rekommendation göras om svensk lag eller andra tungt vägande skäl kräver det.<sup>146</sup> Främjandet av ett harmoniserat system för redovisning och beskattning av utsläppsrätter utgör enligt vår åsikt ett sådant tungt vägande skäl. Det skulle därför vara logiskt att bortse från kravet på att en immateriell tillgång skall vara icke-monetär och klassificera utsläppsrätter som immateriella tillgångar. Den avvikelser från definitionen som en sådan klassificering medför, anser vi är motiverad. De flesta medlemsstater inom EU har valt att klassificera utsläppsrätter som immateriella tillgångar och för att bidra till harmonisering av behandlingen anser vi att en sådan klassificering bör göras även i Sverige.

En ytterligare faktor som vi anser talar för att utsläppsrätter åtminstone på nationell nivå skall klassificeras som en immateriell tillgång är att det skulle stämma överens med de internationella redovisningsregler som redan är i bruk och även bidra till att skapa en enhetlig, förenklad behandling av utsläppsrätter inom både redovisning och beskattning.

## 5.6 Utgör utsläppsrätter anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar?

Diskussionen om utsläppsrätter sträcker sig längre än en strävan efter att placera dem som immateriella tillgångar eller som finansiella instrument. Det bör även avgöras huruvida utsläppsrätterna utgör en omsättningstillgång eller en anläggningstillgång.

Varulager och inventarier behandlas i kapitel 17 och 18 IL. Tillsammans med existerande redovisningsregler i IAS 1 och 2 skall dessa regler vägleda företagen i hur utsläppsrätterna skall redovisas, vilket i slutändan påverkar det beskattningsbara resultatet.

I proposition 2004/05:33 ansåg regeringen och Skatteverket att det låg närmast till hands att låta utsläppsrätter utgöra lagertillgångar hos företagen eftersom ett sådant förfarande skulle underlätta matchningen av anskaffningskostnaden och förbrukningen av utsläppsrätter. Ett annat argument för att utsläppsrätter skall utgöra lagertillgångar är att systemet för handel med utsläppsrätter till stor del liknar handelssystemet för elcertifikat och dessa redan klassificeras som lagertillgångar. En liknande bedömning av dessa två system skulle underlätta för företagen i deras administrativa hantering av utsläppsrätterna.<sup>147</sup> Därför har lagstiftaren uttryckligen angett i 17 kap. 22 b § IL att utsläppsrätter skall utgöra lagertillgångar och därmed även omsättningstillgångar om den skattskyldige driver en sådan verksamhet som berättigar till tilldelning av utsläppsrätter enligt 3 kap. LHM. I enlighet med huvudregeln i 17 kap. 3 § IL behandlas utsläppsrätterna som lagertillgångar även då de innehas av icke tillståndspliktiga företag. Enligt 17 kap. 3 § IL utgör en tillgång en lagertillgång om den är avsedd för omsättning eller förbrukning. Det är således avsikten med innehavet av tillgången, inte tillgångens natur, som avgör om den utgör en lagertillgång eller ej. Denna princip skall vara vägledande även i bedömningen av utsläppsrätter.

Hos tillståndspliktiga företag omsätts utsläppsrätterna antingen i handel eller förbrukas i företagets egen produktion. Enligt 4 kap. 1 § ÅRL definieras en omsättningstillgång som allt som inte är en anläggningstillgång. Av samma lagrum kan vi utläsa att med anläggningstillgångar förstås sådana tillgångar som är avsedda att innehas eller användas i verksamheten. IAS 1 p. 57a-b stadgar att en tillgång skall klassificeras som en omsättningstillgång när den

---

<sup>146</sup> Förord till Redovisningsrådets rekommendationer, s. 1502.

<sup>147</sup> Prop. 2004/05:33, Skatteregler för elcertifikat och utsläppsrätter, s. 16.

förväntas bli såld under, eller är avsedd för försäljning eller förbrukning under företagets normala verksamhetscykel samt om den innehas främst för handelsändamål. Alla andra tillgångar skall klassificeras som anläggningstillgångar.

Av detta kan vi sluta oss till att alla tillgångar som innehas med syfte att omsättas utgör lagertillgångar och därmed även omsättningstillgångar. I detta sammanhang bör alltså lagertillgångar och omsättningstillgångar anses vara synonymer.

EG:s mervärdesskattekommitté har dock kommit fram till att utsläppsrätter är jämförbara med de immateriella rättigheter som nämns i 5 kap. 7 § 2 st. 1 p. ML, det vill säga upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter. Enligt 18 kap. 1 § 2 st. 1 p. IL skall just dessa rättigheter behandlas som inventarier. Eftersom utsläppsrätter i ML är jämförbara med patenträttigheter, licensrättigheter, varumärken och goodwill undrar vi om man bör dra slutsatsen att de är jämförbara med dessa rättigheter även i 18 kap. IL.

Eftersom utsläppsrätter enligt 17 kap. 22 b § IL skall utgöra lagertillgångar skulle en sådan jämförbarhet ge upphov till en begreppsmässig konflikt och frågan är om samma rättighet kan vara både en inventarie och en lagertillgång?

I 18 kap. 1 § IL och IAS 1 p. 58 finns definitionerna för vad som utgör anläggningstillgångar. Där stadgas att sådana tillgångar och inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk skall anses utgöra anläggningstillgångar. Därför drar vi slutsatsen att i detta sammanhang bör även anläggningstillgångar och inventarier anses vara synonymer. Som inventarier inkluderas speciellt koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan. Precis som för omsättningstillgångar är det dock syftet med innehavet som avgör hur tillgången skall behandlas. Det är möjligt att omsätta inventarier, men avsikten med ägandet brukar ändå vara att använda tillgången under en längre tid.

Bör utsläppsrätter då klassificeras som lagertillgångar och även omsättningstillgångar, eller som inventarier och därmed anläggningstillgångar? För att besvara denna fråga måste vi först se vilka skillnaderna mellan dessa begrepp är och sedan avgöra vilket av dessa begrepp som är bäst lämpat att omfatta utsläppsrätter.

I definitionerna ser vi att istället för en exklusivt uttömmande lista på tillgångar har lagstiftaren valt att låta syftet med innehavet av tillgången vara den avgörande faktorn i både den inkomstskatterättsliga och den redovisningsrättsliga klassificeringen.

Anläggningstillgångar innehas med syfte att stadigvarande användas i produktionen. Med stadigvarande avses att tillgången används i minst ett år.<sup>148</sup> Det faktum att den sägs användas istället för att förbrukas anser vi talar för att anläggningstillgångar har ett värde även efter att de använts ett år. Hur skall då detta appliceras på utsläppsrätter?

Utsläppsrätter innehas med syfte att användas, men de är inte giltiga tillräckligt länge för att kunna brukas stadigvarande. När de en gång används finns inget kvarvarande värde eftersom de förlorar sin giltighet. Detta talar för att de förbrukas istället för att användas. Historiskt sett har de tillståndspliktiga företagen kunnat utföra sin produktion även utan att inneha utsläppsrätter, de är alltså inte en beståndsdel i den färdiga produkten och utgör inte en del i produktionskedjan. Utsläppsrätter är endast en elektronisk rättighet konstruerad för att uppnå miljöpolitiska målsättningar. Därför anser vi att utsläppsrätter inte används i pro-

---

<sup>148</sup> Thorell, Norberg, Redovisningsfrågor i skattepraxis, s. 155.



duktionen utan endast för att neutralisera de utsläpp produktionen resulterat i. På grund av utsläppsrätternas i nuläget begränsade giltighetsperiod och eftersom avsikten är att de antingen skall förbrukas eller handlas med, anser vi att utsläppsrätter inte kan anses innehas stadigvarande. De kan därför inte utgöra anläggningstillgångar eller inventarier hos tillståndspliktiga eller icke tillståndspliktiga företag.

Både från ett inkomstskatterettsligt och ett redovisningsrättsligt perspektiv definieras lagertillgångar och omsättningstillgångar som tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning i den egna verksamheten.<sup>149</sup> Alla tillgångar som omsätts eller förbrukas under den normala verksamhetscykeln utgör alltså omsättningstillgångar. När ett företags normala verksamhetscykel inte är tydligt identifierbar beräknas den uppgå till tolv månader enligt IAS 1 p. 59. Att en tillgång förbrukas betyder att den inte har något restvärde. Begreppet antyder således att omsättningstillgångar inte har något värde efter att de förbrukats.

Hos de icke tillståndspliktiga företagen står syftet med innehavet av utsläppsrätter tämligen klart. De innehas i handelssyfte och således uppfyller de både den redovisningsrättsliga och den skatterättsliga definitionen av omsättningstillgångar hos dessa företag.

För oss framstår syftet med innehavet av utsläppsrätter hos de tillståndspliktiga företagen som mer diskutabelt. De utsläppsrätter som inte utnyttjas i företagets egen produktion kommer antingen att sparas till kommande år inom handelsperioden, eller handlas med på den öppna marknaden. Inte heller som omsättningstillgångar kan utsläppsrätterna anses vara en del i produktionskedjan eller av den färdiga produkten. Men vi anser ändå att de faktiskt förbrukas genom produktionen. Senast den 31 mars följande år skall företaget lämna in sin utsläppsrapport till tillsynsmyndigheten. I samband med detta kommer de tillståndspliktiga företagens produktion och därav resulterande utsläpp att matchas med de utsläppsrätter företaget innehar. Den kontoförande myndigheten<sup>150</sup> kommer sedan att annullera de utsläppsrätter som motsvarar de gjorda utsläppen från företagets konto. Produktionen resulterar i att antalet utsläppsrätter det tillståndspliktiga företaget kan tillgodoräkna sig minskar, produktionen har således förbrukat utsläppsrätterna.

Sammantaget anser vi alltså att hos icke tillståndspliktiga företag bör utsläppsrätter alltid anses utgöra lagertillgångar och därmed även omsättningstillgångar eftersom de innehas med syfte att handlas med.

Vår åsikt är att även för de tillståndspliktiga företagen bör utsläppsrätter utgöra omsättningstillgångar eftersom de innehas med det huvudsakliga syftet att användas. Det är visserligen möjligt att rulla dem framåt till kommande år inom samma handelsperiod, men det primära syftet med innehavet av utsläppsrätter är att antingen förbruka dem i produktionen eller att handla med ett eventuellt överskott. Det finns inget syfte att stadigvarande använda utsläppsrätter i produktionen och därför bör de inom inkomstbeskattningen utgöra lagertillgångar, vilket motiverar att de klassificeras som omsättningstillgångar inom redovisningsrätten eftersom det finns en överensstämmelse mellan dessa begrepp. Denna ståndpunkt delas av ett flertal av EU:s medlemsstater.<sup>151</sup> Det finns således en harmoni mellan den skat-

---

<sup>149</sup> 17 kap 3 § IL, IAS 2 p. 6.

<sup>150</sup> I nuläget är det Statens energimyndighet som är kontoförande myndighet i Sverige.

<sup>151</sup> PriceWaterhouseCoopers, 2006, Taxation of Emissions Trading within the EU, hämtad den 9 September 2007.

terättsliga definitionen av lagertillgångar och den redovisningsrättsliga definitionen som omsättningstillgångar.

### 5.6.1 Redovisning av lagertillgångar

I ett redovisningsrättsligt perspektiv anser vi det, som vi diskuterat i kapitel 5.5, fördelaktigt att utsläppsrätter klassificeras som immateriella tillgångar i enlighet med IAS 38. Baserat på den skatterättsliga bedömningen av utsläppsrätter som lagertillgångar<sup>152</sup> hos de tillståndspliktiga företagen gäller dock inte redovisningsreglerna i IAS 38, utan redovisningen av utsläppsrätter följer istället IAS 2.<sup>153</sup>

I inkomstskattelagen stadgas att utsläppsrätter utgör lagertillgångar hos alla tillståndspliktiga och företag.<sup>154</sup> Den klassificeringen är förenligt med IAS 2 p. 6c som anger att varulager utgörs av tillgångar i form av material eller förnödenheter som förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster. Hos tillståndspliktiga företag förbrukas utsläppsrätter när företagets produktion resulterar i utsläpp av koldioxid.

Baserat på definitionen av lagertillgångar i IAS 2 p. 6a som anger att varulager även utgörs av tillgångar som är avsedda för försäljning i företagets löpande verksamhet, anser vi att den skatterättsliga klassificeringen av utsläppsrätter som lagertillgångar även stämmer in på utsläppsrätter som innehavs av icke tillståndspliktiga företag. Dessa företags huvudsakliga verksamhet är att bedriva handel, bland annat med utsläppsrätter, vilket talar starkt för att utsläppsrätterna skall anses som lagertillgångar även hos icke tillståndspliktiga företag.

Eftersom utsläppsrätter skatterättsligt bör anses utgöra lagertillgångar hos både tillståndspliktiga och icke tillståndspliktiga företag sker inga avskrivningar, trots att de redovisningsrättsligt utgör immateriella tillgångar. Skulle en bestående nedgång i utsläppsrätternas värde kunna påvisas sker istället en nedskrivning av lagrets totala värde. Om värdet istället ökar utförs en uppskrivning av det totala värdet.

#### 5.6.1.1 Värdering av utsläppsrätter

Trots att det framgår av lagen vilken värderingsmetod som skall användas vid värderingen av utsläppsrätter kvarstår ändock oklarheter om vad som skall anses utgöra anskaffningsvärdet på utsläppsrätterna eftersom de i dagsläget tilldelas gratis från staten. I en artikel publicerad av IUR diskuteras två värderingsalternativ. Det första är att låta utsläppsrätterna vara anskaffade till noll kronor. Resonemanget bakom detta alternativ är att varje anläggning har fått sitt behov tillgodosett av staten och att denna utdelning av utsläppsrätterna skulle kunna ses som en form av näringsbidrag. Det andra alternativet är att använda sig av marknadsvärdet vid den tidpunkt då utsläppsrätterna utfärdades.<sup>155</sup>

Om de skulle anses vara anskaffade till noll kronor stämmer det överens med att utsläppsrätterna ses som ett näringsbidrag från staten. Författaren till artikeln anser dock att en sådan ståndpunkt skulle antyda på att staten anser att utsläppsrätterna inte har någon funk-

---

<sup>152</sup> 17 kap. 3 § och 22b § II.

<sup>153</sup> IAS 38 p. 3a.

<sup>154</sup> 17 kap. 3 § och 22b § II.

<sup>155</sup> IUR Information 6/7-2005, s. 5.

tion som styrmedel på marknaden. Det framgår dock av proposition 2004/05:33 sidan 16 att reglerna för näringsbidrag skall tillämpas på utsläppsrätterna och den åsikten har även införts i lagen<sup>156</sup>. Därför synes det som lämpligt att låta anskaffningsvärdet vara noll kronor.

Av IAS 2 p. 9 och 17 kap. 3 § IL framgår att varulager skall värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Enligt 17 kap. 22 e § IL skall utsläppsrätter i regel värderas till nettoförsäljningsvärdet. I samma paragraf anges dock det att i de fall samtliga företag i en intressegemenskap tillämpar värdering till anskaffningsvärdet får utsläppsrätterna värderas till anskaffningsvärdet. Enligt principen om *lex specialis* är det alltså den mer specifika regeln i 17 kap. 22 e § IL som avgör vilken metod som får användas vid värdering av utsläppsrätter. Således skall utsläppsrätter värderas till nettoförsäljningsvärdet, förutom i de fall då samtliga företag i en intressegemenskap tillämpar värdering till anskaffningsvärdet.

## 5.7 Utsläppsrätter som näringsbidrag

Handelsdirektivet anger uttryckligen att en viss procentandel av utsläppsrätterna skall tilldelas gratis.<sup>157</sup> Det innebär att den tilldelning som följer de nationella fördelningsplanerna sker gratis från staten och därmed skall ses som ett statligt stöd. Denna tilldelning skall således omfattas av den gemenskapsrättsliga regleringen av statsstöd. Som tidigare nämnts kan detta dock komma att ändras i framtiden och utsläppsrätter skall då istället auktioneras ut. Tanken bakom denna eventuella ändring är att länderna inte skall kunna gynna sin egen industri på andra länders bekostnad.<sup>158</sup>

Enligt proposition 2004/05:33 ansåg regeringen att tilldelade elcertifikat, och därmed även utsläppsrätter, skulle utgöra näringsbidrag. Skatteverket var dock av motsatt åsikt, och ville fastslå att utsläppsrätter och elcertifikat inte skulle utgöra näringsbidrag eftersom det faktiskt sker en förmögenhetsöverföring från staten till de tillståndspliktiga företagen vid den första utdelningen. En ändring av beskattningstidpunkten skulle därför, enligt Skatteverket, behöva ske för att beskattningen skulle stämma överens med redovisningen av tillgången. En sådan förändring som Skatteverket förespråkade skulle dock innebära att företagen tvingades redovisa realiserade vinster, vilket skulle påverka deras likviditet negativt.<sup>159</sup>

Regeringen insåg att det fanns ett behov av en uttrycklig reglering som angav om tilldelade elcertifikat eller utsläppsrätter skall utgöra näringsbidrag eller ej. Därför gjordes ett tillägg i 29 kap. 2 § 2 st. IL, giltigt från och med den första januari 2005, som fastslår att utsläppsrätter utgör näringsbidrag.<sup>160</sup> Innebörden av att utsläppsrätterna vid tilldelningen utgör näringsbidrag är att det inte sker någon förmögenhetsöverföring i detta led och således heller ingen inkomstbeskattning vid tilldelningen. Vinstbeskattning sker därför först vid en avyttring av utsläppsrätter.

---

<sup>156</sup> 29 kap. 2 § 2 st. 2 p. IL.

<sup>157</sup> Artikel 10, Handelsdirektivet.

<sup>158</sup> <http://www.dn.se/DNet/jsp/polopoly.jsp?d=147&a=716984>, hämtad den 6 december 2007, kl 11.12.

<sup>159</sup> Prop. 2004/05:33, Skatteregler för elcertifikat och utsläppsrätter, s. 10.

<sup>160</sup> A.a., s. 13.

## 5.8 Avdragsrätt för kostnader?

Vid förbrukning av utsläppsrätter kan två typer av kostnader uppkomma. Dels den sanktionsavgift som tas ut när ett tillståndspliktigt företag överskrider den tillåtna utsläppskvoten, dels den kostnaden som uppstår då företag köper in utsläppsrätter, oavsett om det är för att täcka sina utsläpp, eller för att sälja utsläppsrätterna vidare.

Det har debatterats om den avgift som tas ut vid överträdande av den tilldelade utsläppskvoten borde betraktas som en incitamentsavgift eller en offentligrättslig sanktionsavgift.<sup>161</sup> Denna gränsdragning kan ha betydelse i frågan om avdragsrätt för kostnaden. Att utreda den offentligrättsliga omfattningen av begreppet sanktionsavgifter ligger dock utanför syftet med denna uppsats. Därför nöjer vi oss med att konstatera att avgiften i skattehänseende betraktas just som en offentligrättslig sanktionsavgift.<sup>162</sup> Därför saknas möjlighet att göra avdrag för denna kostnad då avdragsförbud föreligger enligt 9 kap. 9 § IL. Inom inkomstskatterätten finns endast möjlighet att i enlighet med 17 kap. 22 f § IL göra avdrag för den kostnad som motsvarar mellanskillnaden mellan de utsläppsrätter som innehafvs och de utsläpp som gjorts.<sup>163</sup> Eftersom icke tillståndspliktiga företag endast innehar utsläppsrätterna i handelssyfte och företaget inte gör några utsläpp, kan de aldrig drabbas av denna sanktionsavgift.

För icke tillståndspliktiga företag torde inköpskostnaden omfattas av den allmänna avdragsrätt som fastställs i 16 kap. 1 § IL. I regel skall alla utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnad i inkomstslaget näringsverksamhet. Att köpa in utsläppsrätter för att kunna sälja dem, bör i företag som bedriver handel med värdepapper räknas som en utgift för att förvärva inkomster och därmed omfattas av avdragsrätten.

För tillståndspliktiga företag är frågan något mer komplicerad. De utsläppsrätter företaget tilldelas utgör näringsbidrag enligt 29 kap. 2 § IL och företaget har därmed ingen anskaffningskostnad för dessa. Därför anser vi att inget kostnadsavdrag bör kunna göras för dessa.

## 5.9 Avslutande om utsläppsrätternas status

Sammantaget innebär det vi diskuterat i detta kapitel att för de tillståndspliktiga företagen ligger det närmast till hands att låta utsläppsrätter utgöra immateriella tillgångar.<sup>164</sup> För samstämmighet med den skatterättsliga behandlingen kommer de dock att redovisas i enlighet med IAS 2 och reglerna för lagertillgångar. För dessa företag kommer det inte vara möjligt att dra av kostnaden för de tilldelade utsläppsrätterna eftersom de utgör näringsbidrag och företagen därmed inte har någon anskaffningskostnad för utsläppsrätterna. Däremot får de göra avdrag för den mellanskillnad som uppstår ifall de tvingas köpa in fler utsläppsrätter för att täcka sina utsläpp av växthusgaser

Även hos de företag som endast handlar med överskottet av utsläppsrätter har utsläppsrätter kunnat klassificeras som både finansiella tillgångar och immateriella tillgångar. Av skatteverket har utsläppsrätterna bedömts utgöra immateriella tillgångar. Vi anser också att

<sup>161</sup> Elgebrant, Internationell handel med utsläppsrätter i ett skatterättsligt perspektiv, s. 24.

<sup>162</sup> Prop. 2004/05:33, Skatteregler för elcertifikat och utsläppsrätter, s. 20.

<sup>163</sup> Elgebrant, Utsläppsrätter i ett interdisciplinärt perspektiv- civilrätt, redovisningsrätt och skatterätt, s 44.

<sup>164</sup> Prop. 2004/05:33, Skatteregler för elcertifikat och utsläppsrätter, s. 15-16.

## Redovisning och beskattning av utsläppsrätter

det är mest fördelaktigt att låta utsläppsrätterna omfattas av detta begrepp, eftersom en sådan bedömning både är förenlig med den mervärdesskatterättsliga klassificeringen och överensstämmer med behandlingen av utsläppsrätter i andra EU-medlemsstater. Den är även förenlig med de redovisningsregler som anges i IAS 2 och 17 kap. IL<sup>165</sup>

---

<sup>165</sup> Skatteverkets ställningstagande, dnr 131 607501-06/111.

## 6 Avslutande kommentarer

Handel med utsläppsrätter är en ny företeelse och skapandet av ett system som på ett kostnadseffektivt sätt skall uppnå ett visst mål och samtidigt integreras med skattesystemet har resulterat i ett antal komplicerade frågeställningar. Som med många andra nya instrument som skapats på en marknad, tror vi att konsumenter och marknader så småningom kommer att anpassa sig och skapa de ekonomiska verktyg som krävs för att på bästa sätt hantera de nya instrumenten. För att en sådan anpassning skall kunna ske är det dock viktigt att det finns ett gemensamt internationellt system för klassificering och beskattning av utsläppsrätter.

Eftersom klimatförändringarna är en global fråga är det ovidkommande var ett utsläpp sker då de miljömässiga konsekvenserna inte är begränsade till något specifikt område, utan drabbar alla. Därför krävs ett internationellt samordnat system som tvingar fram en minskning av utsläpp. Med tanke på de framsteg som gjorts i systemet för handel med utsläppsrätter under den pågående provoperioden finner vi det troligt att de största frågeställningarna under kommande handelsperioder kommer att kunna besvaras på internationell nivå.

I ett internationellt perspektiv omfattas beskattningen av handel med utsläppsrätter i nuläget av OECD:s modellavtal. Modellavtalet syftar till att undvika att företag drabbas av dubbelbeskattning och att försvåra möjligheterna till skatteflykt. Avtalet hanterar de skattemässiga frågorna mellan olika stater, men är inte uppbyggt för att uppnå ett globalt mål. Det betyder att så länge medlemsstaterna tillämpar exempelvis olika skattesatser, klassificeringsregler och beskattningstidpunkter kommer det alltid att finnas möjligheter till skatteplanering. Det är därför mycket tveksamt om modellavtalets principer någonsin till fullo kommer att kunna hantera de miljöpolitiska mål som handelssystemet ändå syftar till, det vill säga att på ett kostnadseffektivt sätt minska utsläppen av växthusgaser. Dessutom är syftet med modellavtalet endast att fördela beskattningsrätten av vissa inkomster mellan staterna. Det ger därför ingen uttalad ledning i vilken av modellavtalets artiklar som skall anses omfatta handeln med utsläppsrätter. Detta har lett till svårigheter i användningen av modellavtalet.

För att förenkla de problem i tillämpningen av modellavtalet, som vi har diskuterat i kapitel 3.3.3 och kapitel 3.3.4, föreslår Csikós i sitt arbete *International Tax Aspects of Tradable Allowances* att behandlingen av företagsinkomster skall baseras på hur nära förbindelse de har med företagets huvudsakliga verksamhet. Vår åsikt är att eftersom en sådan uppdelningen inte har några konsekvenser för modellavtalets fördelning av beskattningsrätten och därmed är verkningslös på nationell nivå, är det inte nödvändigt att tillämpa den. För att få effekt skulle den behöva förankras i nationell lag vilket skulle vara mycket komplicerat på grund av följande faktorer.

Att särskilja de tillståndspliktiga från de icke tillståndspliktiga företagen inom beskattningen skulle strida mot likformighetsprincipen och neutralitetsprincipen. Likformighetsprincipen anger att personer med samma inkomst skall beskattas lika och att likartade fall så långt som möjligt skall beskattas på ett likartat sätt.<sup>166</sup> Eftersom de båda företagskategorierna i den uppkomna situationen handlar med samma vara och det som skiljer dem åt är deras verksamhet, menar vi att de tillståndspliktiga företagen skulle diskrimineras.

---

<sup>166</sup> Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, s. 36.

Neutralitetsprincipen innebär att skattereglerna skall vara neutrala inför den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ. Det innebär att om alternativen är ekonomiskt likvärdiga, skall de också vara det efter skatt. Principen innebär således att beskattningen inte skall påverka den skattskyldiges val av ekonomisk lösning.<sup>167</sup> Om den föreslagna inkomstupdelningen infördes i den svenska skattelagstiftningen skulle det alltså råda en brist på neutralitet. De tillståndspliktiga och icke tillståndspliktiga företagen handlar alla med utsläppsrätter som är ekonomiskt likvärdiga varor, men de skulle ändå beskattas olika beroende på sin verksamhet. Denna brist på neutralitet skulle kunna leda till skatteflykt och skulle dessutom innebära att de tillståndspliktiga företagen blir diskriminerade eftersom de beskattas högre på grund av syftet med verksamheten.

En sådan situation skulle verka hämmande på marknaden eftersom den inte tillåter alla parter att handla på samma villkor. Marknaden skulle inte vara öppen för alla parter att delta i, vilket står i direkt konflikt med tanken bakom handelssystemet. Ojämna villkor på marknaden står dessutom i konflikt med den EG-rättsliga principen om fri rörlighet för varor och tjänster eftersom den avskräcker utländska tillståndspliktiga företag från att etablera produktionsanläggningar i Sverige.

Den inkomstupdelning som förespråkas i tillämpningen av modellavtalet skulle alltså innebära en orättvist tung börda för de företag som måste inneha utsläppsrätter för sin produktion. Denna åtskillnad skulle kunna motiveras med "the polluter pays"-principen, det vill säga principen om att den som förorenar skall betala, i detta fall genom att företagets vinst beskattas högre. Tillämpning av denna princip skulle dock i vår mening motverka det grundläggande syftet, det vill säga att systemet med handel för utsläppsrätter skall fungera kostnadseffektivt. Det skulle även motivera de tillståndspliktiga företagen att undvika handel med utsläppsrätter, för att slippa kapitalvinstbeskattning vid försäljning.

En sådan åtskillnad i beskattningen skulle i längden även kunna drabba konsumenterna. Eftersom risken finns att om de tillståndspliktiga företagen minskar sin produktion till den nivå som motsvarar de innehavda utsläppsrätterna skulle detta i sin tur kunna resultera i en prishöjning av slutprodukten då företaget vill upprätthålla en så hög vinstnivå som möjligt. Alternativt skulle de tillståndspliktiga företagen kunna pressa ned priserna på utsläppsrätterna, för att därigenom minska sin inköpskostnad och öka sin produktionskapacitet vilket skulle kunna kompensera för den högre beskattningen.

På grund av dessa negativa konsekvenser anser vi det mycket tveksamt att den inkomstupdelning som Csikós föreslår kommer att bli införlivad i svensk lag.

Som vi har konstaterat tidigare i denna uppsats är den mervärdesskatterättsliga och den redovisningsrättsliga behandlingen av handel med utsläppsrätter betydligt mer harmoniserad än den internationella inkomstskatterättsliga hanteringen. Den harmoniserade hanteringen beror på att de gemenskapsrättsliga direktiv och riktlinjer som publicerats ger medlemsstaterna en gemensam utgångspunkt när de skall fastställa hur handeln skall behandlas inom nationell rätt. Därför har det endast uppkommit ett mindre antal frågeställningar inom detta område.

Med utgångspunkt i mervärdesskattedirektivet och de riktlinjer som behandlats i kapitel 4 har vi fastställt att utsläppsrätterna inom mervärdesskatterätten bör utgöra skattepliktiga tjänster, dels eftersom de inte uppfyller kriterierna för att anses som en vara och dels för

---

<sup>167</sup> Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Inkomstskatt en läro- och handbok i skatterätt, s. 37.

att många andra immateriella rättigheter redan bedöms som tjänster. När det gäller mervärdesskatt anser vi även att den svenska mervärdesskatterättsliga behandlingen av handel med utsläppsrätter i hög grad stämmer överens med mervärdesskattedirektivet och de uttalanden som gjorts på området.

Som vi diskuterat i kapitel 4.4 har det inom mervärdesskatterätten också fastställts att utsläppsrätter skall utgöra immateriella tillgångar, men eftersom begreppet har olika betydelse inom olika juridiska discipliner har det även inom redovisningsrätten debatterats om utsläppsrätterna bör utgöra immateriella tillgångar eller finansiella instrument. Det finns faktorer som talar för båda alternativen och ännu har inget av dem fastslagits i lag. Utsläppsrätter uppfyller visserligen inte alla kriterier för immateriella tillgångar men baserat på den diskussion som förts i kapitel 5.5 och på utsläppsrätternas funktion och syfte, anser vi det mest fördelaktigt om utsläppsrätterna inte anses utgöra finansiella instrument utan istället immateriella tillgångar.

För att handelssystemet med utsläppsrätter faktiskt skall uppnå de mål som är uppsatta i Kyotoprotokollet menar vi att det, förutom harmonisering av den juridiska regleringen av utsläppsrätter, finns andra faktorer som är viktiga för systemets effektivitet. Det är till exempel viktigt att sanktionsavgiften, som fastställs i lag, bibehålls på en högre nivå än kostnaden för att införskaffa utsläppsrätter. Eftersom syftet med handelssystemet är att det så småningom skall finnas färre utsläppsrätter på marknaden kommer priserna på dessa att öka. Därför är det viktigt att skillnaden mellan inköpskostnaden och sanktionsavgiften bibehålls på en hög nivå. Kostnadsskillnaden skulle kunna leda till att det blir mer lönsamt för tillståndspliktiga företag att vid en brist på utsläppsrätter betala sanktionsavgiften istället för att införskaffa tillräcklig mängd utsläppsrätter. En sådan överträdelse är straffbar för de som befinner sig i företagsledande positioner, men den enda konsekvens företaget som helhet riskerar är en minskning av marknadsandelen på grund av negativ publicitet.

I Sverige anser vi det tveksamt att ett överskridande av kvoten av tillåtna utsläpp i dagsläget skulle resultera i tillräcklig negativ opinion och minskad marknadsandel för att det överskridande företaget skulle påverkas på ett kännbart sätt. Eftersom företagets produktionskostnader ökar med inköpet av utsläppsrätter är det i slutänden konsumenten som genom en höjd prisnivå bär företagets ökade kostnad. Den allmänna opinionens inverkan på marknaden beror därför på hur stort genomslag miljömedvetenheten har i jämförelse med konsumentens önskan att hålla kostnaderna nere. Detta talar för att det finns ett behov av ytterligare sanktioner för företag som inte aktivt arbetar för att begränsa sina utsläpp.

I takt med att den miljöpolitiska medvetenheten ökar kan dock den allmänna opinionen väntas ta en allt tydligare ställning i frågan. Den negativa publiciteten för de företag som överskrider sina tilldelade utsläpp skulle då kunna resultera i en minskad omsättning för företaget. I slutänden kan effekten bli så stark att ett självsanktionerande system uppstår där det är billigare för företagen att uppfylla sina utsläppskvoter än att drabbas av negativ allmän opinion. Det i nuläget allmänna intresset för miljövänliga varor gör det troligt att juridiska regleringar inte kommer att vara den enda drivkraften i företagets utsläppsminskning. En miljövänlig profil kommer även att vara en konkurrensfaktor på den ekonomiska marknaden.

Trots att de allmänna miljöpolitiska frågorna ännu inte är besvarade har, inom Sverige, många av de juridiska problem och frågeställningar som väckts gällande utsläppsrätter kunnat lösas på nationell nivå. Dock återstår många internationella frågor att lösa. På grund av att det saknas en gemensam internationell vägledning till hur företagen skall redovisa sina utsläppsrätter, har medlemsstaterna dels konstruerat egna metoder för behandlingen av ut-



## Avslutande kommentarer

släppsätterna och dels använt metoder som stämmer överens med andra medlemsstaters behandling. Mellan EU:s medlemstater är behandlingen av utsläppsätter delvis harmoniserad tack vare att staterna antagit IAS-förordningen och mervärdesskatte-direktivet. Handeln med utsläppsätter har dock till syfte att inkludera även stater som inte är medlemmar i EU, så den harmonisering som skett är långt ifrån tillräcklig.

## Referenslista

### Offentligt tryck

Vienna Convention on the Law of Treaties, concluded in Vienna 23 May 1969.

### OECD

Modellavtalet: Model Tax Convention on Income and Capital från 1997.

### EU

Europeiska Unionen Konsoliderade versioner av fördraget om Europeiska Unionen och fördraget om upprättandet av Europeiska Gemenskapen.

Europaparlamentets och rådets förordning 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

Kommissionens förordning (EG) nr 2216/2004 av den 21 december 2004 om ett standardiserat och skyddat registersystem i enlighet med Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG och Europaparlamentets och rådets beslut nr 280/2004/EG.

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

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

Europa Parlamentets och Rådets Direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument och om ändring av rådets direktiv 85/611/EEG och 93/6/EEG och Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/12/EG samt upphävande av rådets direktiv 93/22/EEG.

Europaparlamentet och rådets direktiv 2004/101/EG av den 27 oktober 2004 om ändring av direktiv 2003/87/EG om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen, i överensstämmelse med Kyotoprotokollets projektbaserade mekanismer.

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

KOM (2000) 87 slutlig, Grönbok om handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom Europeiska Unionen.

KOM (2001) 581 förslag till Europaparlamentets och Rådets direktiv om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen och om ändring av rådets direktiv 96/61/EG.

Document TAXAUD/1625/04 Rev. 1-Working paper n° 443 Rev. 1, 14 oktober 2004.

### Sverige

Lag 1991:980 om handel med finansiella instrument.

## Referenslista

- Mervärdesskattelag 1994:200.
- Inkomstskattelag 1999:1229.
- Lag 2004:1199 om handel med utsläppsrätter.
- Lag 2007: 528 om värdepappersmarknaden.
- Prop. 1994/95:54 Ny lag om skatt på energi.
- Prop. 1999/2000:2, Inkomstskattelagen.
- Prop. 2003/04:31, Handel med utsläppsrätter.
- Prop. 2004/05:18, Handel med utsläppsrätter II.
- Prop. 2004/05:33, Skatteregler för elcertifikat och utsläppsrätter.
- Prop. 2006/07:115, Ny lag om värdepappersmarknaden.
- SOU 2004:62 Handla för bättre klimat – handel med utsläppsrätter 2005-2007, m. m. delbetänkande/ av FlexMex 2 – utredningen.
- Skatteverkets ställningstagande, dnr: 130 377585-05/111.
- Skatteverkets ställningstagande, dnr 131 607501-06/111.
- Skatteverket,Handledning för mervärdesskatt del 1 2007.
- Skatteverkets handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2007.

### **Rättsfall**

- Mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, behandlas på sidan 28.
- Mål C-167/95 Linthorst, behandlas på sidan 25.
- Mål C-145/96 Hoffmann, behandlas på sidan 25.

### **Övrig litteratur**

- Andersson, K., International taxation of emission trading, 9 september 2007, seminariekompodium från konferens IFA, Kyoto, 2007.
- Artsberg, K., Redovisningsteori: -policy och -praxis, upplaga 2, Liber ekonomi 2005.
- Bernitz, U., Kjellgren, A., Europarättens grunder, upplaga 3, Nordstedts juridik 2007.
- Bjuvberg, J., Redovisningens betydelse för beskattningen, Mercurius 2006.
- Bring, O., Mahmoudi, S., Sverige och folkrätten, Norstedts juridik, 2007.
- Csikós, K., International Tax Aspects of Tradable Allowances LLM paper, Leiden Tax Center 2006.
- Dahlberg, M., Internationell beskattning, upplaga 2, Studentlitteratur 2007.
- Drott, D., Handel med utsläppsrätter, IUR INFORMATION 6/7-2005.

## Referenslista

- Elgebrant, E., Internationell handel med utsläppsrätter i ett skatterättsligt perspektiv, 2007.
- Freestone, D., Streck, C., Legal aspects of implementing the Kyoto Protocol Mechanisms, Oxford University Press 2005.
- Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2007, FAR Förlag 2007.
- Lindencrona, Gustav., Lodin, S., Melz, P., Silfverberg, C., Inkomstskatt – en lärobok och handbok i skatterätt, del 1, upplaga 11, Studentlitteratur 2007.
- Lindencrona, G., Dubbelbeskattningsavtalsrätt, Juristförlaget 1994.
- Källqvist, J., Köhlmark, A., Internationella skattehandboken, upplaga 6, Nordstedts Juridik och KPMG 2007.
- Malmström, S., Bonniers svenska ordbok, upplaga 9, Bonnier 2006.
- Norberg, C., Thorell, P., Redovisningsfrågor i Skattepraxis, Iustus 2007.
- PriceWaterhouseCoopers, Taxation of emissions trading within the EU, 2006.
- Samlingsvolymen 2007 del 1, FAR förlag 2007.
- Vogel, K., On double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN- and US Model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital: with particular reference to German treaty practice, Kluwer Law International 1997.
- Wahren, J., Världspolitikens Dagsfrågor 2005:6, Kyotoavtalet, en bra början, Utrikespolitiska institutet 2005.

## Internet

- <http://maindb.unfccc.int/public/country.pl?group=kyoto>, hämtad den 26 november 2007 kl 14.24.
- <http://ec.europa.eu/environment/climat/eccp.htm>, hämtad den 31 oktober 2007 kl 16.28, senast uppdaterad 23 juli 2007.
- <http://ec.europa.eu/environment/climat/eccp.htm>, hämtad den 31 oktober 2007 kl 16.28, senast uppdaterad 23 juli 2007.
- [http://ec.europa.eu/environment/climat/first\\_phase.htm](http://ec.europa.eu/environment/climat/first_phase.htm), hämtad den 31 oktober 2007 kl 16.40, senast uppdaterad 23 juli 2007.
- <http://ec.europa.eu/environment/climat/emission.htm#brochure> hämtad den 31 oktober 2007 kl 16.50, senast uppdaterad den 30 oktober 2007.
- [http://ec.europa.eu/environment/climat/emission/citl\\_en.htm](http://ec.europa.eu/environment/climat/emission/citl_en.htm), hämtad den 4 januari 2008 kl 23.54, senast uppdaterad den 30 november 2007.
- [http://www.energimyndigheten.se/WEB/STEMEx01Swe.nsf/F\\_PreGen01?ReadForm&MenuSelect=19F14000C7BE07C4C12572D10045C748](http://www.energimyndigheten.se/WEB/STEMEx01Swe.nsf/F_PreGen01?ReadForm&MenuSelect=19F14000C7BE07C4C12572D10045C748) hämtad den 4 januari 2008 kl. 23.19, senast uppdaterad den 6 juli 2007.
- <http://www.dn.se/DNet/jsp/polopoly.jsp?d=147&a=716984>, hämtad den 6 December 2007, kl 11.21, senast uppdaterad den 20 november 2007.

## Referenslista

[https://www.oecd.org/document/59/0,3343,en\\_33873108\\_33873822\\_34830203\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](https://www.oecd.org/document/59/0,3343,en_33873108_33873822_34830203_1_1_1_1,00.html), hämtad den 26 oktober kl 12.30.

<http://www.regeringen.se/sb/d/5467/a/72918>, hämtad den 30 oktober 2007 kl 10.30, senast uppdaterad den 4 april 2007.

[https://www.oecd.org/document/59/0,3343,en\\_33873108\\_33873822\\_34830203\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](https://www.oecd.org/document/59/0,3343,en_33873108_33873822_34830203_1_1_1_1,00.html), hämtad den 29 oktober kl 13.15.

<http://www.iasplus.com/pressrel/0507withdrawifric3.pdf>, hämtad den 3 januari 2008 kl 10.30, senast uppdaterad juli 2007.

<http://www.iasplus.com/efrag/0505ifric3endorsementadvice.pdf>, hämtad den 3 januari 2008, kl 10.45, senast uppdaterad den 6 maj 2005.

<http://www.sweden.gov.se/sb/d/7039/a/68917>, hämtad den 3 januari 2008 kl 14.05, senast uppdaterad den 3 oktober 2007.

[http://www.energimyndigheten.se/WEB/STEMEx01Swe.nsf/F\\_PreGen01?ReadForm&MenuSelect=616C722F91B6B8C8C1256DD7002967B9](http://www.energimyndigheten.se/WEB/STEMEx01Swe.nsf/F_PreGen01?ReadForm&MenuSelect=616C722F91B6B8C8C1256DD7002967B9), hämtad den 3 januari 2008 kl 15.30, senast uppdaterad den 30 mars 2007.

