

Underlättande av samdistribution av biogas i naturgasnätet

En rapport från Energimarknadsinspektionen
Dnr: 2008-102961

1 Förord

Regeringen har genom beslut den 29 mars 2007, uppdragit åt Energimarknadsinspektionen att i samråd med Skatteverket lämna förslag till regelförändringar som underlättar samdistributionen av biogas i naturgasnätet.¹ Uppdraget skulle ursprungligen ha redovisas senast den 1 december 2007, vilken frist har förlängts till den 29 februari 2008 efter meddelat anstånd på Energimarknadsinspektionens begäran.

Uppdraget innebär att myndigheten ska utreda vilka regelförändringar som behöver göras för att skattefriheten för biogas ska kunna följa gasen till slutkonsumenten vid samdistribution av biogas med naturgas i naturgasnätet. I uppdraget ingår även att redovisa en konsekvensanalys inklusive förslagets statsfinansiella konsekvenser. Myndigheten ska också analysera om det finns behov av förändringar i regelverket för tilldelning av elcertifikat som en följd av eventuella förslag till förändringar. Regeringens uppdrag beskrivs mer utförligt i avsnitt 4.

Uppdraget har utförts i en projektgrupp med representanter från Energimarknadsinspektionen, Statens energimyndighet och Skatteverket. I projektets styrgrupp har ingått representanter från nu nämnda myndigheter.

Projektgruppen har under arbetets gång fört en kontinuerlig dialog med en referensgrupp som består av representanter från Svenska Kraftnät, Svenska Gasföreningen, E.ON Gas Sverige AB och Göteborg Energi AB. Referensgruppen har även haft möjlighet att lämna skriftliga synpunkter på utkast till denna rapport.

Projektgruppen har vid utförande av uppdraget ej beaktat Europeiska kommissionens förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om främjande av användningen av förnybar energi.²

Under uppdragets gång, från den 1 januari 2008, har den verksamhet som bedrivits inom Energimarknadsinspektionen vid Statens energimyndighet övergått till en ny myndighet.

Genom denna rapport redovisar Energimarknadsinspektionen regeringsuppdraget avseende förslag till regelförändringar som underlättar samdistributionen av biogas i naturgasnätet.

¹ N2007/3476/E (delvis)

² KOM (2008) 30 slutlig

Eskilstuna den 21 februari 2008

Energimarknadsinspektionen

Yvonne Fredriksson

Alexandra Glimhall

2 Innehåll

1	Förord	2
2	Innehåll	4
3	Sammanfattning	6
3.1	Lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE)	6
3.2	Elcertifikat	7
4	Regeringens uppdrag	9
5	Författningsförslag	12
5.1	Förslag till ändringar i lagen om skatt på energi	12
6	Biogas- och naturgasmarknaderna	14
6.1	Biogasmarknaden	14
6.1.1	Biogas i Sverige	14
6.1.2	Utbyggnadsplaner för biogas	16
6.1.3	Uppgradering av biogas	17
6.2	Naturgasmarknaden	17
7	Gällande rätt	20
7.1	Lagen om skatt på energi	20
7.1.1	Skatteplikt	20
7.1.2	Skattskyldighet	21
7.1.3	Tidpunkten för skattskyldighetens inträde avseende naturgas	22
7.1.4	Redovisning i deklaration	22
7.1.5	Beräkning av skatt	22
7.1.6	Skattebefrielse för bränsle i vissa fall	24
7.2	Lagen om elcertifikat	24
7.2.1	Inledning	24
7.2.2	Elproduktion som berättigar till elcertifikat	25
7.2.3	Biogas i elcertifikatsystemet	25
7.2.4	Mätning och rapportering	25
7.3	Naturgaslagen	26
7.3.1	Inledning	26
7.4	Begreppet biogas	29
8	Överväganden	31
8.1	Lagen om skatt på energi	31

8.1.1	Vilket naturgassystem bör omfattas av den fria fördelningsprincipen	31
8.1.2	Separat beskattning av gaskomponenter	32
8.1.3	Omfattning av skatteansvaret - vilken gas som ska fördelas.....	32
8.1.4	En fri fördelningsprincip med fullständig utbytbarhet - förenlighet med energiskattedirektivet	33
8.1.5	En fri fördelningsprincip med fullständig utbytbarhet – tillämplighet	36
8.1.6	Tidsmässig fördelningsgrund.....	40
8.1.7	Hindrande omsättningskrav	42
8.1.8	Ikraftträdande	42
8.2	Lagstiftningen om elcertifikat.....	43
8.2.1	Ändring i författning	43
8.2.2	Övriga synpunkter.....	44
9	Specialmotivering	46
9.1	Lagen om skatt på energi.....	46
10	Konsekvensanalys	48
10.1	Inledning	48
10.2	Statsfinansiella konsekvenser	48
10.3	Ekonomiska och administrativa konsekvenser.....	48
10.4	Övriga konsekvenser	49

3 Sammanfattning

3.1 Lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE)

Energimarknadsinspektionen, i samråd med Skatteverket, har utrett vilka regelförändringar som behöver göras för att skattefriheten för biogas ska kunna följa gasen till slutkonsumenten vid samdistribution av biogas med naturgas i naturgasnätet. Det aktuella regeringsuppdraget har tolkats som att det endast avser ett sådant naturgassystem som används för överföring av både naturgas och metan som framställts av biomassa. De föreslagna regelförändringarna omfattar således endast naturgasnätet i västra och södra Sverige.

Av nu gällande lag framgår inte hur beskattning ska ske i de fall olika gaskomponenter, som ska beskattas olika, blandas i en ledning från vilken leverans sker i olika uttagspunkter. Enligt Riksskatteverkets allmänna råd i RSV 2002:18, ska skatten i dessa fall beräknas särskilt för var och en av de ingående skattepliktiga komponenterna. För att uppnå syftet om att skattefriheten för biogas ska kunna följa gasen till slutkonsumenten vid samdistribution av biogas med naturgas i naturgasnätet samt införandet av en skattemässig fri fördelningsprincip, se nedan, krävs att varje komponent i gasblandningen bedöms för sig vid leverans i naturgassystemet. Detta bör framgå uttryckligen av lag, varför Energimarknadsinspektionen föreslår att ett nytt tredje stycke med sådan innebörd införs i 2 kap. 2 § LSE. Förslaget överensstämmer med nuvarande tillämpning enligt Riksskatteverkets allmänna råd i RSV 2002:18.

Energimarknadsinspektionen bedömer vidare att om naturgas och biogas liksom annan gas överförs i naturgasnätet på en avreglerad naturgasmarknad, kan inte den skattskyldige göras ansvarig för skatt på exakt den gas som matas ut vid uttagspunkten hos dennes kund eller för eget ianspråktagande. Detta innebär att det är nödvändigt att vid skatteberäkning tillämpa en skattemässig fördelningsprincip beträffande vilken gas som den skattskyldige ska anses ha levererat. Energimarknadsinspektionen föreslår därför införandet av en sådan skattemässig fördelningsprincip av innebörd att skatteberäkningen för den skattskyldige ska utgå från den inmatning av gas på naturgassystemet som skett för dennes räkning. Energimarknadsinspektionen föreslår införandet av en bestämmelse med sådan innebörd i en ny 3 a § i 5 kap. LSE.

Den föreslagna skattemässiga fördelningsprincipen innebär att leverantören över hela naturgasnätet skattemässigt fritt får fördela de olika gaskomponenter som denne tillfört någon del av nätet. De olika gaserna och gaskomponenterna föreslås således bli skattemässigt fritt utbytbara över hela naturgassystemet. Bestämmelsen ger möjlighet att fördela enbart naturgas till en uttagspunkt där enbart biogas eller en gasblandning faktiskt matas ut. På motsvarande sätt kommer biogas att kunna fördelas till valfri uttagspunkt. Bestämmelsen medger även skattemässig fördelning av en valfri gasblandning till en viss uttagspunkt. Det ska således vara möjligt att avtala med kund om leverans av en valfri andel av respektive

gaskomponent, oberoende var på naturgassystemet som kundens uttagspunkt är belägen. Det ska inte heller ha någon betydelse om utmatningen vid en viss uttagspunkt avser leverans till en kund eller om den avser ianspråktagande för annat ändamål än försäljning.

Med begreppet *levererat* avses all utmatning av gas från naturgassystemet för leverantörens räkning. All utmatning som innebär att skattskyldigheten inträder, t.ex. en lagerhållares egenförbrukning, omfattas av den föreslagna fördelningsprincipen. Samma fördelningsprincip ska således tillämpas oavsett om det är fråga om utmatning av gas för egenförbrukning eller för leverans till en kund.

I princip måste varje utmatning från naturgassystemet som innebär att skattskyldigheten inträder i samband med denna definieras avseende vilken gas som avses. I annat fall kan inte skatten beräknas korrekt. Rapporteringen av utmatningen från naturgasnätet sker idag inte momentant genom automatisk avläsning, utan avläsning sker med olika intervall för olika uttagspunkter. Både kortare och längre avläsningsintervall förekommer. Det är med dagens utrustning praktiskt omöjligt att tillämpa en momentan gasfördelning mellan de olika uttagspunkterna, varför någon form av praktisk tillämpning måste ske avseende fördelningen. Enligt Riksskatteverkets allmänna råd i RSV 2002:18 finns idag möjlighet till en praktisk tillämpning genom avstämning per redovisningsperiod. Energimarknadsinspektionen föreslår att det även fortsättningsvis ska vara möjligt att tillämpa en avstämningsperiod om en hel redovisningsperiod. I och med att redovisningsskyldigheten inträder i samma redovisningsperiod som skattskyldigheten inträder för egenförbrukad gas (se avsnitt 7.1.3 och 7.1.4) är det inte möjligt för en skattskyldig att tillämpa en längre period än en redovisningsperiod, normalt en kalendermånad, som avstämningsperiod för fördelningen.

3.2 Elcertifikat

I syfte att skapa en erforderlig harmonisering av biogas-begreppet föreslår Energimarknadsinspektionen en ändring av definitionen av biogas i elcertifikatförordningen. Definitionen bör inkludera även biogas som framställs genom termisk förgasning av biomassa, och borde kunna utgå från den beskrivning som används i LSE.

Energimarknadsinspektionen konstaterar vidare att eftersom det i elcertifikatlagstiftningen endast regleras vilka förnybara energikällor som berättigar till elcertifikat saknas skäl att - utöver vad som angetts ovan - föreslå ändringar i dessa författningar med anledning av den skattemässiga fördelningsrätten.

Ett införande av en rätt att enligt LSE skattemässigt fördela biogas till viss kund, oavsett om denne kund faktiskt erhåller biogas, borde dock medföra behov av att ändra Statens energimyndighets föreskrifter gällande elcertifikat. Detta mot bakgrund av att fördelningsrätten kan medföra att en kund köper biogas men erhåller naturgas, och således inte i strikt mening "använder" förnybara bränslen för sin elproduktion, vilket krävs enligt elcertifikatlagstiftningen. Den månatliga

rapporteringskyldigheten till Svenska Kraftnät borde behöva grundas på hur den skattemässiga fördelningen har gjorts. Har en viss mängd biogas allokerats till viss kund ska således samma mängd ingå vid beräkningen av den andel bränsle som berättigar till elcertifikat av totalt tillfört bränsle.

4 Regeringens uppdrag

Regeringen har uppdragit åt Energimarknadsinspektionen att i samråd med Skatteverket lämna förslag till regelförändringar som innebär att skattefriheten för biogas ska kunna följa gasen till slutkonsumenten vid samdistribution av biogas med naturgas i naturgasnätet. I uppdraget ingår att redovisa en konsekvensanalys inklusive förslagens statsfinansiella konsekvenser. Myndigheten ska också analysera om det finns behov av förändringar i regelverket för tilldelning av elcertifikat som en följd av eventuella förslag till förändringar. Förslagen ska enligt regeringsuppdraget utgå från bestämmelserna om fritt marknadstillträde enligt naturgaslagen samt skattebestämmelserna i LSE.

Bakgrunden till uppdraget kan sammanfattas enligt följande. Det produceras för närvarande ca 1,4 TWh biogas per år i Sverige. Mellan 30 till 50 procent av denna volym används i lokala anläggningar för uppvärmning, och resten förbrukas huvudsakligen som drivmedel. Mindre mängder matas dock även in på naturgasnätet eller facklas bort. Längs med det befintliga naturgasnätet finns och planeras ett antal biogasanläggningar för att på ett effektivt sätt utnyttja nätet för distribution av biogas.

Det finns ännu inte något system framtaget för kvalitetsmärkning av produkten biogas eller för certifiering av biogasanläggningar. I den mån biogasen används för elproduktion ingår produktionen i elcertifikatsystemet, med dess krav på certifiering av anläggningar.

För naturgas som används för uppvärmning betalar hushåll, service och värmeverk full energi- och koldioxidskatt. Industri och kraftvärmeverk betalar inte någon energiskatt och endast 21 % av koldioxidskatten. Dessa regler är gemensamma för alla fossila bränslen. För naturgas som används för fordonsdrift betalas inte någon energiskatt och en reducerad koldioxidskatt. Jämfört med andra fossila drivmedel än gasol är skattenivån betydligt lägre, vilket har motiverats med att gaser som drivmedel medför mindre skadliga avgasemissioner.

Vissa förfaranderegler gäller vid beskattning av naturgas enligt LSE, vilka har sin bakgrund i en gemensam beskattningsordning inom EU genom energiskattedirektivet.³ Direktivet lägger fast vissa grundläggande regler som för naturgas innebär att gasen är skattepliktig och förfaranderegler om att skattskyldigheten inträder vid leverans. Enligt 4 kap. 15 § LSE medges dock skatteuppskov innan leverans sker till slutkonsument enligt ett system med godkända lagerhållare. Lagerhållaren är skattskyldig och svarar för deklarationen till skattemyndigheten. För att bli godkänd som lagerhållare krävs dels att denne

³ Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet

bedriver viss verksamhet, dels att denne med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som lagerhållare. Verksamheter som kan omfattas av ett godkännande är tillverkning eller bearbetning, lagring i större omfattning eller återförsäljning eller förbrukning i större omfattning.

Metan som framställs genom biologiska processer (biogas) är inte skattepliktigt enligt 2 kap. 11 § första stycket 1 LSE. Härunder ryms olika former av biogas, såsom deponigas och rötgas. Skattefriheten är ett styrmedel för att bl.a. minska utsläppen av koldioxid i Sverige. Skattetekniskt åstadkoms skattefriheten genom undantag från skatteplikten, varför dessa gaser inte omfattas av deklarationsplikt.

För samdistribution av biogas och naturgas i ett naturgasnät har Riksskatteverket i allmänna rådet RSV 2002:18 redovisat följande uppfattning. "Om gas som levereras genom rörledning består av en blandning av komponenter som beskattas på olika sätt, bör skatten beräknas särskilt för var och en av de ingående skattepliktiga komponenterna. Den levererade gasvolymen bör delas upp med utgångspunkt i andelen av de till denna gasvolym tillförda komponenterna under redovisningsperioden."

EU har som mål att skapa en gemensam inre naturgasmarknad präglad av fri konkurrens och där aktörerna ska kunna agera på lika villkor. Det nya gasmarknadsdirektivet innebär att ett företag som bedriver överföring av naturgas inte får bedriva handel med naturgas och ska vara oberoende av den konkurrensutsatta marknaden i fråga om beslutsfattande. Det ska inte längre finnas någon koppling mellan att sälja gas och att inneha en ledning för överföring av gas. Den som bedriver överföring av naturgas är i stället skyldig att på skäliga villkor överföra naturgas för annans räkning. Varje innehavare av ett naturgasnät är skyldig att mäta, beräkna och rapportera mängden överförd naturgas på sina respektive nät till bl.a. den som matat in gasen och den som levererat gasen. Det ställs dock inte krav på att mätvärdena ska särskilja mellan biogas och naturgas.

Regelverket för naturgas omfattar även biogas och gas från biomassa i den mån det är tekniskt möjligt och säkert att använda dessa gaser i naturgassystemet. Motivet till denna bestämmelse i gasmarknadsdirektivet har varit att främja utvecklingen av förnybara energilag. Grundprincipen är att alla leverantörer fritt ska kunna sälja sin gas på naturgasnät med olika innehavare på lika villkor.

Skälen för regeringens beslut att lämna det nu aktuella utredningsuppdraget är att nuvarande skatteregler för samdistribution innebär att en leverantör endast kan redovisa leverans av biogas för ett naturgasnät där inmatning av biogas sker, och att beskattningen således utgår från den fysiska leveransen. Den skattemässiga proportioneringen vid samdistribution av biogas i naturgasnätet har dock inte ansetts vara administrativt hanterbar på en avreglerad, gemensam naturgasmarknad, där olika leverantörer på lika villkor är aktiva inom olika naturgasnät. Den gör det heller inte möjligt för kunderna att i skattehänseende

fullt ut välja ett förnybart alternativ, eftersom det vid samdistribution med naturgas inte medges fullt genomslag av skattefriheten för biogas på kundnivå. Regeringen har uttalat att detta inte borde ha varit avsikten med att helt skattebefria biogasen, och att dessa förhållanden vare sig gynnar utvecklingen av biogas som energibärare i det svenska energisystemet eller bidrar till en effektiv användning av det befintliga naturgassystemet.

Uppdraget ska, enligt beviljat anstånd på Energimarknadsinspektionens begäran, redovisas senast den 29 februari 2008.

5 Författningsförslag

5.1 Förslag till ändringar i lagen om skatt på energi

Nuvarande lydelse:

Föreslagen lydelse:

2 kap.

2 § För bränslen som beskattas enligt 1 § första stycket 1-3 eller enligt 1 a § gäller angivna skattebelopp bränslets volym vid en temperatur av 15°C. Om en skattskyldig visar att bränslet när skattskyldigheten inträder har en annan temperatur får volymen räknas om till 15°C. Om skattskyldighet inträder vid leverans till en köpare som inte är registrerad som skattskyldig för bränslen, får dock omräkning göras endast om detta särskilt avtalats mellan säljaren och köparen.

För bränslen som beskattas enligt 1 § första stycket 5 ska de angivna skattebeloppen beräknas på volymen vid en temperatur av 0°C och ett tryck av 101,325 kilopascal. För bränslen som beskattas enligt 1 § första stycket 5 ska de angivna skattebeloppen beräknas på volymen vid en temperatur av 0°C och ett tryck av 101,325 kilopascal.

Om gas som levereras genom rörledning består av en blandning av komponenter som beskattas på olika sätt, ska skatten beräknas särskilt för var och en av de ingående skattepliktiga komponenterna.

5 kap.

3 a § Om en leverantör från ett naturgassystem levererat gas av olika slag eller gasblandningar som består av olika komponenter, och dessa ska beskattas på olika sätt får leverantören fritt fördela volymerna av respektive gas eller komponent till uttagpunkterna på naturgassystemet. Fördelningen ska ske med utgångspunkt från den volym av respektive gas eller komponent som leverantören tillfört naturgassystemet.

Första stycket gäller endast sådant naturgassystem som omfattas av naturgaslagen (2005:403) och som används för överföring av både naturgas och metan som framställt av biomassa.

Fördelningen får ske för som längst en hel kalendermånad eller, för den som är skattskyldig, en hel redovisningsperiod. Vid fördelningen får beaktas sådan gas som leverantören tillfört naturgasset till och med den kalendermånad respektive redovisningsperiod i vilken gasen levererats till uttagspunkterna.

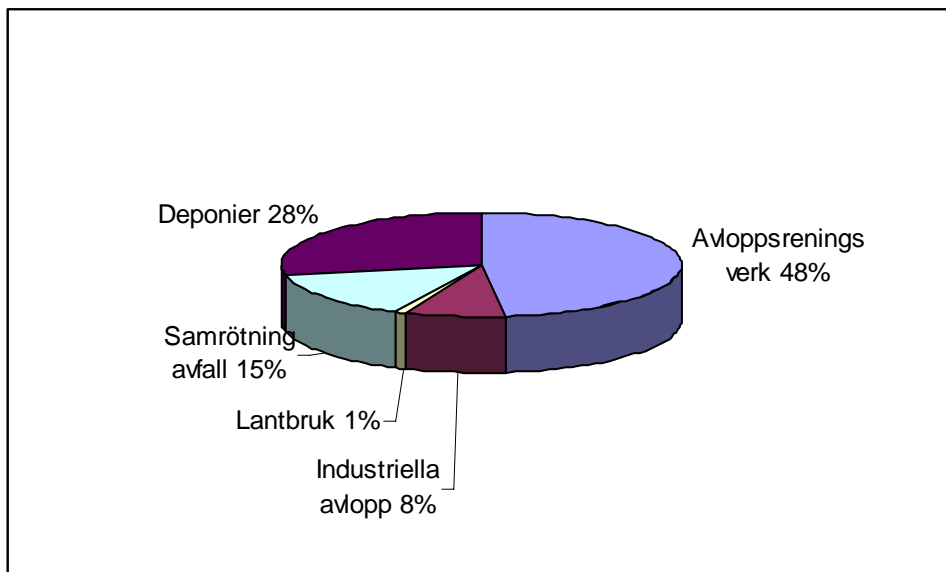
6 Biogas- och naturgasmarknaderna

6.1 Biogasmarknaden

6.1.1 Biogas i Sverige

Biogas bildas vid anaerob nedbrytning av biologiskt material, så kallad rötning, och består i huvudsak av metan och koldioxid samt lägre halter svavelväte, kväve och syre. Metanhalten är vanligtvis mellan 50-75 %, att jämföras med naturgasens metanhalt av runt 90 %. I samhället bildas biogas i anläggningar där biologiskt avfall rötas samt på deponier som ger upphov till deponigas. Biogas kan även tas fram genom förgasning av biomassa, och kallas då också biometan. Förgasning innebär partiell förbränning av bränsle med begränsad tillgång till syre, vilket ger upphov till en gas.

Den totala produktionen av biogas uppgick under 2006 i Sverige till 204 miljoner Nm³, vilket motsvarar 1 213 GWh⁴. Biogas framställdes vid 233 anläggningar. I figur 1 ses fördelningen i produktion från olika anläggningstyper. Som figuren visar är avloppsreningsverk den vanligaste produktionsanläggningen.



Figur 1. Fördelning av biogasproduktion (GWh) på anläggningstyp i Sverige 2006⁵.

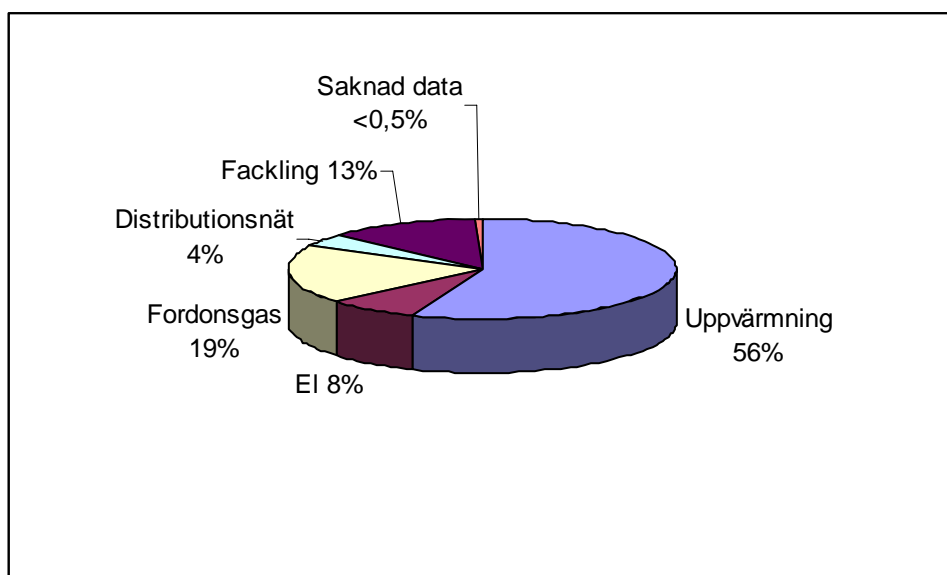
Jämfört med 2005 har produktionen av biogas minskat något i volym. Detta beror främst på minskad mängd biogas från deponier. Deponigas förväntas fortsätta minska på grund av förbud att deponera brännbart och organiskt material.

⁴ Statens energimyndighet: Produktion och användning av biogas år 2006. ER2008:02

⁵ Statens energimyndighet: Produktion och användning av biogas år 2006. ER2008:02

Deponigas lämpar sig inte att förädlas till fordonsgas, främst på grund av höga kostnader för förädling. Deponigas har bland annat lägre metanhalt då luft blandas i ledningarna där deponigasen samlas upp. Även biogasproduktion från industriella avlopp har minskat något, medan biogas från övriga anläggningstyper ökat något.

I figur 2 visas fördelningen i användningsområden för biogasen.



Figur 2. Fördelning av biogasens användning (GWh) i Sverige 2006⁶.

Biogasens främsta användningsområden är således för produktion av värme, antingen till kund eller för uppvärmning av egna lokaler och processer; 55 %. Det kan noteras att endast 4 % matades ut på naturgasnätet. 19 % av biogasen används som fordonsgas, främst i ett antal städer som först satsade på att använda detta bränsle för sina stadsbussar och en del arbetsfordon. I takt med att denna användning etablerats har också biogasanvändningen i personbilar ökat och distributionsnätet har byggts ut. Ett syfte med denna satsning är förutom att uppnå klimatmål, även att uppnå en bättre stadsmiljö.

Den geografiska fördelningen av biogasproduktion visas i Tabell 1. Biogasproduktion är störst i storstadsområdena, mer än hälften av biogasen (inklusive deponigasen) produceras i Stockholms, Västra Götalands och Skånes län.

⁶ Statens energimyndighet: Produktion och användning av biogas år 2006. ER2008:02

Tabell 1. Fördelning av anläggningar, röt-kammarvolym och biogasproduktion (GWh) per län⁷.

Län	Antal anläggningar	Total röt-kammarvolym (m ³)	Biogasproduktion (GWh)
Blekinge	3	1 500	10,5
Dalarna	11	8 130	14,6
Gotland	3	2 850	9,0
Gävleborg	6	5 500	23,6
Halland	8	19 453	41,3
Jämtland	2	3 500	17,4
Jönköping	11	12 670	30,7
Kalmar	9	13 220	35,4
Kronoberg	7	6 483	12,5
Norrbottn	9	12 100	36,6
Skåne	44	101 310	295,7
Stockholm	15	85 510	197,5
Södermanland	7	6 930	25,0
Uppsala	6	11 500	14,9
Värmland	10	5 660	18,1
Västerbotten	4	12 200	27,3
Västernorrland	11	39 500	82,0
Västmanland	9	15 175	43,3
Västra Götaland	31	59 770	159,6
Örebro	9	9 820	43,9
Östergötland	8	23 580	74,4
Summa	223	456 361	1 213,2

De mest effektiva råvarorna för biogasproduktion ur miljö- och kostnadshänseende är avfall i olika former, exempelvis gödsel och biologiskt avfall från industrier och hushåll, då man samtidigt med produktionen av biogas behandlar avfallet. Att röta exempelvis gödsel till biogas ger stora miljövinster då utsläpp av metan till atmosfären undviks. Detta medför även en rötrest som kan återföras till åkermark. Generellt bedöms biogas som fordonsbränsle ha ett relativt bra energiutbyte, i likhet med etanol från sockerrör, jämfört med övriga biodrivmedel som finns kommersiellt tillgängliga för närvarande såsom biodiesel från oljeväxter samt etanol från exempelvis spannmål och majs.

En uppskattning från Svenska Gasföreningen visar att en teoretisk potential för biogasproduktion från olika typer av restprodukter är ca 7 TWh⁸. Biogas kan även produceras från energigrödor, exempelvis vall och betor, som odlas för detta ändamål. Potentialen beror dock på tillgång på åkermark. Potentialen för biogasproduktion genom förgasning av skogsråvara kan bedömas vara högre än för biogas från rötning.

6.1.2 Utbyggnadsplaner för biogas

I detta avsnitt anges planerade projekt för biogasproduktion inom naturgasnätets utbredningsområde.

⁷ Statens energimyndighet: Produktion och användning av biogas år 2006. ER2008:02

⁸ Svenska Gasföreningen: Basdata om biogas 2006.

I Falkenberg, Malmö, Helsingborg, Göteborg och Varberg planeras kapacitetsökningar i biogasproduktion fram till 2010 på sammanlagt 100 GWh/år från rötningsanläggningar.

Göteborg Energi AB planerar att bygga en bioförgasningsanläggning på 100 MW (beräknad leverans ca 800 GWh per år) som beräknas stå klar 2012. Råvara till anläggningen kommer att vara olika typer av skogsråvara, såsom träflis. Biogasen ska levereras ut på naturgasnätet.

E.ON Gas Sverige AB planerar också för utökad biogasproduktion där biogasen ska matas ut på naturgasnätet. De projekt som planeras för närvarande är en rötningsanläggning som ska leverera ca 300 GWh per år och använda olika energigrödor som råvara, exempelvis vall, majs och betor. Anläggningen beräknas stå klar år 2012. E.ON Gas Sverige AB planerar också en bioförgasningsanläggning som ska förgasa olika typer av skogsråvara, med förväntad leverans av 400 GWh per år biogas. Även den anläggningen beräknas stå klar år 2012. E.ON Gas Sverige AB:s långsiktiga planer på biogasproduktion är 8 TWh 2020, varav 2 TWh från rötning och 6 TWh från förgasning.

6.1.3 Uppgradering av biogas

För att biogasen ska kunna matas in på naturgasnätet måste den uppgraderas. Detsamma gäller om biogasen ska användas som fordonsbränsle. Det viktigaste vid uppgradering av biogas är att ta bort koldioxid ur gasen, för att få en jämförbar metanhalt som naturgas, men även vissa andra ämnen tas bort, såsom svavelväte och partiklar.

Sverige har en standard för biogas som fordonsbränsle innebärande bland annat en viss metanhalt (97 % för klass A) samt gränsvärden för exempelvis daggpunkt, svavelväte, syrgas och partiklar. Denna standard används även för biogas som ska matas in på naturgasnätet. För den sistnämnda tillsätts också en andel propan för att uppnå samma energivärde som den danska naturgas som finns i naturgasnätet.

⁹ På Europainivå diskuteras frågan om fastställande av en standard för biogas som matas in på naturgasnätet. Den frågan är dock komplicerad på grund av att naturgas från olika områden har olika energivärden.

6.2 Naturgasmarknaden

Naturgas introducerades i Sverige 1985 och tillförsel sker från Danmark via en ledning till Klagshamn söder om Malmö. Naturgasnätet sträcker sig huvudsakligen från Malmö till Stenungsund, med ett antal grenledningar, se figur 3.

⁹ Den danska naturgasen har ett effektivt värmevärde på 11,1 kWh/nm³ jämfört med biogasen som fordonsgas som har energivärde 9,7 kWh/nm³.



Figur 3. Naturgasnätets sträckning i Sverige (Källa: Svenska Gasföreningen)

Den svenska användningen av naturgas uppgick år 2006 till 10,8 TWh.¹⁰ Naturgasnätet har dock högre kapacitet och skulle i befintligt skick kunna överföra ca 22 TWh/år, och med ytterligare investeringar i kompressor skulle ca 30 TWh naturgas per år kunna överföras. Industrin står för ungefär hälften av den totala användningen av naturgas år 2006, el- och fjärrvärmesektorn för ca 28 %, bostadssektorn för 18 % och naturgas som fordonsbränsle för resterande del. På nationell nivå motsvarar naturgasen nästan 2 % av den totala energianvändningen. I de trettioåtta kommuner där naturgas används motsvarar den ca 20 % av energianvändningen.

Naturgasnätet kan delas in i transmission, distribution och lager. I transmissionsledningarna sker de långväga transporterna under högt tryck, normalt mellan 40 och 65 bar. Därefter sker tryckreducering i s.k. mät- och reglerstationer innan det lokala distributionsnätet tar vid för transport till kund, där trycket normalt är mellan 4 och 30 bar. År 2004 bestod det svenska naturgasnätet av 650 km transmissionsledning och 3 000 km distributionsledning.¹¹ Swedegas AB äger stora delar av det svenska transmissionsnätet.¹² E.ON Gas Sverige AB äger grenledningarna i södra Sverige.

Tre separata koncessionsansökningar har lämnats in för förlängning av ledningen från Gislaved/Gnosjö till Oxelösund via Jönköping och Boxholm. E.ON Gas Sverige AB har i samarbete med Verbundnetz Gas och DONG Energy planer på

¹⁰ Statens energimyndighet: Energiläget 2007

¹¹ Energimarknadsinspektionen: Naturgasmarknadsrapport 2005:1, ER2005:12

¹² Statens energimyndighet: Energiläget 2007

att bygga en transmissionsledning som ska förbinda Tyskland med Danmark och Sverige. Projektet kallas för Baltic Gas Interconnector. Tillstånd för den svenska delen av projektet beviljades av regeringen år 2004.

Det norska statliga bolaget Gassco och svenska Swedegas lämnade den 14 januari 2008 en koncessionsansökan till Energimarknadsinspektion för att få bygga en gasledning som förbinder naturgasnäten mellan Norge, Danmark och Sverige. I Sverige skulle gasledningen ansluta till raffinaderiet i Lysekil och till naturgasnätet vid Stenungsund och Varberg.

Övriga aktörer inom naturgasmarknaden i Sverige är DONG Energy Göteborg Energi AB, Lunds Energi AB, Varberg Energi AB samt Öresundskraft AB.

Naturgasnätet har en viss lagerkapacitet genom s.k. linepack, vilket innebär att gas som inte tas ut lagras i nätet.¹³ Detta kan ske huvudsakligen i stamledningen, och gasen som kan lagras motsvarar förbrukningen under något dygn med hög efterfrågan. Sedan 2003 finns även ett gaslager i Halland som motsvarar några dygns efterfrågan.

¹³ Naturvårdsverket: Kunskapssammanställning naturgas, Januari 2005

7 Gällande rätt

7.1 Lagen om skatt på energi

Nedan följer en sammanfattande beskrivning av LSE, i de delar som är relevanta för detta uppdrag.

Regeringsuppdraget avser distribution av skattebefriad biogas i naturgasnätet. För den gasol som tillförs biogas innan den matas in på naturgasnätet har skattskyldighet i regel inträtt redan innan inmatningen på naturgasnätet. De aktörer som levererar naturgas på naturgasnätet borde i samtliga fall idag vara godkända som lagerhållare i enlighet med 4 kap. 15 § LSE. Redogörelsen nedan för gällande rätt avseende beskattning och skatteplikt begränsas därför i huvudsak till de bestämmelser som är aktuella för lagerhållare och för naturgas respektive biogas.

7.1.1 Skatteplikt

Allmänt

I LSE definieras vissa specifika bränslen som skattepliktiga utifrån benämning och/eller s.k. KN-nr.¹⁴ I dessa fall anges vilken skattesats som ska gälla för respektive bränsle. I vissa fall gäller differentierade skattesatser beroende på användningsändamål eller märkning/färgning.

Vissa bränslen räknas inte upp specifikt, men omfattas ändå av skatteplikt enligt 2 kap. 3 eller 4 § LSE, då de används för vissa ändamål, ibland beroende på kolväteinnehåll. I dessa fall ska skatt betalas med de skattebelopp som gäller för likvärdigt bränsle som räknas upp specifikt i 2 kap. 1 § första stycket LSE.

Genom en särskild bestämmelse om undantag från skatteplikt kan ett bränsle som annars skulle omfattas av skatteplikt undantas från denna plikt. Sådana undantagsbestämmelser finns i 2 kap. 11 § LSE.

Naturgas

Naturgas är skattepliktig enligt 2 kap. 1 § första stycket 5 LSE. Energi- och koldioxidskattesatserna är differentierade beroende på naturgasens användningsändamål. Lägre skattesatser gäller för naturgas som används för drift av motordrivna fordon, fartyg eller luftfartyg.

¹⁴ Kombinerade nomenklaturen enligt kommissionens förordning [EG] nr 2031/2001 av den 6 augusti 2001 om ändring av bilaga I till rådets förordning [EEG] nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om gemensamma tulltaxan

Biogas

Metan som framställts av biomassa är undantagen från skatteplikt såvitt avser energi- och koldioxidskatt enligt 2 kap. 11 § LSE. Härunder ryms olika former av biogas, såsom deponigas och rötgas, se avsnitt 6.1.1. I LSE används dock inte begreppet biogas. I och med att metan som framställts av biomassa är undantagen från skatteplikt så omfattas sådan metan inte heller av deklarationsplikt.

Den gasol som tillförs biogasen innan den matas in på naturgasnätet omfattas inte av undantaget från skatteplikt då dess ursprung inte är biomassa.

Skattebefrielsen sker med stöd av artikel 16 i energiskattedirektivet och har godkänts av Europeiska unionens kommission.¹⁵

Biomassa definieras i 1 kap. 9 § LSE. Definitionen i LSE baseras på den definition som ges i artikel 16 energiskattedirektivet. Med biomassa avses den biologiskt nedbrytbara delen av produkter, avfall och restprodukter från jordbruk (inkl. material av vegetabiliskt och animaliskt ursprung), skogsbruk och därmed förknippad industri, samt den biologiskt nedbrytbara delen av industriavfall och kommunalt avfall.

7.1.2 Skattskyldighet

Enligt 4 kap. 12 § 1 LSE är den som godkänts som lagerhållare skattskyldig för energi- och koldioxidskatt för naturgas. Enligt 4 kap. 15 § LSE får den godkännas som lagerhållare som avser att

1. utvinna, tillverka eller bearbeta bränsle, eller
2. i större omfattning
 - a) hålla bränsle i lager, eller
 - b) återförsälja eller förbruka gasformiga kolväten,

om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som lagerhållare.

Av 2 § förordningen (1994:1784) om skatt på energi framgår att vid prövning av en ansökan om godkännande som lagerhållare ska kravet på återförsäljning eller förbrukning anses uppfyllt om den sökande beräknas ha en årlig omsättning om minst tre miljoner kubikmeter gasformigt bränsle. Prövningen innebär således både en lämplighetsbedömning och en bedömning av om mängdkravet är uppfyllt, vilket innebär att det skulle kunna finnas företag som skulle vilja leverera naturgas på naturgasnätet, men som inte kan godkännas som lagerhållare. Alla nuvarande leverantörer av naturgas på naturgasnätet borde dock vara godkända som lagerhållare med stöd av 4 kap. 15 § LSE.

¹⁵ Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet

Det kan vidare nämnas att enligt tidigare bestämmelser i LSE ansågs den som förde in naturgas till Sverige som tillverkare, och kunde därigenom godkännas som lagerhållare med stöd av 4 kap. 15 § första stycket 1 LSE. Denna möjlighet att godkännas utan krav på viss omfattning av återförsäljning/förbrukning upphörde dock den 1 januari 2007.

Den som för in eller tar emot naturgas från ett annat EG-land utan att vara lagerhållare är skattskyldig enligt 4 kap. 12 § 3 LSE. Skattskyldighet uppkommer även vid import av naturgas enligt 4 kap. 13 § LSE.

7.1.3 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde avseende naturgas

Av 5 kap. 3 § LSE framgår att för den som är lagerhållare inträder skattskyldigheten när

- a) naturgas levereras till en köpare som inte är godkänd lagerhållare eller till eget försäljningsställe som inte utgörs av depå eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning, eller
- b) han upphör att vara godkänd som lagerhållare, varvid han är skyldig att betala skatt för den naturgas som då ingår i hans lager

Den som är lagerhållare kan således göra skattefria inköp av naturgas från en annan lagerhållare i Sverige, eller från en utländsk leverantör.

För den som utan att vara lagerhållare för in eller tar emot naturgas från annat EG-land inträder skattskyldigheten när naturgasen förs in till Sverige. Vid import inträder skattskyldigheten normalt vid samma tidpunkt som skyldigheten att betala tull inträder, eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelegat.

7.1.4 Redovisning i deklaration

För lagerhållare av naturgas är redovisningsperioden normalt en kalendermånad. Av 10 kap. 30 a § skattebetalningslagen (1997:483) framgår att till varje redovisningsperiod ska den punktskatt hänföras för vilken redovisningsskyldighet har inträtt under perioden. Vidare framgår att redovisningsskyldigheten vid egenförbrukning inträder vid tidpunkten för förbrukningen, medan redovisningsskyldigheten vid leverans till en köpare normalt inträder först när kunden faktureras för leveransen.

Den som utan att vara lagerhållare för in eller tar emot naturgas från ett annat EG-land ska redovisa skatten i en särskild skattedeklaration. Deklarationen ska normalt lämnas in till Skatteverket senast fem dagar efter införseln.

När annan än lagerhållare importerar naturgas eller vissa andra bränslen ska skatten, enligt 5 kap. 5 § LSE, redovisas till Tullverket.

7.1.5 Beräkning av skatt

Avgörande tidpunkt

Det följer av allmänna principer att den skatt som ska belasta skattepliktig gas ska beräknas efter de förhållanden som är aktuella vid skattskyldighetens inträde. Det

är således de skattesatser och övriga beskattningsbestämmelser som är aktuella vid tidpunkten för leveransen eller egenförbrukningen som skatten ska beräknas utifrån. Skattebeloppet som ska belasta en viss gasvolym påverkas således inte av tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde.

Skattepliktig kvantitet

Vilken skatt som ska redovisas för en viss volym skattepliktig gas kan bero både på till vem leveransen skett och för vilket ändamål gasen ska förbrukas. När olika gaskomponenter som ska beskattas på olika sätt blandas i en ledning från vilken leverans sker till olika uttagspunkter måste man därför bestämma till vilken kvantitet, till vem och för vilket ändamål den skattepliktiga gasen levererats vid respektive uttagspunkt, för att kunna beräkna skatten på den skattepliktiga delen. Hur fördelningen ska ske i sådana fall regleras inte i lag. I Riksskatteverkets allmänna råd om beskattning av bränslen enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi, RSV 2002:18, lämnas dock följande allmänna råd om hur fördelningen bör ske:

Om gas som levereras genom rörledning består av en blandning av komponenter som beskattas på olika sätt, bör skatten beräknas särskilt för var och en av de ingående skattepliktiga komponenterna. Den levererade gasvolymen bör delas upp med utgångspunkt i andelen av de till denna gasvolym tillförda komponenterna under redovisningsperioden.

Enligt det allmänna rådet bör gasblandningen inte omklassificeras till en annan gas, för vilken skatteplikten ska bedömas, utan beskattningen bör ske med utgångspunkt från kvantiteten av respektive komponent.

I det svenska naturgasnätet kan andelen av respektive gaskomponent variera över tiden, liksom i nätets olika delar beroende på var biogasinmatning sker. Det borde vara praktiskt omöjligt att redovisa skatt exakt utifrån de leveranser som faktiskt skett. Det nu nämnda allmänna rådet innebär en praktisk tillämpning för att skatteredovisningen ska bli hanterbar för de skattskyldiga. Det allmänna rådet utgår dock från att skatten på respektive gasleverans i möjligaste mån bör motsvara de reella leveransförhållandena. Utifrån det allmänna rådet bör således en gasblandning anses ha levererats, om leverans skett från en ledning som innehåller en gasblandning.

Enligt det allmänna rådet bör en proportionering göras för varje enskild leverans från ledningen. Om biogasinmatningen på ledningen, varifrån gasblandningen levereras, under den aktuella perioden utgör 30 % av den totala gasinmatningen på ledningen bör alla leveranser från ledningen under den aktuella perioden anses bestå av 30 % biogas.

Avregleringen av naturgasmarknaden har skapat förutsättningar för att fler aktörer ska kunna leverera gas från naturgasnätet. Det är med andra ord numera möjligt för fler än en leverantör att leverera gas från en och samma del av naturgassystemet. Ingen förändring av LSE har dock gjorts med anledning av de nya förhållanden som avregleringen gett upphov till. Likaså har det allmänna rådet om fördelning, som utfärdades före avregleringen, inte justerats. I avsaknad

av uttrycklig reglering i lag har Skatteverket fortsatt att tillämpa det allmänna rådet, och har vid skatteberäkningen för en enskild skattskyldig, utgått från den skattskyldiges in- och utmatning på den aktuella ledningen.

7.1.6 Skattebefrielse för bränsle i vissa fall

Utöver differentierade skattesatser för vissa bränsleslag finns bestämmelser i 6 a kap. LSE om hel eller delvis skattebefrielse för vissa bränslen när de används för vissa ändamål. Stora skillnader finns i nivåerna för skattebefrielsens storlek. Följande exempel kan nämnas. Skattebefrielse medges för hela energiskatten och 79 % av koldioxidskatten för bränsle som förbrukats vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet (ej för drift av motordrivna fordon). För förbrukning i vissa industriella processer medges dock fullständig skattebefrielse avseende både energi- och koldioxidskatt samt svavelskatt. För förbrukning för framställning av skattepliktig el medges fullständig energi- och koldioxidskattebefrielse. För bränsle förbrukat för framställning av värme vid kraftvärmeproduktion är skattebefrielsen beroende av storleken på elverkningsgraden vid produktionen. Fullständig energiskattebefrielse medges om elverkningsgraden uppgår till minst 5 %. Koldioxidskattebefrielse medges med 19 % vid 5 % elverkningsgrad och ökar steglöst till 79 % när elverkningsgraden uppgår till 15 % eller mer.

7.2 Lagen om elcertifikat

7.2.1 Inledning

I detta avsnitt ges en sammanfattande beskrivning av lagen (2003:113) om elcertifikat samt tillhörande förordning (2003:120).

Elcertifikatsystemet är ett marknadsbaserat stödsystem som syftar till att öka elproduktionen från förnybara energikällor i Sverige. Systemet infördes den 1 maj 2003 med det övergripande målet att öka mängden förnybar el med 10 TWh till 2016 jämfört med 2002 års nivå. Mängden justerades senare till 17 TWh. Elcertifikatsystemet bygger på att de som producerar el och kan visa att denna har baserats på förnybar energi (vindkraft, biobränsle, småskalig vattenkraft m.m.) eller torv, tilldelas ett elcertifikat per producerad MWh el. Producenterna kan sedan sälja elcertifikaten och erhåller därigenom en extra intäkt för sin elproduktion utöver det ordinarie elpriset.

Efterfrågan på elcertifikat skapas genom att det sätts en årlig kvot för förnybar el. Kvoten är utformad så att systemet ska bidra till att produktionsmålet för förnybar el till år 2016 uppnås. Kvotpliktiga är elleverantörer, elintensiva företag samt elanvändare i den utsträckning de har använt el som de själva producerat, importerat eller köpt på den nordiska elbörsen. Som kvotpliktiga är de skyldiga att den 1 april varje år inneha elcertifikat motsvarande en viss andel av sin elförsäljning och/eller elanvändning under föregående år (beräkningsåret). Kvotplikten uppfylls genom att denna mängd elcertifikat annulleras.

Statens energimyndighet är tillsynsmyndighet och Svenska Kraftnät är kontoföringsmyndighet för elcertifikatsystemet.¹⁶

7.2.2 Elproduktion som berättigar till elcertifikat

Innehavare av en godkänd produktionsanläggning är berättigad att tilldelas elcertifikat om el produceras med användande av en eller flera förnybara energikällor. Vilka energikällor som ger en sådan rätt anges i 2 kap 1 § lag om elcertifikat. I nämnda lagrum anges bl.a. att biobränslen är en förnybar energikälla som kan berättiga till tilldelning av elcertifikat. I 4 § förordningen om elcertifikat anges vad som avses med biobränslen enligt 2 kap 1 § 5 lagen om elcertifikat. I förordningen anges således att biogas är ett sådant biobränsle som omfattas av lagen om elcertifikat. Biogas definieras i förordningen enligt följande; ”biogas, som bildats när organiskt material såsom gödsel, slam från kommunala och industriella reningsverk, hushållsavfall samt avfall från livsmedelsproduktion, restauranger och handeln brutits ned av metanproducerande bakterier under syrefria förhållanden”.

7.2.3 Biogas i elcertifikatsystemet

När lagen om elcertifikat trädde i kraft var inte biogas godkänt som biobränsle för tilldelning av elcertifikat. I samband med att torv blev ett elcertifikatberättigat bränsle den 1 april 2004 blev även biogas berättigat tilldelning av elcertifikat.

Det finns idag 20 biogasanläggningar som godkänts enligt elcertifikatsystemet. Ingen av dessa anläggningar är dock anslutna till naturgasnätet. De flesta av anläggningarna ligger i anslutning till reningsverk eller deponier. Dessa använder idag enbart biogas och lämnar månatliga deklARATIONER till Svenska Kraftnät. De deklarerar att all (100 procent) tillförd energi kommer från biogas. Av de godkända anläggningarna är det endast en anläggning som inte deklarerar att all tillförd energi kommer från biogas. Av totalt använt biobränsle i godkända anläggningar under år 2006 utgjorde biogas 0,5 procent.¹⁷

7.2.4 Mätning och rapportering

Enligt 2 kap 4 § lagen om elcertifikat får elcertifikat bara tilldelas för sådan el vars inmatade mängd och dess fördelning har mätts och rapporterats till kontoföringsmyndigheten enligt de föreskrifter som meddelats av regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, tillsynsmyndigheten.

I förordningen om elcertifikat anges att en elcertifikatberättigad producent ska beräkna och rapportera enligt 9 § andra stycket om elproduktionen i en anläggning sker med användande av

1. en blandning av ett biobränsle som avses i 4 § eller torv och ett bränsle som, inte berättigar till elcertifikat, eller

¹⁶ 1 kap 3 § lagen om elcertifikat och 2 § förordning om elcertifikat

¹⁷ Statens energimyndighet, Elcertifikatsystemet 2007, s 26

2. en sådan blandning som avses i 1 och med användning av olika tekniska utrustningar.

Av 9 § andra stycket framgår att om elproduktion sker i enlighet med 5 § 1 eller 2 eller om i annat fall endast en del av elproduktionen i en anläggning berättigar till elcertifikat, ska anläggningens innehavare särskilt beräkna och rapportera sådan elproduktion till Svenska Kraftnät. Statens energimyndighet får meddela närmare föreskrifter om hur sådan beräkning och rapportering ska göras. Statens energimyndighet har meddelat sådana föreskrifter om mätning och rapportering. Av dessa framgår att anläggningsinnehavaren varje månad i efterskott ska rapportera andelen bränsle som berättigar till elcertifikat av totalt tillförd bränsle. Andelen ska beräknas utifrån faktiska energimängder. I totalt tillförd energimängd ingår inte bränsle som tillförts utan att el producerats.¹⁸

När det gäller innehavare av anläggningar där el produceras med användande av biogas innebär det att innehavaren månadsvis ska rapportera till Svenska Kraftnät andelen tillförd biogas av totalt tillförd mängd bränsle.

7.3 Naturgaslagen

7.3.1 Inledning

Den nu gällande naturgaslagen (2005:403), trädde ikraft den 1 juli 2005 och baseras på EG:s s.k. reviderade gasmarknadsdirektiv.¹⁹ Nu relevanta delar av naturgaslagen sammanfattas nedan.²⁰

Tillämpningsområde och definitioner mm

Naturgaslagen är tillämplig på naturgasledningar, lagringsanläggningar och förgasningsanläggningar samt handel med naturgas i vissa fall, se 1 kap 1 §.

Genom lagens införande utvidgades tillämpningsområdet till att inte enbart avse naturgas. Begreppet naturgas i naturgaslagen omfattar också ”biogas, gas från biomassa och andra gaser, i den mån det är tekniskt möjligt att använda dessa gaser i naturgassystemet” se 1 kap 2 §. Därutöver tillämpas lagen även på flytande (kondenserad) naturgas. Såvitt avser biogas och gas från biomassa uttalades i lagens förarbeten att den första typen utvinns genom mikrobiell nedbrytning av organiskt material, varvid används bl.a. sopor, slakteriavfall och avloppsvatten, och att den andra typen utvinns genom förgasning av träkol från exempelvis flis, såsom gengas.²¹

¹⁸ 3 kap 4 § STEMFS 2006:7

¹⁹ Europarlamentets och rådets direktiv 2003/55/EG av den 26 juni 2003 om gemensamma regler för den inre marknaden för naturgas och om upphävande av direktiv 98/30/EG

²⁰ Beskrivningen baseras på prop 2004/05:62 Genomförande av EG:s direktiv om gemensamma regler för de inre marknaderna för el och naturgas, m.m.

²¹ Prop 2004/05:62 s 197

Vad beträffar kravet på teknisk möjlighet att använda nu nämnda gaser i naturgasset medför detta således en rätt för innehavaren av en naturgasledning att ställa krav på kvaliteten på den gas som ska matas in i ledningen. Om gasen inte har den kvalitet som krävs är den inte att betrakta som naturgas och ledningsinnehavaren har därmed ingen skyldighet att överföra gasen i sitt ledningssystem.

Sammanfattningsvis inkluderar således alla naturgaslagens hänvisningar till ”naturgas” även andra typer av gas, såsom biogas och gas från biomassa.

Något förenklat kan sägas att naturgaslagen i huvudsak reglerar överföring och lagring av naturgas, vilket innefattar ett antal definierade begrepp som har relevans för denna utredning.

I lagens 1 kap 3 § definieras begreppet ”*naturgasledning*”, varmed avses rörledning, mät- och reglerstation, linjeventilstation, rensdonsstation och kompressorstation. Rörledningar indelas i två huvudgrupper, transmissionsledningar och distributionsledningar. Som berörts ovan används transmissionsledningar för att överföra naturgasen över längre sträckor, och indelas i två grupper, stamledningar och grenledningar. Distributionsledningar är i sin tur indelade i fördelningsledningar, distributionsledningar och servisledningar.

Ytterligare ett begrepp som används i NL är ”*lagringsanläggning*” varmed avses en anläggning för lagring av naturgas, om anläggningen är ansluten till en naturgasledning som används för överföring av naturgas. En anläggning omfattas endast av definitionen om den ansluts till en naturgasledning som används för överföring av naturgas för annans räkning, se nedan. Vissa lagringsanläggningar faller definitionsmässigt således utanför lagens bestämmelser; det gäller anläggningar som är anslutna till ett så kallat internt ledningsnät. Sådana nät används uteslutande för överföring för egen räkning och har inte ansetts behöva ställas till marknadens förfogande, varför de inte heller omfattas av naturgaslagens bestämmelser.

Med begreppet ”*överföring*” av naturgas avses överföring av naturgas för annans räkning, genom såväl transmissionsledningar som distributionsledningar. Överföring i så kallade interna ledningsnät faller således utanför definitionen. Sådana nät är belägna inom ett visst avgränsat område och används uteslutande för att distribuera gasen inom området. De används alltså av innehavaren för överföring för egen räkning, och brukar inte betraktas som delar av den nationella infrastrukturen som behöver ställas till marknadens förfogande. Som exempel kan nämnas ledningsnät som är belägna inom hamn- och industriområden.

Skyldigheter avseende överföring och lagring av naturgas

Den som innehar en naturgasledning är skyldig att på skäliga villkor överföra naturgas, enligt 3 kap 6 § naturgaslagen. Skyldigheten gäller för innehavare av såväl transmissions- som distributionsledningar. Som berörts ovan gäller dock inte

skyldigheten för den som innehar en naturgasledning som uteslutande används för egen räkning.

En ledningsinnehavares överföring av naturgas sker i praktiken till två kategorier kunder. Den första kategorin är en annan ledningsinnehavare vars ledning är ansluten till den förste innehavarens ledning. Den andra kategorin är förbrukare av naturgas.

Frågan om ledningsnätet har den kapacitet som krävs för att överföringen ska kunna genomföras ska prövas i samband med att naturgasföretag eller gasförbrukare begär anslutning till ledningsnätet. Sedan anslutning väl skett kan alltså ledningsinnehavaren inte, under åberopande av bristande kapacitet, vägra utföra en överföring.

I motsats till anslutningsskyldigheten gäller överföringsskyldigheten även gentemot hushållskunder. En sådan kund har således ingen rätt att bli ansluten till ledningsnätet, men om en sådan kund är ansluten har han rätt att få naturgas överförd till sig.

En ledningsinnehavare äger rätt att vägra att genomföra en viss överföring om den gas som begärs överförd inte uppfyller de kvalitetskrav som uppställs i 1 kap. 2 §, se ovan.

Den som bedriver överföring av naturgas är även skyldig att utföra mätning av överförd naturgas och att rapportera resultaten av dessa mätningar i enlighet med de föreskrifter som meddelats av Statens energimyndighet. Ledningsinnehavaren är således skyldig att mäta och rapportera för handelsföretags och förbrukares räkning

Den som innehar en lagringsanläggning är vidare skyldig att på skäligen villkor lagra naturgas för annans räkning. Den som innehar en transmissionsledning för överföring av naturgas har motsvarande lagringsskyldighet såvitt avser s.k. linepack. Skyldighet att lagra naturgas föreligger dock inte om anläggningen eller ledningen saknar kapacitet för den begärda lagringen eller om det annars finns särskilda skäl.

I 6 kap 2 § naturgaslagen föreskrivs vidare att tariffer för bl.a. överföring och lagring av naturgas ska vara skäligen, objektiva och icke-diskriminerande. Dessa skyldigheter konkretiseras såvitt avser överföringstariffer i 6 kap 3 §, där det anges att vid utformandet av tariffer för överföring av naturgas ska särskilt beaktas antalet anslutna kunder, kundernas geografiska läge, mängden överförd energi och abonnerad effekt, kostnaderna för överliggande ledningar, leveranssäkerhet och trycket i ledningarna.

Överföringstariffer ska dessutom utformas så att den avgift som en kund betalar för överföringen till sin anslutningspunkt innefattar avgift för överföringen i samtliga rörledningar genom vilka överföringen sker. Bestämmelsen innebär att

överföringen avseende en kund, som förbrukar gasen och i allmänhet är ansluten till en distributionsledning, mäts i kundens anslutningspunkt. På grundval av mätresultatet betalar kunden för överföringen till innehavaren av distributionsledningen i enlighet med dennes överföringstariff. Kundens avgift inkluderar den avgift som innehavaren av distributionsledningen har betalat till innehavaren av transmissionsledningen enligt dennes överföringstariff. Sistnämnda avgift avser överföringen av naturgas genom transmissionsledningen till distributionsledningens anslutningspunkt på transmissionsledningen.

Kunden betalar således för den avtalade maxvolym naturgas som ska passera en viss punkt, nämligen kundens anslutningspunkt. En följd av det nu beskrivna systemet är att en kund aldrig behöver ha kontakt med någon annan ledningsinnehavare än den till vars ledning denne är ansluten.

Systembalansansvar och balansansvar

Balansfrågor hanteras, mycket övergripande, enligt följande i naturgaslagen.

Regeringen har utsett Svenska Kraftnät till systemansvarig myndighet, vilket innebär ett övergripande ansvar för att balansen kortsiktigt upprätthålls mellan inmatning och uttag av naturgas i det nationella naturgassystemet.

En leverantör av naturgas får endast leverera naturgas i uttagspunkter där en leverantör eller någon annan, gentemot den systemansvariga myndigheten, har åtagit sig det ekonomiska ansvaret för att det nationella naturgassystemet tillförs lika mycket naturgas som tas ut i uttagspunkten. Detta ansvar kallas för "balansansvar". Ett åtagande om balansansvar ska göras genom ett avtal med den systemansvariga myndigheten. Med uttagspunkt avses den punkt där en gasförbrukare, enligt avtal med innehavaren av naturgasledning, tar ut naturgas för förbrukning.

7.4 Begreppet biogas

Av den sammanfattande redogörelsen ovan framgår att begreppet biogas beskrivs olika i LSE, elcertifikatslagstiftningen respektive naturgaslagstiftningen.

I *LSE* används dock inte begreppet biogas utan "metan som framställts av biomassa". Biomassa definieras i 1 kap. 9 § LSE, och har sin grund i energiskattedirektivet. I förarbetena till bestämmelsen uttalas att "Genom en generell bestämmelse i 2 kap. 11 § 1 LSE gäller idag skattefrihet för metan som framställts genom biologiska processer (biogas). Härunder ryms olika former av biogas, såsom deponigas och rötgas."²²

I *NL* anges i 1 kap 2 § att med naturgas avses även "biogas, gas från biomassa och andra gaser, i den mån det är tekniskt möjligt att använda dessa gaser i naturgassystemet". Bestämmelsen härrör från det reviderade

²² Prop 2006/07:13 s. 60

gasmarknadsdirektivet, och har i de svenska förarbetena kommenterats enligt följande: "Bland dessa andra gaser nämns två typer särskilt, nämligen biogas och gas från biomassa. Den första typen utvinns genom mikrobiell nedbrytning av organiskt material. Vid denna process används bl.a. sopor, slakteriavfall och avloppsvatten. Den andra typen utvinns genom förgasning av träkol från exempelvis flis."²³

Slutligen, i elcertifikatförordningen talas om "biogas, som bildats när organiskt material såsom gödsel, slam från kommunala och industriella reningsverk, hushållsavfall samt avfall från livsmedelsproduktion, restauranger och handeln brutits ned av metanproducerade bakterier under syrefria förhållanden", se 4 § punkt 5.

En och samma gasblandning uttrycks således på olika sätt i dessa författningar, vilket kan innebära risk för tolkningsproblem. Det kan exempelvis inte uteslutas att gasblandningen anses utgöra "biogas" enligt en lagstiftning men faller utanför en annan. En närmare utredning av dessa förhållanden omfattas dock inte av nu aktuellt utredningsuppdrag men förhållandet bör ändå uppmärksammas för en eventuell framtida översyn.

I tillägg till vad som angetts ovan bör även noteras att biogas som framställs genom förgasning inte bedöms omfattas av nuvarande definition av biogas enligt elcertifikatförordningen. Detta bör åtgärdas enligt vad som anges i avsnitt 8.2.1 nedan.

²³ Prop 2004/05:62 s. 197

8 Överväganden

8.1 Lagen om skatt på energi

8.1.1 Vilket naturgassystem bör omfattas av den fria fördelningsprincipen

Syftet med uppdraget är att föreslå regeländringar som främjar utvecklingen av biogas som energibärare i det svenska energisystemet och en effektiv användning av det befintliga naturgassystemet. Enligt uppdraget ska förslag lämnas till regeländringar som innebär att skattefriheten för biogas kan följa gasen till slutkonsumenten, dvs. till valfri slutkonsument, vid samdistribution av biogas med naturgas i naturgasnätet. Den föreslagna nya bestämmelsen i 5 kap. LSE har därför formulerats så att en ändrad fördelningsprincip endast omfattar ett sådant naturgassystem som används för överföring av både naturgas och metan som framställts av biomassa och som omfattas av naturgaslagen. Endast naturgasnätet i västra och södra Sverige omfattas således av den föreslagna bestämmelsen.

Enligt Riksskatteverkets allmänna råd i RSV 2002:18, avseende tolkningen av nu gällande bestämmelser i LSE, ska varje komponent i en gasblandning beskattas var för sig och fördelning ska ske genom proportionering. Om en särreglering enligt förslaget införs avseende naturgassystemet för överföring av både naturgas och biogas måste Riksskatteverkets allmänna råd ändras. Utan annan ändring av lagstiftningen saknas anledning att göra annan bedömning än den nuvarande avseende övriga ledningssystem som används för överföring av gasblandningar.

Svenska Gasföreningen, E.ON Gas Sverige AB och Göteborg Energi AB har i sitt gemensamma remissyttrande på rapportutkastet framfört följande. Lagändringar bör även genomföras för andra rörsystem som idag huvudsakligen transporterar biogas. Dessa system har redan i dag naturgas som reservbränsle och vid en introduktion av LNG i Nynäshamn kommer dessa system att allt mer likna naturgassystemets funktion. Likvärdiga konkurrensförhållanden i alla gassystemen på svenska marknaden bör gälla.

Bestämmelserna i LSE om skattebefrielse för olika bränslen leder till stora variationer i nivån avseende den slutliga skattebelastningen för ett bränsle beroende på vad bränslet används till, se 7.1.6. Hur bränslet fördelas till uttagpunkter och slutkonsumenter får därför betydelse för den slutliga skattebelastningen. Energimarknadsinspektionen anser att det finns behov av att införa uttryckliga bestämmelser i LSE om hur fördelningen av de olika gaskomponenterna ska ske även i andra ledningssystem än det som omfattas av naturgaslagen och som innehåller gasblandningar där komponenterna ska beskattas olika. Detta behov föreligger således även om där inte är fråga om de särskilda komplikationer som följer av att flera fristående leverantörer levererar från samma ledningssystem. Energimarknadsinspektionen anser dock att det ligger utanför detta uppdrag att analysera om det är lämpligt att samma

fördelningsprincip tillämpas även för sådana andra ledningssystem, varför någon utredning avseende sådana system inte har gjorts.

8.1.2 Separat beskattning av gaskomponenter

Det framgår inte uttryckligen av den nuvarande lagtexten hur beskattning ska ske när olika gaskomponenter, som ska beskattas på olika sätt, blandas i en ledning från vilken leverans sker i olika uttagspunkter, se avsnitt 7.1.5. Enligt Riksskatteverkets allmänna råd i RSV 2002:18, ska skatten i sådana fall beräknas särskilt för var och en av de ingående skattepliktiga komponenterna. Enligt det allmänna rådet bör gasblandningen alltså inte omklassificeras till en annan gas, för vilken skatteplikten ska bedömas i sin helhet.

Uppdraget omfattar att lämna förslag till regelförändringar som medför att skattefriheten för biogas kan följa gasen till slutkonsumenten vid samdistribution av biogas med naturgas i naturgasnätet. En förutsättning för en sådan skattemässig fri fördelningsprincip är att var och en av de olika komponenterna i gasblandningen ses som en fristående komponent som levereras i naturgassystemet. Detta bör framgå uttryckligen av lag, varför Energimarknadsinspektionen föreslår att ett nytt tredje stycke med sådan innebörd införs i 2 kap. 2 § LSE. Förslaget överensstämmer med nuvarande tillämpning enligt Riksskatteverkets allmänna råd i RSV 2002:18.

Det råder en viss osäkerhet om vad som avses med begreppet biogas, se avsnitt 7.4, och vad som kan anses utgöra en komponent för vilken separat skattebedömning bör ske. Det förekommer att både den oförädlade biogasen och den anrikade biogas som tillförts gasol innan den matats in på naturgasnätet i vardagligt tal omnämns som biogas. Det kan konstateras att begreppet biogas inte används i LSE och att det endast är den metan som framställts av biomassa som omfattas av undantaget från skatteplikt. Den gasol som tillförs biogasen innan den matas in på naturgasnätet omfattas således inte av undantaget från skatteplikt då ursprunget inte är biomassa.

Enligt nuvarande tillämpning av Riksskatteverkets allmänna råd i RSV 2002:18 behandlas naturgas, metan som framställts av biomassa och gasol som separata komponenter. Ingen omklassificering sker av gasblandningen, vilket innebär att metan som framställs av biomassa undantas från deklareringsplikt även om den ingår i en gasblandning på naturgasnätet. Energimarknadsinspektionen anser att det saknas anledning att göra en annan bedömning avseende detta än vad som gäller enligt nuvarande tillämpning. Vad som gäller avseende gasolen i detta avseende bör dock förtydligas. Energimarknadsinspektionen bedömer att det borde vara tillräckligt att ett uttalande görs i form av en författningskommentar i en kommande proposition om att gasolen ska ses som en separat komponent, även om den tillsätts biogas innan den inmatas på naturgasnätet.

8.1.3 Omfattning av skatteansvaret - vilken gas som ska fördelas

Naturgaslagens bestämmelser innebär att gasleverantörerna agerar fristående från varandra avseende in- och utmatning av olika gaskomponenter på naturgasnätet. Den enskilde leverantören har således inte kännedom om de totala, faktiska

inmatnings- och leveransförhållandena. Leverantören känner inte till vilken gasblandning som finns i de olika delarna av naturgassystemet, eller vad som matas ut vid enskilda uttagspunkter.

Det får anses ligga i sakens natur att i de fall naturgas samt biogas och annan gas överförs i ett naturgasnät på en avreglerad naturgasmarknad, kan den skattskyldige inte göras ansvarig för skatten på exakt den gas som faktiskt matats ut vid uttagspunkten hos dennes kund eller för eget ianspråktagande. Detta innebär att det är nödvändigt att vid skatteberäkning tillämpa en skattemässig fördelningsprincip avseende vilken gas som den skattskyldige ska anses ha levererat. Någon ändring av LSE har hittills inte kommit till stånd för att beakta denna konsekvens av naturgasmarknadens avreglering.

Naturgas omfattas av vissa bestämmelser i energiskattedirektivet, bl.a. avseende skattskyldighetens inträde, som enligt artikel 21.5 ska inträda när distributören eller återförsäljaren levererar dem. I övrigt är det upp till varje medlemsstat att lagstifta om hur beskattningen av naturgas ska ske. En skattemässig fördelningsprincip måste dock vara förenlig med energiskattedirektivet. I energiskattedirektivet finns inga uttryckliga bestämmelser om detta.

Som tidigare berörts baseras naturgaslagens bestämmelser om rätt till tillträde till naturgasnätet även för andra gaser än naturgas på det reviderade gasmarknadsdirektivet. Då det direktivet beslutades före energiskattedirektivet får det förutsättas att omständigheten att det kan förekomma gasblandningar på naturgasnätet varit känd vid arbetet med att utforma energiskattedirektivet. Detta får även förutsättas gälla nödvändigheten av att i sådana fall tillämpa en skattemässig fördelningsprincip. Mot bakgrund av detta gör Energimarknadsinspektionen bedömningen att tillämpning av en skattemässig fördelningsprincip inte kan anses strida mot energiskattedirektivets bestämmelser om skattskyldighetens inträde.

Energimarknadsinspektionen anser att den enda logiska och praktiskt genomförbara tillämpningen i detta avseende är att skatteberäkningen för den enskilde skattskyldige utgår från den inmatning av gas på naturgassystemet som skett för dennes räkning. Enligt Energimarknadsinspektionens bedömning kan detta inte anses strida mot energiskattedirektivets bestämmelser. Detta bör regleras i lag, varför Energimarknadsinspektionen föreslår att en bestämmelse med sådan innebörd införs i en ny 3 a § i 5 kap. LSE.

8.1.4 En fri fördelningsprincip med fullständig utbytbarhet - förenlighet med energiskattedirektivet

Fördelningsprincipens omfattning enligt uppdraget

När det konstaterats vilken gas som den skattskyldige kan anses ha skatteansvar för kvarstår att fördela gasen på de leveranser som skett från naturgassystemet. Enligt uppdraget ska förslag lämnas till regelförändringar som medför att biogas ska kunna fördelas skattemässigt helt fritt till valfria uttagspunkter på hela det integrerade naturgasnätet, oberoende av om sådan gas rent fysiskt kan nå de aktuella uttagspunkterna. Varje gas eller gaskomponent som finns på

naturgasnätet ska således skattemässigt vara fullt utbytbara mot varandra inom hela naturgassystemet.

Faktiska/framtida inmatningsförhållanden för biogas

I dagsläget matas biogas in på distributionsnät, medan det i transmissionsnätet endast förekommer naturgas. Den teknik som behövs för att mata in biogas även på transmissionsnätet finns dock och det finns även planer på att inom några år bygga ut biogasproduktionen i Sverige för inmatning av biogas på transmissionsnätet. Redan nu finns dock möjligheter att i Danmark mata in biogas på naturgasnätet för överföring till det svenska transmissionsnätet, även om detta inte sker idag.

Tillämpliga bestämmelser i energiskattedirektivet

Som berörts ovan omfattas naturgas av vissa bestämmelser i energiskattedirektivet, bl.a. avseende skattskyldighetens inträde som enligt artikel 21.5 ska inträda vid leverans. I övrigt är det upp till varje medlemsstat att lagstifta om hur beskattning av naturgas ska ske. En bedömning måste således göras av om tillämpning av en skattemässig fri fördelningsprincip i den omfattning som beskrivs i uppdraget, dvs. fullständig utbytbart mellan olika gaser inom hela det integrerade naturgasnätet, är förenligt med energiskattedirektivets bestämmelser om skattskyldighetens inträde för naturgas.

Artikel 21.5 första stycket energiskattedirektivet lyder enligt följande:

”Vid tillämpning av artiklarna 5 och 6 i direktiv 92/12/EEG ska elektricitet och naturgas vara skattepliktiga och skattskyldigheten ska inträda när distributören eller återförsäljaren levererar dem. Om leveransen äger rum i en medlemsstat där distributören eller återförsäljaren inte är etablerad ska skatten i den medlemsstat där leveransen sker tas ut av ett företag som ska vara registrerat i denna medlemsstat. Skatt ska i samtliga fall påföras och uppbäras enligt de förfaranden som har fastställts av varje medlemsstat.”

Inga ändringar har gjorts av de svenska beskattningsbestämmelserna med anledning av ikraftträdandet av energiskattedirektivets bestämmelser i artikel 21.5, om skattskyldighetens inträde för naturgas och elkraft. Av följande uttalande i prop. 2006/07:13 (s. 43-44), vilken i huvudsak avsåg anpassning av bränslebeskattningen till energiskattedirektivet, framgår att ingen ändring av lagstiftningen har bedömts nödvändig i detta avseende.

”Sedan de ovan nämnda ändringarna av den svenska energibeskattningen på el tidigare har genomförts, återstår nu att göra vissa justeringar av det skattepliktiga området för bränslen samt ändringar av vissa förfaranderegler. --- I och med de ovan nämnda ändringarna som redan har gjorts och de åtgärder som föreslås i denna proposition är reglerna i den svenska energibeskattningen helt anpassade till energiskattedirektivet.”

Jämförelse med el

Av artikel 21.5 första stycket energiskattedirektivet framgår att samma bestämmelser om skattskyldighetens inträde ska gälla för el och naturgas.

Även avseende elleveranser föreligger en avreglerad marknad där leverantörerna agerar oberoende av varandra och där överföringen utförs av ett annat företag än det levererande företaget. En skillnad mellan dessa marknader är dock att det är fråga om olika produkter när det gäller distribution av både naturgas, biogas och gasol i naturgasnätet, medan det när det gäller el är fråga om samma produkt. Med anledning av denna skillnad är det av begränsat värde att göra en jämförelse av de nuvarande nationella beskattningsbestämmelserna avseende el respektive naturgas. Det kan dock vara av intresse att belysa vilken bedömning som den svenska lagstiftaren har gjort avseende tolkningen av artikel 21.5 i energiskattedirektivet, när det gäller skattskyldighetens inträde för el samt artikel 15.1 b avseende den skattefrihet för vindkraft som i vissa fall får medges.

Det svenska elnätet är ett komplext system som består av olika sammankopplade nät för överföring av el från producent till slutförbrukare. Vid överföring av el är det normalt omöjligt att härleda ursprunget av den el som levererats vid en viss punkt på elnätet. I de flesta fall har ursprunget ingen betydelse för beskattningen av el, eftersom det är fråga om samma produkt. Det finns dock undantags- och avdragsbestämmelser som medför att bedömningen av ursprunget i vissa fall har betydelse för den skatt som ska betalas. I likhet med naturgasmarknaden är det inte möjligt för den enskilde skattskyldige elleverantören att ha fullständig kännedom om sådan inmatning på överföringsnätet som sker för andra leverantörers räkning. Det är således nödvändigt att tillämpa en skattemässig fördelningsprincip även för el.

Ett exempel på när ursprunget har betydelse för beskattningen av el är vid skattenedsättning genom viss avdragsrätt för skatt på vindkraft. Enligt 11 kap. 10 § tredje stycket LSE får den som yrkesmässigt levererar el som i Sverige framställts i ett vindkraftverk, under vissa förutsättningar göra visst skatteavdrag. Skattenedsättningen sker med stöd av artikel 15.1 b i energiskattedirektivet, vilken lyder enligt följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser får medlemsstaterna under tillsyn av skattemyndigheterna tillämpa fullständig eller partiell skattebefrielse eller skattenedsättningar i följande fall:

b) Elektricitet

— från sol, vind, vågor, tidvatten eller jordvärme,”

Det följer av allmänna principer att avdragsrätt för punktskatt är kopplad till viss vara och att avdragsrätt kan uppkomma först då skattskyldigheten för varan har inträtt. Skattskyldigheten inträder vid leveransen när en skattskyldig leverantör levererar el till en förbrukare som inte själv är skattskyldig leverantör/producent, se 11 kap. 7 § LSE jämte artikel 21.5 energiskattedirektivet. Avdragsrätten för skatt på vindkraft uppkommer i samband med skattskyldighetens inträde. Enligt nuvarande tillämpning behöver den skattskyldige dock inte visa att det är just den

el som härrör från vindkraftverket som levererats till kunden för att avdrag ska medges. En skattemässig bedömning görs istället utifrån den vindkraft som den skattskyldige, genom inköp eller egen produktion, har tillgång till.

Införandet av bestämmelsen i artikel 15.1 b i energiskattedirektivet, om skattefrihet för vindkraft, har inte föranlett några ändringar i de svenska beskattningsbestämmelserna. Av ovan citerade uttalande i prop. 2006/07:13 framgår att detta inte har ansetts nödvändigt. Energimarknadsinspektionen drar därför slutsatsen att lagstiftarens uppfattning är att formuleringarna i artikel 21.5 respektive 15.1 b i energiskattedirektivet inte innebär att de aktuella bestämmelserna måste tillämpas i strikt fysisk mening utifrån de exakta faktiska förhållandena, liksom att dessa bestämmelser inte uppställer några hinder mot att tillämpa en skattemässig princip om fri utbytbarhet mellan el med olika ursprung inom hela överföringssystemet, även om ursprunget är avgörande för vilken skatt som slutligen ska belasta elen.

Energimarknadsinspektionens bedömning

Mot bakgrund av tillämpningen avseende skatt på elkraft och då inga uttryckliga begränsningar görs i energiskattedirektivet avseende fördelningsprincip bedömer Energimarknadsinspektionen att en tillämpning av en skattemässig fri fördelningsprincip, med fullständig utbytbarhet över hela det integrerade naturgasnätet, inte strider mot energiskattedirektivets bestämmelser om skattskyldighetens inträde för naturgas.

8.1.5 En fri fördelningsprincip med fullständig utbytbarhet – tillämplighet

Utgångspunkter

Enligt uppdraget ska regelförändringar föreslås som medger tillämpning av en skattemässig fri fördelningsprincip över hela det integrerade naturgasnätet, med fullständig utbytbarhet mellan gaserna i naturgasnätet. Av uppdraget framgår vidare att förslagen bör utgå från skattebestämmelserna i LSE.

I prop. 2006/07:13 har regeringen nyligen redogjort för sina överväganden avseende ett ev. införande av skatteplikt för biogas. Regeringen uttalar på s. 61 i nämnda prop. att då skattebefrielsen för biogas är avsedd att gälla generellt för all bränsleanvändning, ter sig ett krav på hantering inom deklARATIONSSYSTEMET som onödigt administrativt komplicerat. Energimarknadsinspektionen har därför utgått från att det är angeläget att metan som framställts av biomassa även fortsättningsvis kan undantas från skatteplikt. Detta är särskilt angeläget för att undvika onödig administration för dem som inte levererar biogas via naturgasnätet och därmed inte omfattas av de fördelar som den föreslagna skattemässiga fördelningsprincipen kan medföra. Befintliga bestämmelser om skyldigheter för den skattskyldige och befogenheter för Skatteverket bedöms ge tillräckligt utrymme för Skatteverket att utöva kontroll av att korrekt skatt erläggs för den skattepliktiga gasen.

Innan biogas matas in på naturgasnätet tillsätts en viss mängd gasol. Denna gasol har skattskyldigheten redan inträtt för när den matas in på naturgasnätet. Som framgår av avsnitt 7.1.1 anses gasolen idag utgöra en separat skattepliktig komponent, vilket Energimarknadsinspektionen föreslår ska gälla även i fortsättningen.

Såvitt har kunnat utrönas är naturgas det enda skattepliktiga bränsle som hanteras i obeskattat skick på naturgasnätet. Dessutom bedöms endast godkända lagerhållare vara leverantörer av naturgas på naturgasnätet och det är endast dessa som idag levererar biogas på naturgasnätet. De skattskyldiga som berörs av en ny fördelningsprincip borde därmed endast utgöras av de godkända lagerhållare som levererar både naturgas och biogas på naturgasnätet i västra och södra Sverige.

En naturgasleverantör som inte är godkänd som lagerhållare är hänvisad till att hantera naturgasen i beskattat skick. För den som utan att vara lagerhållare för in eller tar emot naturgas från Danmark inträder skattskyldigheten direkt vid införseln till Sverige och deklaration ska lämnas senast fem dagar efter införseln. Även om det inte finns något legalt hinder för annan än lagerhållare att leverera naturgas på naturgasnätet borde den omfattande skatteadministrationen och den likvida påfrestningen av att inte få den skattecredit som tillkommer lagerhållare dock medföra att det även fortsättningsvis endast är lagerhållare som levererar naturgas på naturgasnätet.

Beskrivningen ovan innebär således att det på naturgasnätet finns både obeskattad naturgas, icke skattepliktig biogas (metan som framställts av biomassa) samt gasol som skattskyldigheten redan inträtt för. Som framgått finns det en teoretisk möjlighet att det även skulle kunna komma att finnas redan beskattad naturgas på naturgasnätet.

Omfattningen av en fördelningsbestämmelse i LSE

Enligt Riksskatteverkets allmänna råd i RSV 2002:18 bör en skattemässig fördelningsprincip tillämpas vid fördelning av gas som levererats via ledning, dock med visst beaktande av verkliga leveransförhållanden. Den skattemässiga fördelningsprincipen tillämpas således endast då det faktiskt är fråga om att gaskomponenter blandas i den del av ledningssystemet från vilken de aktuella leveranserna sker, se 7.1.5. Den avreglerade naturgasmarknaden innebär dock att gasleverantörerna agerar fristående från varandra på naturgasnätet. Den enskilde leverantören har inte kännedom om vilken gas som matas in på de olika delarna av naturgassystemet för övriga leverantörers räkning. Mot bakgrund av möjligheterna till att redan idag från Danmark mata in biogas på transmissionsnätet samt planerna på att i Sverige bygga ut biogasproduktionen för inmatning på transmissionsnätet, är det lämpligt att utbytbarheten mellan olika gaskomponenter i naturgassystemet omfattar hela det naturgassystem i vilket överföring sker av både biogas, naturgas och gasol. Av uppdraget framgår att förslagen till regelförändringar för att uppnå detta bör utgå från skattebestämmelserna i LSE.

Som tidigare nämnts betraktas gasolen på det integrerade naturgasnätet som en separat komponent, vilket innebär att gasolen bedöms och fördelas separat i förhållande till biogasen. Inom naturgassystemet finns således både obeskattad

och beskattad gas samt gas som inte omfattas av skatteplikt. Förekomsten på naturgasnätet av redan beskattad gasol har inte kommenterats i uppdraget.

Utgångspunkten i uppdragsbeskrivningen synes vara att det är fråga om endast två gaskomponenter, obeskattad naturgas och icke skattepliktig biogas. Om en skattebestämmelse reglerar att den skattepliktiga naturgasen får fördelas till valfri uttagspunkt får det följden att resterande leveranser anses bestå av biogas. I naturgasnätet är det dock fråga om tre gaskomponenter. Efter att den skattepliktiga naturgasen fördelats återstår två komponenter att fördela som inte ska beskattas med anledning av utmatningen från naturgassystemet. För att biogasen ska kunna fördelas till valfri uttagspunkt måste således fördelningsbestämmelsen även omfatta denna gas.

Även om leverantören inte ska betala någon skatt för biogas eller gasol med anledning av leveransen från naturgassystemet kan fördelningen av dessa gaser få betydelse för den slutliga skattebelastningen för slutförbrukaren, dvs. antingen för kunden eller för leverantörens egen del, se 7.1.6. Om gasol anses levererad till en kund som förbrukar gas i viss verksamhet finns möjlighet för kunden att komma i åtnjutande av viss skattebefrielse, t.ex. via skatteavdrag eller återbetalning. Om det istället är biogas, som inte omfattas av skatteplikt, som anses levererad till just denna kund, medan gasolen anses levererad till en kund som inte bedriver sådan verksamhet, finns ingen möjlighet till skattebefrielse av gasolen. Om lagerhållaren även är yrkesmässig producent av skattepliktig el kan fördelningen få betydelse för hur mycket skatt denne ska erlagga i sin egenskap av skattskyldig för energiskatt på el. Om lagerhållaren använder gas från naturgasnätet vid kraftvärmeproduktion kan denne under vissa förutsättningar enligt 11 kap. 10 § första stycket LSE medges avdrag från energiskatten på el för skatt på bränsle. Det finns således av dessa anledningar ett behov av att reglera den separata fördelningen av gasol och biogas.

Lagring av naturgas kan ske på transmissionsnätet, s.k. linepack. Det råder således ingen momentan volymöverensstämmelse mellan inmatning på och utmatning från transmissionsnätet för naturgas, varken totalt eller för den enskilde skattskyldige leverantören. Biogasanläggningarna är idag anslutna enbart till distributionsnäten, men även där finns viss möjlighet till lagring, vilket innebär att det finns vissa, om än begränsade, möjligheter till upplagring även av biogas och gasol. I framtiden kommer sannolikt även biogas att matas in på transmissionsnätet, med utökade möjligheter till lagring i naturgassystemet. Vid utmatning i uttagspunkt identifieras inte varje gaskomponent, utan mätvärdena avser endast totalt utmatad gasmängd. För att det ska vara möjligt att säkerställa att den inmatade skattepliktiga naturgasen fördelas till en uttagspunkt, krävs en avstämning mot den biogas och gasol som tillförts naturgassystemet. Det är således nödvändigt av kontrollskäl att fördelningsbestämmelsen omfattar samtliga gaser som lagerhållaren levererar från naturgassystemet.

I LSE förekommer idag flera fördelningsbestämmelser som omfattar redan beskattat bränsle eller bränsle som inte omfattas av skatteplikt, när fördelningen kan få betydelse för vilken skatt som slutligen kommer att belasta en viss mängd bränsle. Detta är aktuellt både avseende bestämmelser om återbetalning (9 kap.

5 § LSE) och nedsättning av skatt (9 kap. 9 § LSE) samt om avdrag för skatt (11 kap. 10 § LSE). Även om fördelningsbestämmelsen i 11 kap. 10 § första stycket LSE gäller fördelning avseende det ändamål för vilket ett levererat bränsle ska anses vara förbrukat, och inte fördelning av vilket bränsle som ska anses vara levererat, kan formuleringen av denna fördelningsbestämmelse vara intressant i detta sammanhang.

Enligt 11 kap. 10 § första stycket LSE medges under vissa förutsättningar visst avdrag för skatt på bränsle som förbrukas vid kraftvärmeproduktion. Avdragsrätten omfattar även bränsle som hanteras i beskattat skick och som skattskyldigheten således inträtt för redan före förbrukningen. I 11 kap. 10 § första stycket LSE hänvisas till 6 a kap. 3 § LSE, av vilken det framgår att en fördelning av det förbrukade bränslet ska ske mellan förbrukning för framställning av skattepliktig el, icke skattepliktig el respektive värme. Femte stycket i 6 a kap. 3 § LSE innehåller den fördelningsprincip som ska tillämpas:

”Fördelning av bränslet som förbrukas för framställning av värme respektive elektrisk kraft ska ske genom proportionering i förhållande till respektive energiproduktion. --- Om olika bränslen förbrukas ska proportioneringen avse varje bränsle för sig.”

Fördelningsbestämmelsen är alltså formulerad så att den omfattar samtliga förbrukade bränslen.

Av ovanstående framgår att det således finns flera skäl för att en fördelningsbestämmelse ska omfatta alla de gaser som lagerhållaren levererar från naturgassystemet. Då det redan i dag av delvis liknande skäl förekommer fördelningsprinciper i LSE som även omfattar sådana bränslen som inte omfattas av skatteplikt eller som skattskyldigheten redan inträtt för vid förbrukningen, gör Energimarknadsinspektionen bedömningen att det inte heller avseende fördelning av gas på naturgasnätet föreligger något hinder mot att formulera en fördelningsbestämmelse på detta sätt.

Energimarknadsinspektionens förslag till en fördelningsbestämmelse i en ny paragraf i 5 kap. LSE omfattar givetvis den skattskyldige lagerhållarens möjligheter till fördelning av den skattepliktiga gasen, dvs. naturgasen, i samband med skattskyldighetens inträde för denna. Det ligger i sakens natur att bestämmelsen även omfattar sådan skattepliktig gas som skattskyldigheten inte inträder för i samband med leveransen, med anledning av att den aktuella gasen levereras till annan lagerhållare som tar över skatteansvaret för gasen. På motsvarande sätt som i fördelningsbestämmelsen i 6 a kap. 3 § femte stycket LSE görs ingen begränsning av fördelningsprincipens tillämplighet till skattepliktigt bränsle, utan fördelningsbestämmelsen ska tillämpas då fördelningen av den på naturgasnätet levererade gasen får betydelse för skattebelastningen på gasen. Detta är aktuellt då icke skattepliktig biogas och gasol ska fördelas.

Energimarknadsinspektionen föreslår, i överensstämmelse med uppdraget, att en bestämmelse införs som innebär att leverantören över hela naturgasnätet skattemässigt fritt får fördela de olika gaskomponenter som denne tillfört någon del av nätet. De olika gaserna och gaskomponenterna föreslås således bli skattemässigt fritt utbytbara över hela naturgassystemet. Den föreslagna

bestämmelsen ger möjlighet att fördela enbart naturgas till en uttagspunkt där enbart biogas eller en gasblandning faktiskt matas ut. På motsvarande sätt kan biogas fördelas till valfri uttagspunkt. Den föreslagna bestämmelsen medger även att en valfri gasblandning skattemässigt kan fördelas till en viss uttagspunkt. Det ska således vara möjligt att teckna avtal med en kund om leverans av en valfri andel av respektive gaskomponent oberoende av var på naturgassystemet som kundens uttagspunkt är belägen. Det föreslås inte heller ha någon betydelse om utmatningen vid en viss uttagspunkt avser leverans till en kund eller om den avser ianspråktagande för annat ändamål än försäljning. Med begreppet *levererat* i den föreslagna nya bestämmelsen avses all utmatning av gas från naturgassystemet för leverantörens räkning. All utmatning som innebär att skattskyldigheten inträder, t.ex. en lagerhållares egenförbrukning, omfattas av den föreslagna fördelningsprincipen. Samma fördelningsprincip ska således tillämpas oavsett om det är fråga om utmatning av gas för egenförbrukning eller för leverans till en kund.

8.1.6 Tidsmässig fördelningsgrund

Beaktande av upplagring på naturgassystemet

Som framkommit ovan råder det ingen momentan volymöverensstämmelse mellan inmatning på och utmatning från naturgassystemet, varken totalt eller för den enskilde skattskyldige leverantören. Upplagring av gas kan ske i naturgassystemet, dock i begränsad omfattning avseende distributionsnäten. Mot bakgrund av möjligheterna till att redan idag från Danmark mata in biogas på transmissionsnätet samt planerna på att i Sverige bygga ut biogasproduktionen för inmatning på transmissionsnätet, anser Energimarknadsinspektionen att det är lämpligt att inte göra någon begränsning avseende den tidsmässiga fördelningen av den gas som levererats från naturgassystemet. Den skattemässiga fördelningen bör kunna göras helt fritt över hela det integrerade naturgassystemet utifrån tillgänglig gasvolym av respektive gas. Med tillgänglig gasvolym avses sådan gas som leverantören någon gång tillfört naturgassystemet, men ännu inte fördelat som levererad till någon uttagspunkt.

En sådan fördelningsprincip ställer dock krav på att leverantören har sådana underlag avseende inmatning på och utmatning från naturgassystemet att fördelningen kan ske på ett korrekt sätt, dvs. en form av lagerredovisning. Det är också nödvändigt att sådana underlag finns tillgängliga för kontroll av att rätt skatt redovisats för den skattepliktiga gasen.

Praktisk tillämpning

I princip måste varje utmatning från naturgassystemet, som medför att skattskyldigheten inträder i samband med utmatningen, definieras avseende vilken gas som avses. I annat fall kan inte skatten beräknas korrekt. Rapporteringen av utmatningen från naturgasnätet sker idag inte momentant genom automatisk avläsning, utan avläsning sker med olika intervall för olika uttagspunkter. Både kortare och längre avläsningsintervall förekommer. Det skulle med dagens utrustning vara praktiskt omöjligt att tillämpa en momentan gasfördelning mellan de olika uttagspunkterna, varför någon form av praktisk tillämpning måste ske avseende fördelningen.

Enligt Riksskatteverkets allmänna råd i RSV 2002:18 finns idag en möjlighet till en praktisk tillämpning genom avstämning per redovisningsperiod. Energimarknadsinspektionen föreslår att det även fortsättningsvis ska vara möjligt att tillämpa en avstämningsperiod om en hel redovisningsperiod. I och med att redovisningsskyldigheten inträder i samma redovisningsperiod som skattskyldigheten inträder för egenförbrukad gas (se avsnitt 7.1.3 och 7.1.4) är det inte möjligt för en skattskyldig att tillämpa en längre period än en redovisningsperiod, normalt en kalendermånad, som avstämningsperiod för fördelningen. För den som har möjlighet bör det givetvis vara möjligt att tillämpa en kortare fördelningsperiod än en hel redovisningsperiod. Energimarknadsinspektionen föreslår därför att det i en ny 3 a § i 5 kap. införs en bestämmelse om att fördelningen får ske för som längst en hel redovisningsperiod.

Den föreslagna fördelningsbestämmelsen omfattar även andra leveranser av gas på naturgasnätet än de som medför att skattskyldigheten inträder, om fördelningen har betydelse för den levererade gasens skattebelastning. Det skulle kunna röra sig om en biogasleverantör som inte levererar naturgas och därmed inte är godkänd som lagerhållare (se avsnitt 8.1.7). Denne har då ingen redovisningsperiod för punktskatt. För att jämställa en sådan leverantör med en leverantör som är godkänd som lagerhållare bör avstämningsperioden för denne vara som längst en kalendermånad.

Genom en möjlighet att på detta sätt beakta hela redovisningsperiodens/kalendermånadens tillförsel vid fördelningen underlättas denna jämfört med en momentan tillämpning. Man skulle kunna beskriva detta som ett slags ”skattemässigt lager”. Det innebär också en viss möjlighet att fördela biogas över tiden. Ett stopp på biogasinmatningen i början av månaden kan i viss mån kompenseras genom att gasleveranser till en viss uttagspunkt i början av månaden skattemässigt anses utgöras av biogas som egentligen producerats i slutet av månaden.

Svenska Gasföreningen, E.ON Gas Sverige AB och Göteborg Energi AB har i sitt gemensamma remissvar på rapportutkastet framfört att med hänsyn till driftmässiga förhållanden i biogasanläggningarna anser branschen emellertid att den mest praktiska avräkningsperioden för biogas är årsbasis.

Redovisningsperioden är normalt en kalendermånad för lagerhållare. För en skattskyldig som kan beräknas redovisa punktskatt med ett nettobelopp om högst 20 000 kronor för beskattningsåret får Skatteverket besluta att redovisningsperioden för punktskatten ska vara ett helt beskattningsår. Gränsen för en längre redovisningsperiod än en månad är således mycket låg och innebär i praktiken att redovisningsperioden regelmässigt är en kalendermånad för lagerhållare. Fördelningen avseende biogas sker samtidigt som fördelningen av annan gas, då syftet med de föreslagna regeländringarna är att införa en utbytbarhet mellan de olika gaserna som levereras av en leverantör från naturgasnätet. För att förlänga avstämningsperioden för biogas krävs således att redovisningsperioden för punktskatt på naturgas förlängs. Redovisningsperioden avser dock inte bara naturgas, vilket är aktuellt i detta fall, utan även övriga bränslen. En förändring av redovisningsperioden endast avseende naturgas bedöms inte som ett möjligt

alternativ. En förändring av redovisningsperioden för skatt på bränslen skulle således få stora effekter även utanför det nu aktuella naturgasnätet. Energimarknadsinspektionen anser inte att det ryms inom utrymmet för regeringsuppdraget att utreda och bedöma de effekter som en förlängning av redovisningsperioden för redovisning av punktskatt skulle medföra och lämnar därför inget förslag avseende detta.

8.1.7 Hindrande omsättningskrav

För den som vill leverera biogas på naturgasnätet borde det vara nödvändigt att kunna erbjuda naturgas som reserv för det fall kundens gasförbrukning överstiger den biogasvolym som matats in på ledningssystemet för leverantörens räkning, t.ex. p.g.a. tekniska problem. Om leverantörens årliga omsättning av den naturgas som avser reserv för biogas inte beräknas uppgå till minst 3 miljoner kubikmeter kan leverantören inte godkännas som lagerhållare, se avsnitt 7.1.2. Den omfattande skatteadministrationen och den likvida påfrestningen av att inte få den skattecredit som tillkommer lagerhållare kan innebära ett hinder för mindre biogasproducenter att etablera sig som biogasleverantörer på naturgasnätet.

Svenska Gasföreningen, E.ON Gas Sverige AB och Göteborg Energi AB har i sitt gemensamma remissvar på rapportutkastet påtalat att mindre biogasproducenter kan ha ambitionen att även sälja viss mängd naturgas. De anser att dagens omsättningsgräns om 3 miljoner kubikmeter är för hög och förordar en lägre nivå, exempelvis 0,5 miljoner normalkubikmeter.

Energimarknadsinspektionen föreslår en översyn av nivån på omsättningskravet för godkännande som lagerhållare. Energimarknadsinspektionen anser dock inte att det inom nuvarande uppdrag finns utrymme för att utreda vilken gräns som kan vara lämplig.

8.1.8 Ikraftträdande

Energimarknadsinspektionen anser att det är angeläget att de föreslagna ändringarna genomförs så snart som möjligt, särskilt med tanke på att det idag saknas viss reglering avseende hur skatten ska redovisas när flera leverantörer levererar olika typer av gas från ett och samma ledningssystem.

Svenska Gasföreningen, E.ON Gas Sverige AB och Göteborg Energi AB har i sitt gemensamma remissvar på rapportutkastet framfört att de förändringar som kommer att gälla efter beslut om lagändring bör få retroaktiv verkan. Ju snabbare förslagen i rapporten kan få inflytande på marknadens aktörer desto bättre för en positiv utveckling av förnybar gas i Sverige.

De olika skattenivåer som gäller beroende på för vilket ändamål gasen används kan åstadkommas dels direkt vid leveransen genom olika skattesatser, dels i senare led genom slutkonsumentens redovisning i egen deklaration eller genom återbetalning till slutkonsumenten efter ansökan till Skatteverket. En retroaktiv tillämpning innebär att leverantören kan komma att omfördela gasleveranserna, så att en slutkonsument under en viss tidsperiod anses ha fått en annan gas eller en

annan gasfördelning än den som tidigare ansetts levererad – och redovisad – under denna period. I och med att vissa slutkonsumenter själva agerar för att komma i åtnjutande av skattebefrielse, berör en ändrad gasfördelning inte bara leverantörens skattebeslut utan även skattebeslut avseende senare led. En retroaktiv tillämpning innebär således att det hinner fattas många skattebeslut som sedan måste ändras, vilket medför ytterligare skatteadministration både för leverantören och för slutkonsumenten. Även för Skatteverket medför en retroaktiv tillämpning ytterligare administration vid ändring av skattebeslut för både leverantören och slutkonsumenten.

Vilket bränsle som förbrukas vid elproduktionen rapporteras månatligen till Svenska Kraftnät avseende elcertifikatredovisningen. Om en gaskund använder den levererade gasen för elproduktion som omfattas av elcertifikatsystemet måste således även rapporteringen till Svenska Kraftnät korrigeras om leverantören i efterhand ändrar gasfördelningen avseende gasleveranser som skett till en kund under en viss månad. Detta medför ökad administration både för kunden och Svenska Kraftnät.

Önskemålet om en retroaktiv tillämpning av nya fördelningsbestämmelser har kommit fram sent i utredningen och tid har därför inte funnits för att utreda alla konsekvenser av en sådan tillämpning. Energimarknadsinspektionen bedömer dock att fördelarna med en retroaktiv tillämpning är begränsade och att en retroaktiv tillämpning under en i sammanhanget relativt begränsad tid saknar betydelse för biogasutbyggnaden. Mot bakgrund av den ökade administrativa bördan och de begränsade fördelarna med en retroaktiv tillämpning anser Energimarknadsinspektionen att det är olämpligt att införa nya fördelningsbestämmelser med retroaktiv verkan.

8.2 Lagstiftningen om elcertifikat

8.2.1 Ändring i författning

I uppdraget ingår att analysera om det finns behov av att göra ändringar i regelverket för tilldelning av elcertifikat som en följd av de förslag på förändringar som föreslås i skattelagstiftningen. Den föreslagna bestämmelsen i LSE, där möjlighet skapas att allokera biogas till viss kund, medför att en anläggningsinnehavare som producerar el med biogas eller naturgas och biogas har möjlighet att bestämma hur stor andel biogas denne vill få levererad, under förutsättning att den mängden biogas finns tillgänglig.

En anläggning, där möjlighet finns att använda bränsle som berättigar tilldelning av elcertifikat, godkänns av Statens energimyndighet om samtliga krav för godkännande är uppfyllda. Om en anläggning kan använda t.ex. biogas vid elproduktion kan anläggningen godkännas för tilldelning av elcertifikat av Statens energimyndighet. För beslut om godkännande saknar det betydelse om biogas faktiskt kommer att användas vid elproduktionen.

Eftersom det i lag och förordning om elcertifikat endast regleras vilka förnybara energikällor som berättigar till elcertifikat kan Energimarknadsinspektionen inte se att det finns skäl att föreslå ändringar i dessa författningar med anledning av den allokeringmöjlighet som föreslås i LSE. En anläggning som kan använda biogas kan godkännas och tilldelas elcertifikat om de använder biogas vid elproduktion och rapporterar detta till Svenska Kraftnät.

Ett införande av en rätt att enligt LSE skattemässigt allokera biogas till viss kund, oavsett om denne kund faktiskt erhåller biogas, borde dock medföra behov av att ändra Statens energimyndighets föreskrifter gällande elcertifikat. I vissa fall kan ju fördelningsrätten medföra att en kund köper biogas men erhåller naturgas, och således inte i strikt mening ”använder” förnybara bränslen för sin elproduktion, vilket krävs enligt elcertifikatlagstiftningen. Såvitt avser kraven på månatlig rapportering till Svenska Kraftnät borde denna efter att lagändringarna genomförts behöva grundas på hur den skattemässiga fördelningen har gjorts. Har en viss mängd biogas allokerats till viss kund skulle det vara samma mängd som ska ingå vid beräkningen av andelen bränsle som berättigar till elcertifikat av totalt tillfört bränsle. Ett sådant förfarande borde också vara enkelt att tillämpa vid en eventuell tillsyn av en sådan anläggning.

Utöver vad som nämnts ovan kan Energimarknadsinspektionen konstatera att definitionen av biogas enligt elcertifikatförordningen inte omfattar biogas som produceras genom termisk förgasning av biomassa. Sådan biogas omfattas dock av naturgaslagen och LSE, vilket innebär att de tre lagstiftningarna inte stämmer överens definitionsmässigt. I denna fråga kan även erinras att den förgasningsanläggning som Göteborg Energi AB för närvarande uppför, kommer att framställa biogas genom just förgasning, och kommer således utan en författningsändring inte omfattas av elcertifikatlagstiftningen. Samtidigt kan erinras att de lagförslag som nu presenteras bl.a. innebär att fördelningsrätten enligt LSE utgör grund för rapporteringsskyldighet inom elcertifikatsystemet, vilket förutsätter en gemensamt fungerande definition av begreppet biogas.

Energimarknadsinspektionen föreslår sammanfattningsvis en ändring av definitionen av biogas i elcertifikatförordningen som inkluderar biogas som framställs genom termisk förgasning av biomassa. Definitionen borde kunna utgå från den beskrivning som används i LSE.

8.2.2 Övriga synpunkter

Det är vidare viktigt att ett väl fungerande avräkningssystem upprättas till undvikande av ”dubbelräkning” av biogas inom elcertifikatsystemet, d.v.s. att samma mängd biogas räknas flera gånger. Detta kan riskeras om det saknas en tillförlitlig kontrollmekanism som garanterar att en leverantör av biogas endast kan leverera vidare den mängd biogas denne har tillfört naturgasnätet. I annat fall finns en risk att elcertifikat utfärdas även för icke elcertifikatberättigat bränsle, d.v.s. naturgas, eftersom flera anläggningsinnehavare skulle kunna anse sig ha fått leverans av biogas för sin elproduktion. Det kan här noteras att Skatteverket inte

sannolikt har möjlighet att utföra regelbundna kontroller av att uppgifter om inmatning av biogas överensstämmer med uttag.

Energimarknadsinspektionen anser dock att överväganden om nu nämnd kontrollmekanism inte omfattas av nu aktuellt uppdrag, och stannar därför vid konstaterandet att föreslagen lagstiftning borde medföra ett sådant behov.

9 Specialmotivering

9.1 Lagen om skatt på energi

2 kap. 2 § LSE

Av Riksskatteverket allmänna råd i RSV 2002:18 framgår att om gas som levereras genom rörledning består av en blandning av komponenter som beskattas på olika sätt, bör skatten beräknas särskilt för var och en av de ingående komponenterna. En sådan tillämpning bör inte endast framgå av ett allmänt råd, varför ett nytt tredje stycke med samma innebörd som i det allmänna rådet införs i 2 kap. 2 § LSE. Införandet av denna bestämmelse avser således inte någon förändring, utan syftar till att fastställa den tillämpningspraxis som finns idag.

Ett exempel på när denna bestämmelse har betydelse är när metan som framställts av biomassa, innan denna matas in på det integrerade naturgasnätet, tillförs en liten mängd gasol för att förhöja energivärdet. Denna bestämmelse innebär att ingen omklassificering ska ske av gasblandningen, utan gasolen och metanen ska ses som enskilda komponenter som bedöms var för sig.

5 kap. 3 a § LSE

Denna bestämmelse innebär att en leverantör över hela naturgassystemet skattemässigt fritt får fördela de olika gaser och gaskomponenter som denne tillfört någon del av nätet. De olika gaserna och gaskomponenterna är således skattemässigt fritt utbytbara över hela naturgassystemet. Bestämmelsen ger möjlighet att fördela enbart naturgas till en uttagpunkt där enbart biogas eller en gasblandning faktiskt matas ut. På motsvarande sätt kan biogas fördelas till valfri uttagpunkt. Bestämmelsen medger även att en valfri gasblandning skattemässigt kan fördelas till en viss uttagpunkt. Det ska således vara möjligt att teckna avtal med en kund om leverans av en valfri andel av respektive gaskomponent oberoende av var på naturgassystemet kundens uttagpunkt är belägen.

Det har inte heller någon betydelse om utmatningen vid en viss uttagpunkt avser leverans till en kund eller om den avser ianspråktagande för annat ändamål än försäljning. Med *levererat* avses i denna bestämmelse all utmatning av gas från naturgassystemet för leverantörens räkning. All utmatning som innebär att skattskyldigheten inträder, t.ex. en lagerhållares egenförbrukning, omfattas av fördelningsprincipen.

Syftet med bestämmelsen är att främja utvecklingen av biogas som energibärare i det svenska energisystemet och en effektiv användning av det befintliga naturgassystemet. Skattefriheten för biogas ska kunna följa gasen till slutkonsumenten, dvs. valfri slutkonsument, vid samdistribution av biogas med naturgas i naturgasnätet. Den nya fördelningsprincipen omfattar därför endast ett sådant naturgassystem som används för överföring av både naturgas och metan

som framställts av biomassa. Idag omfattas endast naturgasnätet i västra och södra Sverige, på vilket naturgaslagen är tillämplig, av den föreslagna lydelsen.

Naturgaslagens bestämmelser innebär att gasleverantörerna agerar fristående från varandra avseende in- och utmatning av olika gaskomponenter på naturgasnätet. Den enskilde leverantören har således inte kännedom om de totala faktiska inmatnings- och leveransförhållandena, dvs. vilken gasblandning som faktiskt finns i de olika delarna av naturgassystemet och som matas ut vid respektive uttagpunkt. Det ligger då i sakens natur att leverantören inte kan göras ansvarig för skatten på exakt den gas som faktiskt matats ut vid uttagpunkten hos dennes kund eller vid uttagpunkten för dennes egna ianspråktagande. Detta innebär att det är nödvändigt att vid beräkningen av skatten tillämpa en skattemässig fördelningsprincip avseende vilken gas som leverantören ska anses ha levererat. Bestämmelsen innebär att fördelningen för varje leverantör ska utgå ifrån den inmatning av gas på naturgassystemet som skett för dennes räkning.

Det råder ingen momentan volymöverensstämmelse mellan inmatning på och utmatning från ledningsnätet, varken totalt eller för den enskilde leverantören. Upplagring av gas kan ske i naturgassystemet, dock i begränsad omfattning avseende distributionsnäten. Bestämmelsen omfattar ingen begränsning avseende den tidsmässiga fördelningen av den gas som levererats från naturgassystemet. Leverantören kan göra den skattemässiga fördelningen helt fritt över hela naturgassystemet utifrån den gasvolym av respektive gas som leverantören tidigare tillfört naturgassystemet, men ännu inte fördelat som levererad till någon uttagpunkt. Det är således leverantören som avgör vilken del av den tillförda gasen som fortfarande befinner sig i naturgassystemet. Med denna fördelningsbestämmelse kan biogas som producerats i viss månad anses vara levererad i en senare månad.

I princip måste varje utmatning från ledningen som innebär att skattskyldigheten inträder, i samband med denna definieras avseende vilken gas som avses. I annat fall kan inte skatten beräknas korrekt. Rapportering av utmatning från naturgasnätet sker idag inte momentant genom automatisk avläsning, utan avläsning sker med olika intervall för olika uttagpunkter. Både kortare och längre avläsningsintervall förekommer. Det skulle med dagens utrustning vara praktiskt omöjligt att tillämpa en momentan gasfördelning mellan de olika uttagpunkterna, varför någon form av praktisk tillämpning måste ske avseende fördelningen. Det bör därför vara tillräckligt att göra en avstämning per redovisningsperiod där hela redovisningsperiodens gastillförsel kan beaktas vid fördelningen. I och med att redovisningsskyldigheten inträder i samma redovisningsperiod som skattskyldigheten inträder för egenförbrukad gas är det dock inte möjligt för den skattskyldige att tillämpa en längre avstämningsperiod för fördelningen än en hel redovisningsperiod, normalt kalendermånad. En sådan praktisk tillämpning innebär en viss möjlighet att fördela biogas över tiden. Ett stopp på biogasinmatningen i början av månaden kan i viss mån kompenseras genom att gasleveranser till en viss uttagpunkt i början av månaden skattemässigt anses utgöra biogas som egentligen producerats i slutet av månaden.

10 Konsekvensanalys

10.1 Inledning

Nedan följer en översiktlig beskrivning av bedömda konsekvenser av de förslag som lämnas i denna utredning. Mot bakgrund av att utredningen har en förhållandevis begränsad omfattning medför detta vissa begränsningar även för konsekvensanalysen.

10.2 Statsfinansiella konsekvenser

Utredningsuppdraget innefattar bl.a. en analys av förslagets statsfinansiella konsekvenser. Utredningsuppdragets övergripande syfte är att föreslå förändringar som innebär att den tidigare beslutade skattefriheten för biogas även i praktiken ska kunna följa biogasen till slutkonsumenten.

De nu föreslagna regelförändringarna borde medföra förbättrade kommersiella förutsättningar för försäljning av biogas, och eventuellt även en något minskad efterfrågan på naturgas med vidhängande minskade skatteintäkter.

Såvitt gäller frågan om minskade skatteintäkter bör dock noteras att förslaget om införandet av en fördelningsrätt för lagerhållare medför att skatteintäkterna delvis blir beroende av hur denna fördelning sker. Exempelvis är industriella förbrukare av naturgas skyldiga att betala en lägre skattesats än andra.

Skatteverkets administration av det föreslagna regelverket bedöms kunna ske inom nuvarande budgetramar.

De föreskriftsförändringar som Energimarknadsinspektionen anser bör göras avseende elcertifikatsystemet, bedöms inte medföra några statsfinansiella konsekvenser.

10.3 Ekonomiska och administrativa konsekvenser

Förslagets ekonomiska och administrativa konsekvenser kan sammanfattas enligt följande.

För slutkonsumenter av biogas borde de föreslagna förändringarna innebära att biogas i framtiden i ökad utsträckning kan bli ett reellt kommersiellt alternativ till exempelvis naturgas. Generellt kan antas att lägre kostnader för ett visst energislag har störst betydelse för små och medelstora företag, vars marginaler är mer begränsade än större företags. Här bör dock noteras att effekten av förslagen blir beroende av hur leverantören – normalt den godkände lagerhållaren - väljer att fördela biogas mellan sina kunder. I vilken omfattning skattebefrielsen tillfaller

slutkonsumenten är således i sista hand beroende av slutkonsumentens avtalsrelation med den skattskyldige.

För bolag som bedriver handel med biogas borde förslagen innebära förbättrade kommersiella möjligheter. Dessa bedöms samtidigt få en viss ökad administrativ börda genom nu nämnda hantering av fördelning av uttagen gas liksom redovisningsskyldighet mot Skatteverket, såvitt avser förslaget om att möjliggöra hållande av såväl biogas som naturgas i ett ”skattemässigt lager”. Förslaget i denna del utgör en strävan att i möjligaste mån tillmötesgå branschens önskemål om längre redovisningsperioder.

Som nämnts ovan bedöms förslagen till regelförändringar medföra en ökad efterfrågan på biogas. Detta innebär naturligen förbättrade kommersiella förutsättningar för de bolag som producerar biogas. Dessutom borde även ledningsinnehavare mötas av en ökad efterfrågan på överföring av biogas. Detta skulle i och för sig kunna innebära ökade krav på mätning och rapportering för ledningsinnehavarna, även om detta endast borde vara begränsat eftersom dessa redan är skyldiga att överföra, samt mäta och rapportera, biogas enligt nu gällande naturgaslagstiftning.

De ändringar i föreskrifterna om elcertifikat som bör genomföras bedöms inte medföra någon ökad administration för anläggningsinnehavarna.

10.4 Övriga konsekvenser

Energimarknadsinspektionen bedömer att de lagförslag som lämnas i denna rapport kommer att ha en positiv inverkan på försäljningen av biogas som fordonsbränsle på grund av att betalningsviljan för biogasen förväntas vara högst i transportsektorn.

Avslutningsvis kan förslagen till regelförändringar antas ha positiv miljöpåverkan genom ökad användning av biogas och minskad användning av fossila bränslen såsom naturgas.