

Mattias Dahlberg

Miljöskatter med tyngdpunkt på koldioxidbeskattning

1 Inledning

En av vår tids största och viktigaste utmaningar är klimatkrisen och den globala uppvärmningen. Utsläppen av växthusgaser, inte minst i form av koldioxid, påverkar jordens klimat och bidrar starkt till den globala uppvärmningen. Denna uppvärmning och de påföljande klimatförändringarna försvårar förutsättningarna för liv på jorden, och påverkar levnadsförutsättningarna för människor, djur, växtlighet och andra levande organismer. Smältande polarisar riskerar att bidra till höjda havsvattennivåer. Det leder i sin tur till problem för kustnära områden och för områden på låg nivå över havsytan, där landområden riskerar att förbytas till vattenområden. Risker för ytterligare omfattande utbredning av öknar och andra torra områden är också påtaglig. Kampen om de minskande sötvattenreserverna riskerar att öka, vilket kan bidra till konflikter både inom stater och mellan olika stater om de knappa vattenreserverna. Användningen av fossila bränslen som olja och kol bidrar kraftigt till utsläppen av växthusgaser. Vissa tillverkningsprocesser inom industrin, exempelvis tillverkning av stål och cement, skapar också stora utsläpp av koldioxid.

Förenta nationernas klimatpanel, Intergovernmental Panel on Climate Change (IPCC), publicerade år 2021 en omfattande rapport som på vetenskaplig grund redogör för de allt påtagligare klimatförändringarna.¹ I rapporten beskrivs temperaturförändringarna, stigande havsnivåer, smältande polarisar, och att den globala uppvärmningen riskerar att bli 1,5 grader Celsius över förindustriell nivå redan år 2040.

¹ Intergovernmental Panel on Climate Change (IPCC), Climate Change 2021. The Physical Science Basis, 7 August 2021 (kan hämtas från www.ipcc.ch).

I många stater pågår ett omställningsarbete för att motverka klimatförändringarna. En övergång till alternativa energikällor är på väg. Fossila bränslen ersätts av förnybara energikällor. Försäljningen av elbilar och hybriddrivna bilar ökar. Många övergår från att resa med personbil till alternativa färdssätt som tåg, tunnelbana och cykel. Elektricitet producerad genom exempelvis vindkraftverk och solceller ökar.

Rysslands olagliga invasion av Ukraina, och den ryska användningen av gasleveranser som ett medel i den ekonomiska krigföringen, har också understrukt problemet med Europas beroende av fossila bränslen.

Det finns förstås en omfattande diskussion om vilka metoder som är lämpliga för att motverka användningen av fossila bränslen. I den svenska klimatdebatten gäller det inte minst för- och nackdelar med att producera elektricitet i kärnkraftverk. Å ena sidan bidrar den tillverkningsprocessen inte till några koldioxidutsläpp, men å andra sidan kan det ifrågasättas om den är tillräckligt säker i förhållande till dels risk för radioaktiva utsläpp från verksamheten, dels förvaringen av det uttjänta kärnbränslet och eventuella radioaktiva utsläpp.²

Medvetenheten om klimatförändringarna har vuxit betydligt under senare år. Medborgarna gör i egenskap av konsumenterna ofta medvetna val när varor och tjänster köps, och väljer sådana produkter som ger det minsta "klimatavtrycket". En del företag är också aktiva inom området, och vidtar åtgärder för att minska utsläppen och bidrar på andra sätt till en hållbar utveckling.

Problemet med jordens uppvärmning är sannerligen globalt, även om vissa länder står för betydligt större utsläpp av växthusgaser än vad andra gör. De två största ekonomierna, USA och Folkrepubliken Kina, står för betydande utsläpp.³ I en globaliserad ekonomi är dock ingen helt utan ansvar. Konsumenterna av varor och tjänster producerade i USA och Folkrepubliken Kina, och producerade med betydande klimatavtryck, finns förstås över hela världen.

Bland medborgarna och i världssamfundet finns en ökad insikt om att ytterligare åtgärder måste vidtas för att motverka klimatförändringarna. Vetenskaplig forskning och spridning av kunskapsbaserad information

² Regeringen Kristersson, som tillträdde i Sverige hösten 2022, har satsningar på kärnkraft som ett medel för att trygga elförsörjningen i syfte att åstadkomma "... en effektiv klimatomställning", prop. 2022/23:1 Budgetproposition för 2023, s. 28.

³ Se härom VanderWolk, Carbon tax: The global perspective, Bulletin, 2021, s. 250–255, här s. 251.

om miljöproblemen och möjliga motåtgärder är förstås avgörande. Med ökad kunskap och medvetenhet kan både företag och medborgare göra val som minskar klimatutsläppen. Internationella avtal och nationella lagstiftningsåtgärder är också redskap som används. Inte minst under senare år har en rad rättsliga åtgärder vidtagits. Det gäller också inom skatterätten, vilket detta bidrag behandlar.

En stat kan använda en rad olika styrmedel för att bidra till en hållbar utveckling och en förbättrad miljö. Alla styrmedel behöver förstås inte vara rena lagstiftningsåtgärder mot miljöförstörande verksamhet. Medborgare, företag och stater behöver tillsammans ta ansvar. Ett första styrmedel är information. Genom produktmärkningar, konsumentupplysning och miljödeklarationer kan företag upplysa allmänheten om vilka miljökonsekvenser en viss vara eller tjänst har. Konsumenten kan därigenom göra ett informerat val mellan olika produkter. Självfallet kan det finnas behov av ett system för granskning av den information som tillhandahålls av företagen. Ett andra styrmedel är administrativa förfaranden. Det kan vara fråga om miljötillstånd, förbud och gränsvärden som företag ska iaktta för att kunna utöva sin verksamhet. Ett tredje styrmedel är satsningar på forskning och utveckling. Inte minst teknikutveckling är betydelsefull för att minska utsläpp av miljöförstörande ämnen. Dessa satsningar kan göras av både av stater och företag. Forskning är – i varje fall idealt sett – nära sammanlänkad med det förstnämnda styrmedlet, information. Genom omfattande forskning av hög kvalitet kan korrekt information tillhandahållas både allmänhet och beslutsfattare. Ett fjärde styrmedel är ekonomiskt. Det kan vara fråga om stöd av olika slag. Ett exempel kan vara statligt stöd för att köpa en personbil som är eldriven. Det kan vara handel med utsläppsrättigheter, som är av stor betydelse inom EU. Slutligen kan det också vara fråga om skatter för att styra produktion och konsumtion.⁴

Nyligen har Sverige fått en ny regering med Ulf Kristersson (Moderata samlingspartiet) som statsminister. I det så kallade Tidöavtalet som ligger till grund för den riksdagsmajoritet som står bakom den nya regeringen, framgår en rad viktiga förändringar på energiområdet. En satsning på

⁴ Indelningen i dessa fyra slag av styrmedel är hämtad från Fall, Miljöskatter och Januariöverenskommelsen, SvSkT, 2019, s. 473–491, här s. 474. Redogörelsen för de olika styrmedlen är dock här bearbetade och något utvecklade.

kärnkraft är en viktig del av regeringens övergripande politik för att minska utsläppen av växthusgaser som koldioxid.⁵

I det här bidraget behandlar jag huvudsakligen koldioxidbeskattningen, men det är emellertid nödvändigt att sätta den i ett större sammanhang. *Avsnitt 2* behandlar därför något om olika initiativ inom EU för att minska utsläppen av växthusgaser. I *avsnitt 3* berörs olika slags miljöskatter och de skattepolitiska överväganden som ligger bakom dem. Koldioxidbeskattningen i Sverige behandlas i *avsnitt 4*. Några övergripande slutsatser och reflektioner finns i *avsnitt 5*.

2 Något om EU:s olika initiativ för att minska utsläppen av växthusgaser

Inom EU pågår ett omfattande arbete för att minska utsläppen av växthusgaser. Sedan lång tid finns det ett system för handel med utsläppsrättigheter och en gemensam reglering av energiskatter. För närvarande pågår arbete inom EU med att revidera systemet med handel av utsläppsrättigheter, bland annat genom införandet av en gränsjusteringsmekanism för att motverka ”koldioxidläckage” och en omfattande omarbetning av energiskattedirektivet (2003/96).⁶

I likhet med miljöskatter på utsläpp av växthusgaser är syftet med handeln med utsläppsrätter att med ett ekonomiskt styrmedel begränsa utsläpp av växthusgaser. På ett övergripande plan innebär det att man bestämmer det totala utsläpp av växthusgaser som tillåts, och att man därefter säljer rätter att släppa ut växthusgaser.

⁵ Tidöavtalet: Överenskommelse för Sverige (mellan Sverigedemokraterna, Moderaterna, Kristdemokraterna och Liberalerna), s. 16.

⁶ Kommissionen lade fram ett förslag till reviderat energiskattedirektiv den 14 juli 2021, COM(2021) 563, Proposal for a council directive restructuring the Union framework for the taxation of energy products and electricity (recast). Omarbetningen syftar bl.a. till att samordna energiskattedirektivet med andra åtgärder som EU vidtagit inom klimat- och energiområdet. Det gäller inte minst systemet inom EU för handel med utsläppsrätter (EU ETS). Andra föreslagna förändringar avser breddning av skattebasen genom att undantag tas bort, och att skattenivåerna ska utgå från energiinnehåll istället för volym. Se Faktapromemoria 2020/21:FPM130, Översyn av energiskattedirektivet (Finansdepartementet). Än så länge har beslut om ett nytt energiskattedirektiv inte tagits, men det är en del i prioriteringarna för Sveriges ordförandeskap i rådet under det första halvåret 2023, se Valério, Carla, European Union, Council, European Taxation, 2023, No. 2/3 (ännu endast publicerad digitalt).

Inom EU är handel med utsläppsrätter reglerad genom ett system som kallas European Union Emission Trading System, förkortat EU ETS. Detta handelssystem omfattar vissa verksamheter som är särskilt energikrävande, till exempel industrier och energiproducenter. Även flygoperatörer omfattas av handelssystemet, och här finns dessutom en global reglering inom det som kallas Corsia ("Carbon offsetting and reduction scheme for international aviation"). Traditionell flygverksamhet baserad på flygdiesel är en betydande utsläppare av koldioxid.

Omkring 750 anläggningar i Sverige inom industri och energiproduktion omfattas av handel med utsläppsrätter. Inom hela EU är det fråga om 13 000 anläggningar, och de står för uppskattningsvis 45 procent av de samlade utsläppen av växthusgaser inom unionen.⁷ Inom handelssystemet EU ETS bestäms vad ett samlat utsläpp av växthusgaser får vara, och sedan fördelas detta i ett antal så kallade utsläppsrätter. Dessa rätter kan sedan köpas, och de ger en rätt att släppa ut en viss mängd växthusgaser. Utsläppsrätterna handlas också på marknaden. Syftet är dels att ge en sammanlagd högsta mängd utsläpp, dels att ge producenterna av utsläpp ett ekonomiskt incitament att vidta åtgärder för att minska sina utsläpp, exempelvis genom att byta energislag eller att installera reningsmekanismer. Den svenska regleringen av handeln med utsläppsrätter finns i lagen (2020:1173) om vissa utsläpp av växthusgaser.⁸ Den svenska lagstiftningen bygger på och kompletterar en omfattande EU-rättslig reglering.⁹

Handel med utsläppsrätter infördes inom EU år 2005. Utsläppstaket inom unionen bestäms av kommissionen. För ett företag som släpper ut växthusgaser står valet mellan att minska utsläppen eller att köpa utsläppsrätter som tillåter utsläpp. Det har funnits en del problem med handeln av utsläppsrätter. Under åren 2008 till 2012 byggdes det upp ett betydande överskott av utsläppsrätter, och det har även i viss mån fortsatt att byggas upp därefter. Det kraftiga utbudet av utsläppsrätter har medfört att priserna på utsläppsrätter har varit relativt låga. Det har i sin tur

⁷ Se www.utslappshandel.se (avläst den 16 januari 2023).

⁸ Se även förordningen (2020:1180) om vissa utsläpp av växthusgaser.

⁹ Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen och om ändring av rådets direktiv 96/61/EG, EUT L 275, 25.10.2003, s. 32, samt Europaparlamentets och rådet direktiv (EU) 2018/410 av den 14 mars 2018 om ändring av direktiv 2003/87/EG för att främja kostnadseffektiva utsläppsminskningar och koldioxidsnåla investeringar, och beslut (EU) 2015/1814, EUT L 76/3, 19.3.2018.

medfört att de ekonomiska incitamenten att minska utsläppen har varit mindre än vad de annars kunde ha varit.

För närvarande är det på gång en kraftig omarbetning av EU:s system för handel med utsläppsrätter. Bakgrunden finns i ”Den europeiska gröna given” (nedan den ”gröna given”) som kommissionen presenterade år 2019.¹⁰ I denna gröna giv tillkännagavs att en ny europeisk klimatlag skulle presenteras år 2020, vilket också gjordes av kommissionen. Den är numera antagen.¹¹ Av artikel 2.1 i den europeiska klimatlagen framgår att växthusgasutsläpp och växthusgasupptag i hela unionen som regleras i unionsrätten ska vara i balans inom unionen senast år 2050, så att utsläppen vid den tidpunkten minskar till netto noll. Därefter ska unionen sträva efter att uppnå negativa utsläpp. För att nå fram till detta mål år 2050 anges mellanliggande unionsklimatmål i artikel 4 i den europeiska klimatlagen. Det framgår bland annat att det bindande klimatmålet för unionen för år 2030, är en minskning av nettoutsläppen av växthusgaser med minst 55 procent jämfört med 1990 års nivåer.

I den gröna given framkommer också att handeln med utsläppsrätter ska reformeras och utvidgas. De planerade förändringarna gäller också förordningen om markanvändning, förändrad markanvändning och skogsbruk.¹² I den gröna given förklarar kommissionen även att den avser att lägga fram ett förslag till omarbetat energiskattedirektiv. Omarbetningen ska göras utifrån ett miljöperspektiv. Avsikten är att föreslå att man inom EU ska kunna besluta om förslag inom detta område med kvalificerad majoritet. Det ska alltså inte vara ett krav på enhällighet, som ju ger varje medlemsstat vetorätt.¹³

¹⁰ Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, Europeiska rådet, Rådet, Europeiska ekonomiska och sociala kommittén samt regionkommittén, COM(2019) 640 final, Bryssel den 11.12.2019.

¹¹ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2021/1119 av den 30 juni 2021 om inrättande av en ram för att uppnå klimatneutralitet och om ändring av förordningarna (EG) nr 401/2009 och (EU) 2018/1999 (*europeisk klimatlag*).

¹² A.a. s. 5 med hänvisning till Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2018/841 om inbegripande av utsläpp och upptag av växthusgaser från markanvändning, förändrad markanvändning och skogsbruk i ramen för klimat- och energipolitiken fram till 2030 och om ändring av förordning (EU) nr 525/2013 och beslut nr 529/2013/EU.

¹³ A.st.

Kommissionen har föreslagit en ändring av 2003 års direktiv om utsläppsrätter.¹⁴ En viktig förändring skulle vara att även utsläpp från sjöfart ska ingå i systemet med utsläppsrätter.

En ytterligare intressant aspekt som kommissionen tar upp i 2019 års gröna giv är risken för ”koldioxidläckage”. Bakgrunden till det är att alla stater i världen inte har samma ambitiösa klimatmål som EU. Det finns därför en risk att produktion av varor och tjänster som medför koldioxidutsläpp, eller utsläpp av andra växthusgaser, flyttar till stater utanför EU. Det finns också en risk för att företag och konsumenterna i EU förvärvar varor och tjänster som har producerats utanför EU, och som har ett lägre pris – allt annat lika – än om varan eller tjänsten hade producerats inom EU. Orsaken till det lägre priset för varor och tjänster tillverkade eller tillhandahållna utanför EU, skulle vara de prisökningar som är konsekvensen av miljöåtgärder vidtagna inom EU, och som nödvändigtvis inte har utomeuropeiska motsvarigheter.¹⁵

I den gröna given förklarar kommissionen att den är beredd att genomföra en ”mekanism för koldioxidjustering vid gränsen i vissa sektorer”. Avsikten med den justeringsmekanismen är att minska risken för koldioxidläckage. Om exempelvis en importerad vara har producerats på ett sätt som medför koldioxidutsläpp, och tillverkaren inte har belastats för det, skulle justeringsmekanismen kunna innebära att något slags avgift måste erläggas vid försäljning inom EU. En sådan reglering måste förstås vara förenlig med internationella handelsrättsliga åtaganden, som till exempel stater ingått inom ramen för Världshandelsorganisationen.¹⁶ Det går utanför området för detta bidrag att närmare behandla frågan. Det ska dock noteras att EU:s medlemsstater den 17 december 2022 enades om en preliminär politisk överenskommelse om förändringar av EU:s utsläppshandel (”EU Emissions Trading System”, eller ”EU ETS”).¹⁷

¹⁴ Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2003/87/EC establishing a system for greenhouse gas emission allowance trading within the Union, Decision (EU) 2015/1814 concerning the establishment and operation of a market stability reserve for the Union greenhouse gas emission trading scheme and Regulation (EU) 2015/757, COM(2021) 551 final, Brussels, 14.7.2021.

¹⁵ A.st.

¹⁶ A.st.

¹⁷ Se härom Naturvårdsverkets hemsida, www.naturvardsverket.se, ”Preliminär överenskommelse om förändringar i EU ETS” (avläst den 4 februari 2023), och kommissionens hemsida, www.climate.ec.europa.eu.

3 Miljöskatter på ett övergripande plan

En betydande del av Sveriges skatter inom miljöområdet finns samlade i lagen (1994:1776) om skatt på energi. Energiskattelagen omfattar energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt. Andra viktiga miljöskatter regleras i följande lagar:

- lagen (1999:673) om skatt på avfall ("avfallsskattelagen"),
- lagen (2004:629) om trängselskatt ("trängselskattelagen"),
- lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik ("kemikalieskattelagen"),
- lagen (2017:1200) om skatt på flygresor ("flygskattelagen"), och
- lagen (2020:32) om skatt på plastbärkassar ("plastpåseskattelagen").

I detta bidrag koncentrerar jag mig på energiskattelagen och den del av denna lag som avser koldioxidskatt.¹⁸

Ett generellt problem när det gäller miljöskatter bör emellertid först behandlas. Det är vilket eller vilka syften som miljöskatten i fråga har. Exempelvis inkomstskatt och mervärdesskatt har ett klart uttalat syfte som är fiskalt. Det fiskala syftet innebär att skatten tas ut för att finansiera de offentliga utgifterna. Självfallet kan också andra syften ha betydelse för utformningen av skatten, som rättvisa i beskattningen ("skatt efter bärkraft"), neutralitet, symmetri och reciprocitet. Det fiskala syftet är dock det mest betydelsefulla skälet för uttaget av inkomstskatt och mervärdesskatt.

Miljöskatterna har emellertid som huvudsakligt syfte att främja en hållbar utveckling och att motverka vissa beteenden eller konsumtionsmönster som är miljöskadliga. Miljöskatterna är med andra ord handlingsdirigerande. Genom att särskilda skatter tas ut på exempelvis användningen av fossila bränslen avser lagstiftaren att motverka användningen av fordon som drivs med sådana bränslen. Det leder i sin tur till minskade utsläpp av koldioxid och andra växthusgaser. Inkomstskatt och mervärdesskatt har åtminstone i teorin syftet att respektive skatt ska vara

¹⁸ Det ska noteras att Sverige från den 1 april 2020 hade lag (2019:1274) om skatt på avfall som förbränns ("avfallsförbränningsskatt"). Denna skatt avskaffades från den 1 januari 2023. Skälet var att Rysslands olagliga krig mot Ukraina och agerande på energimarknaden, kraftigt har förändrat förutsättningarna på den europeiska elmarknaden. Hushåll och företag i Sverige har fått kraftigt höjda energipriser, som har blivit ännu mer betungande i kombination med avfallsförbränningsskatten. Se närmare om bakgrunden till avskaffandet av skatten i prop. 2022/23:1 Budgetproposition för 2023, s. 197–205.

likformig för att åstadkomma neutralitet, även om det förekommer avvikelser.

Skatter på miljöfarliga utsläpp, som en koldioxidskatt, är en så kallad pigouviansk skatt. Den är nämligen uppkallad efter en brittisk ekonom, Arthur Pigou, som bland annat forskade om skatter på ”negativa externaliteter”.¹⁹ Miljöfarliga utsläpp från fabriker är ett slags ”negativ externalitet” som företag inte har tagit med i beräkningen när de gör sin marknadsbedömning och prissätter sitt utbud av varor och tjänster. Ett sätt att komma till rätta med dessa utsläpp skulle kunna vara att belägga dem med en skatt, enligt Pigou.²⁰ En skatt på negativa externaliteter skulle vara handlingsdirigerande och förmå företagen att minska sina utsläpp.

Härutöver bidrar förstås också skatten till inkomster för staten som kan finansiera de offentliga utgifterna. Självfallet är detta fiskala syfte viktigt när stater inför miljöskatter, även om det kanske inte framhävs lika mycket i den offentliga debatten som de positiva konsekvenserna för miljön. Det finns dock ett problem. Eftersom miljöskatten är handlingsdirigerande och styr skattebetalaren att minska och helt avveckla den verksamhet som orsakar utsläppet (den negativa externaliteten), kommer också skattebasen att successivt avvecklas. Detta gör att skattebasen successivt kommer att avvecklas.

De offentliga utgifterna är dock stabila, och tenderar dessutom att öka över tid. Av den anledningen är det svårt, för att inte säga omöjligt, att grunda ett skattesystem på miljöskatter. I den offentliga debatten talas det om ”grön skatteväxling”, som skulle kunna vara att gå från ett skattesystem baserat på inkomst (inkomstskatt) och konsumtion (mervärdes-skatt) till skatt på miljöförorenande verksamhet. Enligt min mening är

¹⁹ Ett annat uttryck för ”externalitet” är ”extern effekt”. ”Externaliteter” brukar sägas föreligga när konsumtion och produktion påverkar andra genom mekanismer som inte är traditionella marknadsmekanismer. Dessa ”externaliteter” uppstår när det inte finns en marknad på vilken parterna kan förhandla om pris och uppnå en effektiv lösning på det problem som uppstår. Se Bergh och Jakobsson, *Modern mikroekonomi. Marknad, politik och välfärd*, 4 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2017, s. 272 ff. Miljöförorenningar till följd av produktion eller konsumtion är ett typexempel på en ”negativ externalitet”.

²⁰ Arthur Cecil Pigou (1877–1959) var en brittisk nationalekonom verksam vid universitetet i Cambridge, Storbritannien, åren 1908–1943 i ämnet politisk ekonomi. I boken *The Economics of Welfare* (1912, ny uppl. 1920) diskuterade han förhållanden som kan reducera den samlade välfärden, som utsläpp från fabriker. Se *Nationalencyklopedin*, Band 15, uppslagsordet ”Pigou, Arthur Cecil”, Bokförlaget Bra Böcker, Höganäs, 1994.

en fullständig övergång till skatt på miljöförorenande verksamhet inte realistisk i ett längre perspektiv, eftersom effekten av sådana skatter är att de så småningom avskaffar sig själva. Jag menar dock att de kan vara ett betydelsefullt komplement till det ordinarie skattesystemet, på grund av dess handlingsdirigerande effekter, och den pågående klimatkrisen. Skattesystemet kan endast vara en åtgärd av flera för att motverka klimatkrisen och verka för en hållbar utveckling. En fördel med skatter – och för den delen även utsläppsrätter – kan vara att de är ett praktiskt politiskt redskap att åstadkomma ett visst mål, när det är politiskt omöjligt att omgående förbjuda en viss verksamhet. Genom åtgärder som skatter och utsläppsrätter kan staten alltså successivt nå ett utpekad mål trots att det finns visst motstånd.

Något bör i detta sammanhang också sägas om ”skatteincidens” och vem som egentligen bär den ekonomiska bördan av skatten. Det är nämligen så att skatter i viss mån kan övervältras på andra än de som i formell mening är skattskyldiga. Miljöskatter är ofta utformade som punktskatter som utgår med en viss procentsats på priset av en viss vara eller tjänst. Till skillnad från mervärdesskatt utgår dessa punktskatter endast i det sista ledet av en transaktionskedja, nämligen i det led när varan eller tjänsten förvärvas av slutkonsumenten. Även om det är det företag som tillhandahåller tjänsten eller varan som är skyldig att betala skatten till staten, kommer företaget att helt eller delvis övervältra den ekonomiska bördan av skatten på slutkonsumenten.

Hur stor del av skatten som övervältras på slutkonsumenten är dock något som kan diskuteras. Enligt traditionell ekonomisk teori styrs priset på varor och tjänster av utbud och efterfrågan. I vilken omfattning som företagen kan övervältra skatten på konsumenterna beror på vilken priselasticitet som varan eller tjänsten har. Om efterfrågan är stark är priselasticiteten normalt sett hög, vilket medför att hela eller en stor del av skatten kan överföras till konsumenten. Skulle däremot priselasticiteten vara låg, tvingas företagen att ge upp en del av sin vinstmarginal för att kunna sälja varan eller tjänsten.²¹ I den allmänna debatten hävdas ibland att miljöskatter, och för den delen andra punktskatter, helt övervältras

²¹ Med ”elastisk efterfrågan” avses att den efterfrågade kvantiteten ändras mer i procent än priset ändras i procent. ”Oelastisk efterfrågan” innebär däremot att den efterfrågade kvantiteten ändras mindre i procent än priset ändras i procent. Se Bergh och Jakobsson, *Modern mikroekonomi. Marknad, politik och välfärd*, 4 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2017, s. 101.

på konsumenterna. Det är dock en alltför förenklad bild. I olika grad fördelas bördan av olika miljöskatter mellan konsumenter och företag, men ofta är det nog ändå slutkonsumenten som bär en större del av den ekonomiska bördan av dessa skatter. Under många år har priset på fossila drivmedel varit tämligen oelastiskt, eftersom många konsumenter har varit beroende av bilen som transportmedel, men det kan vara på väg att förändras i takt med ökat utbud av eldrivna bilar och utökad kollektivtrafik. Över en längre tidsperiod – under vilken konsumenten kan förbereda sig på ett ändrat beteende – kan elasticiteten vara högre för fossila bränslen i jämförelse med en kort tidsperiod.²² I allmänhet gäller att den person som bär den största bördan av skatten, är den som har svårast att ändra sitt beteende på grund av skatten.²³

4 Koldioxidbeskattning i Sverige

Sedan flera decennier tillbaka har Sverige en koldioxidbeskattning. Den infördes redan år 1991, och var en av de första i världen. Koldioxidbeskattningen regleras i lagen (1994:1776) om skatt på energi ("energiskattelagen").²⁴ Energiskattelagen omfattar energiskatt, koldioxidskatt, svavelskatt och skatt på elektrisk kraft. Man kan säga att dessa skatter utgör så kallade punktskatter, det vill säga skatter som utgår på en viss vara, tjänst eller ett visst utsläpp. Syftet med punktskatten är normalt att styra ett visst beteende, till exempel har skatten på alkohol²⁵, tobak och cigaretter syftet att minska konsumtionen av hälsofarliga produkter och därmed bidra till förbättrad folkhälsa. Självfallet finns det också ett fiskalt syfte med punktskatterna, vilket betyder att de också ska bidra till att finansiera de offentliga utgifterna. För år 2023 beräknas koldioxidskatten

²² A.a. s. 96–97, med vidare hänvisning.

²³ A.a. s. 113.

²⁴ Det finns några rättsvetenskapliga verk som behandlar miljöskatter ur ett (delvis) svenskt perspektiv. Här ska särskilt nämnas Eriksson, Energi- och koldioxidskatten: Styrmedel eller inkomstkälla?, Umeå, 1996; Olsson, Punktskatter: Rättslig reglering i ett svenskt och europeiskt perspektiv, Iustus förlag, Uppsala, 2001; och Aldestam, EC state aid rules applied to taxes – an analysis of the selectivity criterion, Iustus förlag, Uppsala, 2005.

²⁵ Lagen (1994:1564) om alkoholskatt.

ge Sverige skatteintäkter om 22,5 miljarder kronor, vilket självfallet är ett betydande belopp.²⁶

Koldioxidbeskattningen i Sverige har successivt ökat sedan den infördes år 1991. Den uppgick vid den tidpunkten till 250 kronor per ton utsläpp av koldioxid, vilket motsvarar ungefär 24 euro per ton. År 2022 hade koldioxidskatten ökat till 1 200 kronor per ton, motsvarande ungefär 118 euro per ton.²⁷

Ett betydande antal av EU:s medlemsstater tar ut någon form av koldioxidskatt, men formerna för detta varierar kraftigt.²⁸ De initiativ som nu har tagits av kommissionen är förmodligen på väg att utvidga detta till att gälla samtliga medlemsstater.

Den koldioxidskatt som Sverige för närvarande tar ut regleras på nationell nivå av energiskattelagen, men anknyter även till det system för uttag av punktskatter som gäller enligt 2003 års energiskattedirektiv.²⁹

Energiskattelagen är lagtekniskt mycket komplicerad. Något ska inledningsvis sägas om strukturen i denna lag. I kap. 1 anges lagens tillämpningsområde. Detta kapitel innehåller också en rad viktiga definitioner. Det finns bland annat definitioner av olika slags energiprodukter, vilka bygger på EU-rättslig grund. I energiskattelagen tillämpas "KN-nr" för att bland annat identifiera olika slags bränslen. "KN-nr" står för "Kombinerade nomenklaturen enligt kommissionens förordning (EG) nr 2031/2001 av den 6 augusti 2001 om ändring av bilaga 1 till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om gemensamma tulltaxan", se 1 kap. 2 a § energiskattelagen. Det är emellertid inte någon generell tillämpning av de produkter som har ett "KN-nr", utan i energiskattelagen används dels uttrycket "energiprodukt" som definieras i 1 kap. 3 § energiskattelagen och som hänvisar till vissa "KN-nr", dels särskilda

²⁶ Prop. 2022/23:1, Budgetproposition för 2023, s. 67. Som jämförelse kan nämnas att de samlade skatterna på kapital för år 2023 beräknas till 345,3 miljarder kronor, och att statens samlade skatteinkomster på arbete beräknas till 1 450,3 miljarder kronor (a.s.).

²⁷ Se regeringens webbplats, www.government.se/government-policy/taxes-and-tariffs/swedens-carbon-tax/ (kontrollerad den 4 februari 2023).

²⁸ Kommissionen har låtit genomföra en omfattande studie av energibeskattningen bland EU:s medlemsstater, se Study on Energy Taxation Indicators, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Final report, 2021.

²⁹ Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet, EUT L 283, 31.10.2003, s. 51.

hänvisningar till ”KN-nr”, exempelvis i 2 kap. 1 § energiskattelagen om skattepliktens omfattning och skattebelopp.³⁰

Det finns ett relativt stort antal undantag från skattskyldighet för de skatter som omfattas av energiskattelagen. Här finns inte möjlighet att närmare gå in på alla undantag, men ett par av dem ska ändå lyftas fram för att illustrera dem. I 6 a kap. energiskattelagen anges i tabellform en rad undantag avseende bränsle som används för särskilt angivna ändamål. Undantag gäller exempelvis för bränsle som används i vissa ”metallurgiska processer”, vilket bland annat omfattar stålframställning, och bränsle som används för förbrukning i tåg eller annat spårbundet färdmedel. Förteckningen över undantag är relativt svårtillgänglig eftersom den innehåller ett tekniskt språkbruk fjärran från vardagsspråkets benämningar. Enligt min mening borde det övervägas att komplettera några av de nuvarande uttrycken med vardagliga beteckningar. Det handlar förstas om att göra lagen mer tillgänglig för allmänheten.

Även om det är den som yrkesmässigt säljer drivmedel som ska betala koldioxidskatten till staten, är det i praktiken slutkonsumenten som bär bördan av koldioxidskatten. Det är nämligen så att oljebolaget övervältar skatten på konsumenten genom att inkludera skatten i priset på drivmedel som bensin.

Under de senaste åren har en rad nya lagkrav uppställts avseende fordon som drivs med fossila bränslen.³¹ För tillverkare av bilar och lätta lastbilar som säljs inom EU gäller nya krav på minskade koldioxidutsläpp. Utsläppen från sådana fordon som säljs inom EU ska reduceras kraftigt mellan åren 2025 och 2030. På motsvarande sätt ska också utsläpp från tunga lastbilar reduceras.

Den svenska koldioxidskatten är fokuserad på utsläpp av koldioxid som härrör från fossila bränslen som används för drivmedel och uppvärmning. Det finns dock även andra verksamheter som bidrar till koldioxidutsläpp. Stål- och cementtillverkning bidrar relativt sett till en betydande del av utsläpp av koldioxid. Traditionell ståltillverkning kräver fossilt bränsle i form av kol, och kolförbränningen medför förstas utsläpp av koldioxid. Även tillverkningen av cement medför utsläpp av koldi-

³⁰ Den regering som tillträdde under hösten 2022 har genomfört en rad ändringar i energiskattelagen, som träder i kraft i början av år 2023. Det har dessvärre inte varit möjligt att inom ramen för denna artikel behandla dessa omfattande förändringar, utan jag får återkomma till dem i ett annat sammanhang.

³¹ Se härom prop. 2020/21:1, Budgetproposition för 2021, bilaga Klimatredovisning, s. 142–145.

oxid. För närvarande finns undantag från koldioxidbeskattning vad gäller ståltillverkning. Det skäl som brukar anföras är att en koldioxidbeskattning skulle medföra en fördyring av svenskt stål som skulle försvåra den internationella konkurrensen för svenska stålproducenter.

Under de senaste åren har initiativ tagits för att i Sverige producera så kallat ”grönt stål”, som inte kräver kolförbränning i tillverkningsprocessen. Det slaget av ståltillverkning kräver emellertid stora mängder elektricitet, och härigenom uppstår ett dilemma. Är utbyggnad av kraftstationer i floder och älvar ett alternativ för att säkra elförsörjningen? Är elkraft producerad i befintliga eller nya, moderna kärnkraftverk ett hållbart alternativ? För den här framställningens syften får det vara tillräckligt att lyfta fram dessa problem, som förstås sträcker sig bortom skatterättens område.

5 Avslutande reflektioner

Sverige var en av de första staterna i världen som införde koldioxidbeskattning. Uttaget av koldioxidskatt sker i enlighet med energiskattelagen som delvis bygger på EU:s energiskattedirektiv. Vad gäller exempelvis koldioxidbeskattning har Sverige valt att gå längre än vad direktivet kräver. I normalfallet är det leverantören av exempelvis bensin som är skattskyldig för koldioxidskatten och som betalar in den till staten. I praktiken är det emellertid slutkonsumenten som i stor omfattning bär bördan av skatten eftersom den övervältras genom att den ingår i priset för varan när konsumenten köper den. Energiskattelagen är svårtillgänglig både genom sin övergripande struktur och genom de hänvisningar som sker till annan lagstiftning. En översyn av energiskattelagen är önskvärd. Visserligen är det specialister vid företag och Skatteverket som tillämpar lagen, men ytterst är det vanliga konsumenterna som bär skattebördan.

Det finns vissa allmänna syften med koldioxidbeskattning som bör lyftas fram. Det första syftet är en frikoppling mellan negativ miljöpåverkan och ekonomisk tillväxt.³² Det ska med andra ord vara möjligt för ett samhälle att ha ekonomisk tillväxt utan att det medför ökad negativ miljöpåverkan. Sverige införde koldioxidbeskattning år 1990, och sedan dess

³² Se härom Åkerfeldt, Hur en koldioxidskatt kan bidra till en bättre värld, SvSkT, 2018, s. 698 ff.

har utsläppen av koldioxid minskat med 26 procent samtidigt som bruttonationalprodukten har ökat med 75 procent.³³

För att koldioxidskatten ska fungera som styrmedel bort från användningen av exempelvis fossila bränslen är det viktigt att samhället också tillhandahåller alternativ. Alternativen kan erbjudas av både privata och statliga aktörer, men staten bör enligt min mening ha ett särskilt ansvar för den övergripande bevakningen av området och för att tillhandahålla incitament och infrastruktur som syftar till att minska koldioxidutsläppen. Genom klimatlagen (2017:720) har staten också tagit ett sådant övergripande ansvar.³⁴

I denna artikel har uttaget av koldioxidskatt diskuterats i ljuset av både det internationella och nationella arbetet för att minska koldioxidutsläppen. Här har diskuterats koldioxidskatt och handel med utsläppsrätter. Dessa åtgärder är en börda för den som släpper ut koldioxid, skatt respektive avgift. Följden blir att utsläppen minskar, och i vilken grad beror på skattens eller avgiftens storlek. Ett annat förhållningssätt är att subventionerna – ge bidrag – till den som minskar sina utsläpp av koldioxid. Det har lämnats tänkvärda förslag om att också införa, eller förstärka redan befintliga, statliga subventioner för den som tar bort koldioxid. Andersson förespråkar ett system som symmetriskt behandlar utsläpp av koldioxid i jämförelse med borttagande av koldioxid.³⁵ I ett sådant system ska ett utsläpp av ett ton koldioxid ge en skatt eller avgift som är lika stor som den subvention som erhålls om någon, exempelvis ett företag, tar bort ett ton koldioxid.³⁶

En starkt bidragande faktor till de minskade koldioxidutsläppen i Sverige gäller metoden för uppvärmning av bostadshus och kontor. Före 1990-talet skedde uppvärmningen i hög grad med fossila bränslen, inte

³³ Åkerfeldt, a.st.

³⁴ Klimatlagen (2017:720) är en kort lag med fem paragrafer. Den reglerar regeringens klimatpolitiska arbete, vad arbetet ska syfta till och hur det ska bedrivas. Det framgår bl.a. (2 §) att arbetet ska vara inriktat på att minska utsläppen av koldioxid och andra växthusgaser.

³⁵ Andersson, Skatter för att minska koldioxid i atmosfären, SvSkT, 2020, s. 367–377.

³⁶ A.a. s. 376. Brännlund och Krström har föreslagit att helt avskaffa eller i varje fall kraftigt minska energiskatten. Den borttagna energiskatten skulle finansieras med en justerad mervärdesskatt. Bakgrunden till detta förslag är framförallt att energiskatten i hög grad är baserad på fossila bränslen, och dessa är på väg att fasas ut genom en rad andra åtgärder från lagstiftarens sida. Se Brännlund och Krström, Svensk miljöbeskattning – ett reformförslag, SNS, Stockholm, 2020.

minst med oljeeldade värmepannor. Under de senaste decennierna har en övergång skett till kommunala fjärrvärmeverk som förser tätorter med uppvärmning. Fjärrvärmeverken drivs i betydande omfattning genom förbränning av förnyelsebara energikällor och hushållsavfall.³⁷ Ett utbyggt system för kollektivtrafik möjliggör förstås övergång från fossil-drivna fordon till tåg, buss och spårvagn som drivs med el eller andra alternativa energikällor.

I början av år 2021 var det 25 stater som hade någon form av koldioxidskatt, och merparten av dem var europeiska stater.³⁸ Det kan dock noteras att varken Tyskland eller Italien hade någon koldioxidskatt vid denna tidpunkt. Fyra av världens största utsläppare av koldioxid har inte någon koldioxidskatt, nämligen Folkrepubliken Kina, Ryska federationen, Indien och USA. År 2018 stod dessa fyra stater för mer än 50 procent av världens koldioxidutsläpp.³⁹ Konsumenter av varor och tjänster producerade i dessa stater finns emellertid över hela världen. Det globala samhällsansvaret för utsläppen vilar på många axlar.⁴⁰

Problemet med koldioxidutsläpp är globalt. Självfallet vore globala lösningar att föredra för att lösa problemet. En åtgärd lär emellertid inte vara tillräcklig, utan ett spektrum av olika åtgärder krävs. Koldioxidskatt är en viktig komponent för att nå målet att den globala uppvärmningen inte ska överstiga 1,5 grader Celsius fram till år 2050, vilket beslutades på Förenta nationernas miljökonferens, COP26, i Glasgow i november 2021.

Det finns också förslag om att införa hållbarhetsaspekter inom ramen för OECD/G20:s förslag om Pelare 1.⁴¹ Kanske är det kombinationen av å ena sidan pålagor i form av skatter och avgifter, och å andra sidan bidrag för att främja rening och infångning av koldioxid som är den mest effektiva vägen framåt. På ett generellt plan är förstås medvetenheten om klimatförändringarna av stor betydelse. Information baserad på vetenskaplig grund är ett fundament, liksom en levande kritisk debatt om klimatförändringarna och deras orsaker.

³⁷ Åkerfeldt, a.st.

³⁸ Uppgifterna om koldioxidbeskattning i världen är hämtade från VanderWolk, Carbon tax: The global perspective, Bulletin, 2021, s. 250–255, här s. 251.

³⁹ A.st.

⁴⁰ Olika slags avgifter och skatter finns på utsläpp av växthusgaser i alltför många stater, även i många utvecklingsländer, se OECD, Pricing Greenhouse Gas Emissions, Paris, 2022, bl.a. s. 50.

⁴¹ Chatel och Li, Repurposing Pillar One into an incremental global tax for sustainability: A collective response to a global crisis, Bulletin, 2021, s. 230–249.

I USA sker för närvarande en satsning på infångning av koldioxid, vilket går under beteckningen "carbon capture and storage", förkortat "CCS". Detta är en del av Biden-administrationens mål att kraftigt reducera nettoutsläppen till år 2050. Det finns dessutom särskilda skatteincitament till företagen för att investera i CCS. Åtgärder angående CCS är ännu bara i början men de kan komma att öka under den närmaste tiden. Kritiska röster har höjts som uttrycker att CCS är ett sätt för de stora oljeföretagen att fortsätta sin utvinning av olja och gas, och att det försenar övergången till förnybara eller fossilfria bränslen.⁴²

Den 16 augusti 2022 undertecknade president Joe Biden "the Inflation Reduction Act" som bland annat innehåller omfattande stödåtgärder till USA:s näringsliv för att investera i hållbar teknik och skatteincitament för att använda hållbara energikällor.⁴³ Från europeiskt håll har kritik framförts mot den amerikanska lagstiftningen eftersom utländska företag, med vissa undantag, inte omfattas av stimulansåtgärderna. Det amerikanska initiativet kan komma att följas av liknande europeiska initiativ.⁴⁴

Energibeskattnings är på väg att bli ett av de viktigaste områdena i internationell skatterätt. Utvecklingen sker för närvarande i mycket hög takt. Om de globala klimatmålen ska nås är skatterätten ett viktigt redskap.

⁴² Se Financial Times, 20 October 2022, "Put up or shut up": can Big Oil prove the case for carbon capture?

⁴³ Robes Santos, Biden signs Inflation Reduction Act with 15% corporate minimum tax, other tax measures, IBFD, 17 August 2022.

⁴⁴ Farris, European Council president: Differences remain with US over Inflation Reduction Act, IBFD, 20 January 2023; and Farris, Germany and France allied against US Inflation Reduction Act; Turnabout fair play?, IBFD, 24 January 2023.