Emil Elgebrant

Utsläppsrättshandeln och det skatterättsliga avdragsförbudet för sanktionsavgifter

Handelssystemet med utsläppsrätter introducerades i Sverige den 1 januari 2005. En av många beståndsdelar i handelssystemet är den kvotpliktsavgift som utgår i händelse av att det årliga överlämnandet av utsläppsrätter visar sig vara otillräckligt.

Regeringen har vid den skattemässiga hanteringen av kvotpliktsavgiften förutsatt att sanktionsavgiftsbegreppet är oproblematiskt vid bedömandet av avdragsförbudet i 9 kap. 9 § IL. Kvotpliktsavgiften har kort och gott ansetts som icke avdragsgill. I den rättsvetenskapliga debatten har det däremot förekommit en omfattande diskussion om vad som utgör en offentligrättslig sanktionsavgift.

Framöver kommer sannolikt domstolarna att behöva ta ställning till vissa principiella frågor för att avgöra om kvotpliktsavgiften och andra avgifter utgör en avdragsgill kostnad eller inte. Då nya avgifter med internationell bakgrund och med skilda syften introduceras i det svenska rättssystemet är det inte självklart vad som skall anses utgöra en sanktionsavgift.

1 Inledning[1]

I ett svenskt perspektiv är handel med utsläppsrätter ett i raden av nya handelssystem där lagstiftaren lämnat en traditionell syn på miljöpolitiken.[2] Utsläppsrättshandeln berör en rad olika rättsområden och har en komplex funktion som i många hänseenden skall hanteras inom befintlig lagstiftning. Ett exempel på detta är den kvotpliktsavgift som utgår vid otillräckligt överlämnande av utsläppsrätter.[3]

[1] Artikeln anknyter till mitt pågående arbete med en doktorsavhandling vid Stockholms universitet, *Handel med utsläppsrätter i ett interdisciplinärt perspektiv – sakrätt, redovisningsrätt och skatterätt.* Handledare är Göran Millqvist och biträdande handledare Jesper Öberg. Artikelns syfte är främst att initiera en diskussion i frågan då utvecklingen på området är omfattande vilket leder till nödvändiga löpande justeringar. Jag tackar Peter Melz, Jesper Öberg, Roger Persson Österman m.fl. som lämnat värdefulla synpunkter och kommentarer till artikelns ursprungliga manus. Jag ansvarar givetvis själv för innehållet i artikeln.

[2] En utvidgning av marknadsbaserade styrmedel planeras både nationellt och internationellt bl.a. inom jordbruks- och transportsektorn. Se vidare regeringens budgetproposition för 2006 samt EU:s miljöråd som den 2 december 2005 beslutade att inkludera flyget i handel med utsläppsrätter. Ett direktivförslag väntas från kommissionen mot slutet av 2006.

[3] Den avgift som utgår vid otillräckligt överlämnande av utsläppsrätter benämns av lagstiftaren enbart som *avgift*. I denna artikel har jag genomgående valt att använda termen *kvotpliktsavgift* då denna term på ett tydligare sätt anknyter till den funktion avgiften har (jämför med handelssystemet för elcertifikat). Även behovet av att i framställningen skilja olika avgifter ifrån varandra har bidragit till valet av terminologi.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:07

Inom ramen för företagsbeskattningen har offentligrättsliga avgifter i vissa sammanhang ansetts kunna utgöra en avdragsgill driftskostnad medan offentligrättsliga sanktionsavgifter normalt sett inte ansetts som avdragsgilla. I avsaknad av aktuell praxis på området *kan* avdragsförbudet i 9 kap. 9 § inkomstskattelagen (1999:1229) [Cit IL] tolkas som om det är tillräckligt att det i propositionen *föreslås* att en avgift torde vara en icke avdragsgill sanktionsavgift för att avdragsförbudet därmed skall vara tillämpligt.[4] Syftet med den nya generella utformningen av avdragsreglerna var vid tillkomsten av IL att öppna för en mer konsekvent skatterättslig hantering av offentligrättsliga sanktionsavgifter.[5] Innebörden av begreppet offentligrättslig sanktionsavgift är dock omtvistad och har till viss del varit beroende av i vilket sammanhang den har diskuterats.

För att motverka en snedvridning i konkurrensen mellan medlemsländerna i EU förutsätter det s.k. *handelsdirektivet*[6] att utsläppsrättshandeln är enda miljöpolitiska styrmedel för koldioxidutsläpp. Då det skatterättsliga avdragsförbudet kan ha en miljöstyrande effekt kan det ifrågasättas om det är lämpligt med en öppen lagstiftningsteknik där avdragsreglerna framstår som oklara.

Förutom utsläppsrättshandelssystemets miljöstyrande effekter är även de företagsekonomiska effekterna på handeln starkt beroende av de skatterättsliga avdragsreglerna. Den ekonomiska betydelsen av enbart handelssystemet med utsläppsrätter är omfattande då utsläppsrätter i dagsläget handlas till närmare 26 euro, drygt 245 kronor, per ton koldioxid. Omsättningen enbart på den europeiska marknaden bedöms omfatta omkring 1,5 miljarder ton koldioxid per år. Det motsvarar ett värde på drygt 368 miljarder svenska kronor med dagens handelskurs.[7]

2 Närmare om kvotpliktsavgiften

Kvotpliktsavgiften är en del av ett internationellt handelssystem med utsläppsrätter. FN:s klimatkonvention undertecknades av 154 stater vid världstoppmötet om miljö och utveckling i Rio de Janeiro 1992. På konventionens tredje partsmöte, i Kyoto december 1997, antogs det s.k. *Kyotoprotokollet.* Industriländerna åtog sig därmed att minska sina koldioxidutsläpp med drygt fem procent under den första s.k. åtagandeperioden, dvs. åren 2008–2012, jämfört med 1990 års nivå. EU:s medlemsstater har åtagit sig att minska utsläppen med åtta procent. Kyotoprotokollet trädde i kraft den 16 februari 2005 och i enlighet med handelsdirektivet införde Sverige den 1 januari 2005, lag (2004:1199) om handel med utsläppsrätter [Cit LHU].

Utsläppsrättshandeln har primärt två grundläggande funktioner. Den *första* funktionen är att globalt minska koldioxidutsläppen genom att över tid minska

---

[4] I prop. 2004/05:33, *Skatteregler för elcertifikat och utsläppsrätter* s. 15, framgår att kvotpliktsavgiften inte torde få dras av enligt 9 kap. 9 § IL. Liknande ställningstagande har regeringen gjort i författningskommentaren till lag (2003:113) om elcertifikat, prop. 2002/03:40 s. 61.

[5] Se prop. 1999/2000:2 s. 109, Skattelagskommittén föreslog dock en fortsatt katalogisering av de sanktionsavgifter som inte skulle vara avdragsgilla men regeringen ansåg att detta var missvisande och vilseledande.

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

[7] Siffrorna angående dagsvärdet på utsläppsrätter är hämtade från svensk Nordpool 2006-02-28 och angående den förväntade omsättningen från Dagens Industri 2004-12-17, *Skorstensröken gör debut på börsen*, av Cecilia Aronsson.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:07

den totala tillgången på utsläppsrätter. Den *andra* funktionen är att kostnadseffektivisera koldioxidutsläppen genom att möjliggöra handel med utsläppsrätter. För att inte snedvrida konkurrensen mellan medlemsstaterna skall den nationella rätten verka för att utsläppsrättshandeln skall vara enda miljöpolitiska styrmedel för koldioxidutsläpp i den tillståndspliktiga sektorn.[8] I regeringens budgetproposition för 2006 föreslås att koldioxidskatten avskaffas helt för de anläggningar som omfattas av handeln med utsläppsrätter.[9]

Den tillståndspliktiga företagssektorn i Sverige skall den 30 april varje år överlämna utsläppsrätter motsvarande faktiska utsläpp med äventyrs att en kvotpliktsavgift utgår. Om de faktiska utsläppen överstiger överlämnade utsläppsrätter utgår en fast kvotpliktsavgift på 100 euro per överstigande ton koldioxid. Under den inledande handelsperioden, 2005-2007, gäller dock ett lägre motsvarande belopp på 40 euro/ton koldioxid.[10]

Handelsdirektivet och LHU formulerar kvotpliktsavgiften som en *påföljd* som strikt drabbar verksamhetsutövare som inte överlämnar utsläppsrätter motsvarande faktiska utsläpp av koldioxid i rätt *tid*. Även om överlämningen av utsläppsrätter inte genomförs i tid och kvotpliktsavgift utgår, kvarstår skyldigheten *att* överlämna. När kvotpliktsavgift utgår flyttas tidpunkten för fullgörelse fram till efterföljande rapporteringstillfälle, enligt 8 kap. 7 § LHU.[11] En brist i redovisningen för år 2005 måste således inte fullgöras med korrekt antal utsläppsrätter förrän vid rapporteringen år 2007.[12] En ytterligare, och i svensk rättstradition ovanlig påföljd, är att tillsynsmyndigheten skall offentliggöra namnet på den verksamhetsutövare som underlåter att överlämna utsläppsrätter.[13]

För att driva in fordringar som uppkommit med anledning av LHU, exempelvis kvotpliktsavgiften, tillämpas lagen (1997:484) om dröjsmålsavgift vilket innebär att en progressiv dröjsmålsavgift i relation till fordran utgår.[14] Att utfärda vite för att förmå en verksamhetsutövare att överlämna tillräcklig mängd utsläppsrätter i tid är inte möjligt då vitesmöjligheten endast kan utnyttjas för att säkerställa myndighetens tillsyn.[15]

I en av regeringen överlämnad lagrådsremiss från den 19 januari 2006, *Utvecklad utsläppshandel för minskad klimatpåverkan*, föreslås att även utebliven *verifieringsrapport* om utsläppen skall avgiftsbeläggas. Avgiften är satt till ett fast belopp á 20 000 kronor och tillsynsmyndigheten kommer dessutom ha möjlighet att själv uppskatta föregående års utsläpp. Förslaget har i skrivande stund ännu inte resulterat i en proposition men lagrådet har den 8 februari 2006 yttrat sig angående remissen utan erinran i aktuell del. Som jag kommer att utveckla vidare i de följande avsnitten är nya avgifter i internationella handelssystem *generellt* problematiska, både i ett nationellt och internationellt perspektiv.

---

[8] Ingressen till handelsdirektivet, p (23)

[9] I *Grönboken om handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom Europeiska unionen* (KOM 2000 (87) slutlig), s. 24 framgår att möjligheterna att *kombinera* energibeskattning och handel med utsläppsrätter bör organiseras på ett sätt som gör att de olika styrmedlen kompletterar varandra. Båda instrumenten kan visserligen användas samtidigt inom olika sektorer i näringslivet, men om de används parallellt inom en och samma sektor kan det påverka konkurrenskraften negativt.

[10] Handelsdirektivet, artikel 16 p. 3 och 4 samt 8 kap. 6 § LHU

[11] Motsvaras av artikel 16 p. 3 i handelsdirektivet

[12] Prop. 2004/05:18 s. 69

[13] Handelsdirektivet art 16 p. 2 samt 8 kap. 5 § LHU

[14] Enligt 41 § förordning (2004:1205) om handel med utsläppsrätter

[15] 7 kap. 2 § LHU

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:07

3 Kvotpliktsavgiften som driftskostnad?

Utsläppsrätter är ofta en nödvändig förutsättning för att bedriva viss verksamhet då den verksamma anläggningen är tillståndspliktig enligt lag.[16] Underlåtenhet att överlämna utsläppsrätter i tid, som i sin tur leder till kvotpliktsavgift, bör inte utan vidare kunna jämställas med andra nödvändiga utgifter i en näringsverksamhet. Kvotpliktsavgiften kan trots detta *upplevas* som en driftskostnad i verksamheten då det råder en viss valfrihet vid vilken tidpunkt en verksamhetsutövare de facto väljer att överlämna tillräcklig mängd utsläppsrätter. Då priset på utsläppsrätter bestäms utifrån dagskursen på en marknad kan kostnaden för att köpa tillräcklig mängd utsläppsrätter vid årets överlämnandetidpunkt bedömas som högre än motsvarande kvotpliktsavgift. Det har visat sig att elproducenter, vid handel med elcertifikat, har agerat som om de har ett reellt handlingsalternativ mellan överlämnande och kvotpliktsavgift.[17] Detta *affärsmässiga* ställningstagande kan mycket väl bli verklighet även för verksamhetsutövare inom handelssystemet för utsläppsrätter.

I inkomstskattelagen finns inget generellt avdragsförbud för offentligrättsliga avgifter utan den grundläggande bestämmelsen angående vad som anses som avdragsgillt i näringsverksamhet återfinns i 16 kap. 1 § IL. Det grundläggande kravet är att utgifterna har ett visst *samband* med att förvärva och bibehålla inkomster i näringsverksamheten. Särskilda skatter och avgifter som avser näringsverksamhet skall dras av enligt 16 kap. 17 § IL. Motsvarande äldre lagstiftning, 23 § anvisningar punkt 23 1st kommunalskattelagen (1928:370) [Cit KL], angav på liknande sätt att avgifter som hade ett samband med att förvärva och bibehålla inkomster var avdragsgilla.[18] Ofta rörde det sig om avgifter som på ett eller annat sätt förutsatte en motprestation från det allmänna men även andra typer av avgifter kunde leva upp till sambandskravet. I ett aktuellt mål, men där reglerna i KL tillämpades[19] uppställdes krav på att avgiften både skulle bedömas som en driftskostnad och att uttrycklig lagbestämmelse för att avdrag skulle kunna vägras inte fanns.[20] Som exempel kan nämnas att koldioxidskatten i vissa fall kunde betraktades som nödvändig för vinstgenereringen i näringsverksamheten och då uttryckligt avdragsförbud saknades i KL ansågs koldioxidskatten som avdragsgill.[21]

Avdragsförbudet för böter och offentligrättsliga sanktionsavgifter följer av regeln i 9 kap. 9 § IL. Avdragsförbudsregel innehåller, till skillnad från sin föregångare i 20 § 2st KL, inga exempel på vilka avgifter som avses. De offentligrättsliga avgifter som enligt 20 § 2st KL ansågs som icke avdragsgilla bildade, utifrån

[16] Se 2 kap. LHU

[17] Se Dagens Industri 2004-08-04, *Eljättarna struntar i elcertifikat*, av Carl Björk.

[18] "avdrag får göras för... speciella för näringsverksamheten utgående skatter och avgifter till det allmänna".

[19] KR i Sundsvalls dom den 26 augusti 2002, mål nr 580-1999 Avdrag medgavs för konkurrensskadeavgift på grund av brott mot Romfördraget.

[20] Se även plenumavgörandet i Regeringsrätten, RÅ 1980 1:12, där frågan om skadestånd, som arbetsgivare utgivit till arbetstagarorganisation för åsidosättande av förhandlingsskyldighet enligt lagen om medbestämmande i arbetslivet, ansågs utgöra avdragsgill omkostnad i arbetsgivarens rörelse. I RÅ 1987 ref. 7 medgavs en bank avdrag för erlagt särskild avgift på grund av att banken åsidosatt likviditetskrav enligt lagen (1974:922) om kreditpolitiska medel. I båda fallen krävdes uttrycklig bestämmelse att avgiften alternativt skadeståndet var uppräknade i 20 § 2st KL för att avdrag skulle kunna vägras.

[21] Se vidare Asbjörn Eriksson i *Svensk juridisk nationalrapport, NSFS 32, 1995* [Cit Asbjörn Eriksson], *s.* 235 och 237.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:07

ett vidare systematiskt perspektiv, inte en enhetlig grupp av avgifter. I tillämpningen av avdragsförbudsreglerna i KL fanns exempel på avdragsgilla avgifter som utgick som följd av en gärning som även var sanktionerad med straff i straffrättslig mening.[22] Ibland var avgiften förenad med vite[23] och ibland var dröjsmålsavgiftslagen tillämplig som komplement för att driva in avgifterna. Det förekom även att klagan av en avgift var kopplad till processreglerna om böter i rättegångsbalken. I den senare skatterättsliga debatten har framförts att offentligrättsliga sanktionsavgifter i inkomstskattesammanhang bör användas för att beskriva avgifter vars uppgift är att beivra beteende som i princip är *systemundergrävande*.[24]

Den lagtekniska skillnaden mellan 20 § 2st KL och 9 kap. 9 § IL innebär troligtvis att kravet på uttrycklig lagbestämmelse för vägrat avdrag har fallit bort, medan sambandskravet fortfarande torde vara aktuellt. Katalogen av avgifter i både 20 § 2st KL och 23 § anvisningar punkt 23 1st KL var, enligt förarbetena till IL, inte uttömmande vilket ansågs som olyckligt.[25] Vid tidpunkten för utredningsarbetet av IL omfattades i princip alla offentligrättsliga sanktionsavgifter av ett avdragsförbud, antingen genom lag eller genom praxis. Behovet av enkelhet betonades samt möjligheten att i lagen undanta vissa avgifter i framtiden om skäl då uppstod. Det bör dock uppmärksammas att vid tidpunkten för lagstiftningsarbetet var termen offentligrättslig sanktionsavgift inte oomstridd. Antalet offentligrättsliga sanktionsavgifter var även tämligen begränsade och nästan alla sanktionsavgifter hade, till skillnad från kvotpliktsavgiften, sitt ursprung i det svenska rättssystemet.

Några rättsavgöranden som tolkar de nya avdragsreglerna i IL har, vad jag kunnat finna, dock ännu inte kommit. Avsaknaden av en skatterättslig uttrycklig reglering eller praxis kommer troligtvis att leda till en diskussion om det är *tillräckligt* att benämna en avgift som offentligrättslig sanktionsavgift i förarbetena för att avdragsförbudet i 9 kap 9 § IL skall vara tillämplig. En möjlig utveckling är att en offentligrättslig tolkning av vad som utgör en sanktionsavgift får större betydelse än förut. Som jag kommer att diskutera utförligare nedan, är ändå risken uppenbar att domstolarna framöver kommer att behöva ta ställning i frågan.

Om en avgift betraktas som en offentligrättslig sanktionsavgift kan det ovan nämnda sambandskravet i 16 kapitlet IL visa sig verkningslöst. Det kan därför vara ändamålsenligt att placera kvotpliktsavgiften i ett vidare systematiskt sammanhang.

---

[22] *Vattenföroreningsavgiften* som utgår enligt 8 kap. lag (1980:424) om åtgärder mot förorening från fartyg var uppräknad som icke avdragsgill i 20 § 2st KL men gärningen är även belagd med böter och fängelse om uppsåt eller oaktsamhet föreligger. Liknande gällde för *övertidsavgift* enligt 26 § arbetstidslag (1982:673) där samma gärning kan ge böter eller fängelse. *Företagsbot* enligt 36 kap. 7 § BrB var inte heller avdragsgill och utgör påföljd av brott.

[23] Exempel på detta var *byggnadsavgift*, *särskild avgift* samt *tilläggsavgift* enligt 10 kap. 4-7 §§ Plan- och bygglag (1987:10), *lagringsavgift* enligt Lag (1984:1049) om beredskapslagring av olja och kol samt *lagringsavgift* enligt lag (1985:635) om försörjningsberedskap på naturgasområdet.

[24] Se remissvar från juridiska fakultetsnämnden, Stockholms universitet, 2004-08-16, Dnr SU 302-1723-04

[25] I förarbetena till IL, prop. 1999/2000:2 del 2 s. 200, angavs som skäl till den ändrade formuleringen av 23 § KL att "[u]ppräkningen är inte komplett i nuvarande lagstiftning. Även andra särskilda skatter och avgifter får dras av, såsom tull. Bestämmelsen har under åren ändrats genom att nya skatter och avgifter tillkommit medan andra tagits bort. Regeringen anser att exemplifieringen i lagtexten är onödig varför den har tagits bort i regeringens förslag". Angående skälen till ändringen av 20 § KL, se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 107-109.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:07

4 Kvotpliktsavgiften i ett vidare systematiskt perspektiv

I svensk rätt har termen *sanktionsavgift* inte något enhetligt innehåll och hittills har valet av terminologi saknat egentlig juridisk betydelse både i ett offentligrättsligt och skatterättsligt sammanhang. Gränsdragningsproblemen mellan olika ekonomiska pålagor från det allmänna såsom avgifter, viten, böter, andra straffrättsliga pålagor eller skatt är ofta omfattande och det är svårt att ställa upp enhetliga kriterier som i alla sammanhang skiljer olika pålagor åt.

Gränsdragningen mellan sanktionsavgifter och andra offentligrättsliga avgifter utgår i ett *offentligrättsligt* perspektiv ifrån regeringsformens kompetensregler.[26] Dessa regler kategoriserar statliga avgifter utifrån grundantagandet att avgifter, till skillnad från skatt, utgör ett slags vederlag för en direkt motprestation, s.k. *prestationsavgifter*.[27] I första hand kan det röra sig om frivilliga avgifter i form av administrativa avgifter av skilda slag, exempelvis avgifter i samband med prövning och tillsyn av en rättsregel, avgifter för att behandla en ansökan eller inträde till ett museum. Gemensamt är att avgiften skall utgöra ett rimligt vederlag för en frivillig prestation.

Avgifter som utgör ett utpräglat åliggande eller ingrepp har i den offentligrättsliga litteraturen benämnts som s.k. *tvångsavgifter* och har det gemensamt att ingen direkt motprestation utgår, den enskilde är rättsligt eller faktiskt tvingad att anlita en prestation och avsikten med avgiften är att ge staten inkomster som klart överstiger kostnaderna för prestationen.[28] Denna uppluckring av motprestationskravet har motiverats av att ett *visst* kostnadssamband mellan avgiften och motprestationen finns i avgiftskonstruktionen.[29] Krav som har uppställts, vid gränsdragningen mot skatt, för att pålagan skall kunna betraktas som en avgift i offentligrättslig mening är att det skall föreligga ett näringsreglerat syfte samt att avgiften återgår till näringen. Näringsrelaterade syften kan även innefatta miljöeffekterna av verksamheten.[30] Detta innebär att gränsen mellan exempelvis punktskatt och tvingande avgifter i vissa fall kan bli mycket otydlig. Sambandet mellan motprestation och vederlag kan således visa sig vara både otydligt och vagt. Ett sätt att avgöra om det föreligger ett motprestationsmoment i avgiftskonstruktionen är att beakta avgiftens beräkningsgrund. Är beräkningsgrunden faktiskt eller uttalat beroende av ökade kostnader från samhällets sida, med krav på viss precision, talar det för att det rör sig om en avgift som avses i 8 kap. 3 § RF.[31]

Mycket talar för att kvotpliktsavgiftens syfte är att upprätthålla respekten för handelssystemet. Utformningen i både handelsdirektivet och LHU ger en viss affärsmässig valfrihet i *när* överlämnandet av utsläppsrätterna skall ske. När denna affärsmässiga valfrihet utnyttjas *kan* det skapas en viss merkostnad för samhället p.g.a. det försenade överlämnandet. Den huvudsakliga delen av avgiften torde dock istället ha ett *annat* innehåll än vederlag för en prestation. Något stöd i handelsdirektivet eller LHU för att beräkningen av kvotpliktsavgiftens storlek kan kopplas till en kostnadstäckning av samhällets merkostnad för kontroll eller

[26] 8 kap. 3 § RF.
[27] Se prop. 1973:90, s. 213.
[28] Wiweka Warnling-Nerep, Annika Lagerqvist, Veloz Roca, Jane Reichel, *Statsrättens grunder*, 2005, s. 214.
[29] De avgifter som tidigare fanns som ett led i prisregleringen inom jordbrukets och fiskets områden ansågs utgöra avgifter och inte skatter i statsrättslig bemärkelse, prop. 1973:90 s. 219.
[30] Se Asbjörn Eriksson, s. 191 samt uttalande av lagrådet i prop. 1989/90:141, bilaga 7, s. 53.
[31] Se Asbjörn Eriksson, s. 192.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:07

någon slags schablonberäkning av miljökostnader finns inte. Det förhåller sig snarare så att handeln med utsläppsrätter inte genererar något tillskott alls till statskassan. Tilldelningen av utsläppsrätter är i dagsläget gratis[32] och förutom kvotpliktsavgiften är de enda intäkterna staten får från utsläppsrättshandeln diverse administrativa avgifter som i princip är självtäckande.

Långt ifrån alla statliga avgifter utgör, på ovan beskrivna sätt, ett vederlag för en motprestation och lagstiftaren har de senaste decennierna använt sig av termen avgift trots att det i realiteten har varit fråga om skatt eller straff. Offentligrättsliga sanktionsavgifter beskrivs i den offentligrättsliga litteraturen som en straffliknande sanktion där sanktionsavgifter utgår för en gärning som förut varit belagd med straff. Sanktionsavgifter kan också utgå för att garantera efterlevnaden av en regel utan att den förut varit kriminaliserad. En förutsättning är att avgiften utgör en sanktion av något slag.

I den offentligrättsliga debatten har det diskuterats ifall sanktionsavgifter skall utgöra tvångsavgifter enligt 8 kap. 3 § RF eller om de istället skulle uppfattas och behandlas som straff.[33] I denna debatt framkom bl.a. att det ligger nära till hands att sanktionsavgifter helt enkelt uppfattas som en form av tvångsavgifter.[34] Klart var dock att sanktionsavgifter trots sin benämning inte var avgifter i regeringsformens mening.[35]

Gränsdragningen mellan straff och sanktionsavgifter har i den offentligrättsliga litteraturen även beskrivits enligt följande:

> "En ekonomisk sanktion som utgår med stöd i författning och tillfaller det allmänna är en sanktionsavgift och inte något straff eller någon straffavgift, om den av lagstiftaren utpekas och behandlas som en sanktionsavgift".[36]

Sanktionsavgifter skiljer sig, enligt detta senare synsätt, från straff såtillvida att en avgift blir en sanktionsavgift genom att lagstiftaren utpekar och behandlar avgiften som en sådan och att avgiften tillfaller det allmänna. Sanktionsavgifter har helt enkelt föreslagits utgöra en självständig rättsfigur, *sui generis*, vid sidan om de straffrättsliga sanktionerna.[37] De senaste åren har det dock, genom europarättens mer strikta krav på rättssäkerhetsgarantier, etablerats en praxis som under vissa förutsättningar likställer sanktionsavgifter med straff. Vid tillämpningen av artikel 6 i *Konvention angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna*[38] framhålls primärt tre kriterier som anses avgörande för vad som menas med ett straff i konventionens mening. Det första är *klassificeringen i den nationella rätten*[39], det andra och tredje kriteriet är *gärningens natur* och *påföljdens karaktär och stränghet*. Kriterierna är alternativa även om en kumulativ metod kan användas om de tre kriterierna inte leder till någon säker slutsats. Med ledning av en rad

[32] Se 3 kap. 4 § LHU. Den svenska lagstiftaren valde en kostnadsfri tilldelning av utsläppsrätter för den inledande handelsperioden 2005-2007. Handelsdirektivet ger dock möjlighet att auktionera ut utsläppsrätter vilket för tillfället övervägs för handelsperioden 2008-2012, se bl.a. SOU 2005:10.

[33] I ett offentligrättsligt perspektiv får detta stor betydelse för hur kompetensreglerna i regeringsformen skall tillämpas.

[34] Se Håkan Strömberg, *Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform*, 1983, s. 67 f.

[35] Se Wiweka Warnling-Nerep, *Sanktionsavgifter – särskilt vid olovligt byggande*, 1987, s. 64.

[36] A.a. s. 78.

[37] A.a. s. 80.

[38] Konventionen är svensk lag genom Lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

[39] Se 1 kap. 3 § BrB.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:07

domar från Europadomstolen konstaterade Regeringsrätten, i mål RÅ 2000 ref 66 I-II, att skattetillägg faller under artikel 6 i Europakonventionen. Skattetillägg är därmed att betrakta som ett straff i konventionens mening trots att den enligt svensk rätt inte betraktas som ett straff.[40] I de fall en offentligrättslig sanktionsavgift *inte* är att betrakta som ett straff i konventionens mening torde således skäl finnas för att avgränsningsproblematiken mellan tvångsavgifter och sanktionsavgifter fortfarande är aktuell.

Den regelmässiga hanteringen av kvotpliktsavgiften i både handelsdirektivet och LHU föreslår att det är fråga om en slags sanktion. Oavsett vilken benämning avgiften har borde det dock vara klart att kvotpliktsavgiftens huvudsakliga syfte, enligt handelsdirektivet, är att sanktionera ett oönskat beteende, d.v.s. otillräckligt överlämnande av utsläppsrätter. Den svenska lagstiftaren har i LHU placerat kvotpliktsavgiften under rubriken "andra sanktioner" och i handelsdirektivet är kvotpliktsavgiften placerad under rubriken "påföljd". Kvotpliktsavgiften är den enda *ekonomiska* sanktionen som kan komma ifråga vid otillräckligt överlämnande av utsläppsrätter.[41] Problem kan dock uppstå då den legala grunden för kvotpliktsavgiften är på europarättslig nivå. Sanktionsavgifter förekommer även i andra länders rättssystem och den europarättsliga regleringen tar som nämnt främst sikte på rättsäkerhetsaspekten. Handel med utsläppsrätter är ett internationellt handelssystem där det förutsätts, främst av konkurrensskäl, att de olika nationella rättssystemen behandlar sanktioner på ett likartat sätt.[42] Enligt handelsdirektivet artikel 16 p1 skall påföljderna i den nationella rätten vara *effektiva, proportionella och avskräckande.* Ifall detta är likställt med vad som utgör straff enligt artikel 6 i Europakonventionen framstår ännu som oklart.

Utifrån ett skatterättsligt perspektiv väcks därmed frågan vad som krävs för att avdragsförbudet i 9 kap. 9 § IL skall vara tillämpligt. Är den nationella hanteringen av avgiften tillräcklig eller måste den offentligrättsliga sanktionsavgiften även ha en europarättslig status som *straff?*

5 Miljöneutral företagsbeskattning?

Inom miljörätten pågår en debatt om huruvida ekonomiska styrmedel enbart har en *sanktionerande funktion* eller utgör en *kostnadstäckning* för samhällets merkostnad. Föroreningar genererar generellt, på lång eller kort sikt, en kostnad för samhället i stort och en grundläggande miljörättslig princip är att förorenaren betalar för denna kostnad, *polluter pays principle.* Denna princip innebär således kortfattat att förorenaren anses betalningsansvarig för den skada som denne

[40] Se vidare Öztürk (dom den 28 april 2004 i mål C-373/02), Engel (dom den 8 juni 1976, Serie A22), Deweer (dom den 27 februari 1980, Serie A 35) samt Kadubec (dom den 2 september 1998, Reports 1998-VI s. 2518).

[41] Offentliggörandet av namnet på den verksamhetsutövare som inte överlämnat tillräcklig mängd utsläppsrätter enligt 8 kap. 5 § LHU kan inte anses som en *ekonomisk* sanktion även om effekten av offentliggörandet kan få ekonomiska konsekvenser. Regeringen har dock i en ännu inte färdigbehandlad lagrådsremiss föreslagit att även utebliven verifieringsrapport om utsläpp skall avgiftsbeläggas. En svensk verksamhetsutövare kan alltså bli avgiftsskyldig både enligt 8 kap. 6 § LHU och den föreslagna nya 8 kap. 5a § LHU. Se vidare *Utvecklad utsläppshandel för minskad klimatpåverkan*, s. 78.

[42] Att i ett svenskt perspektiv avgöra innebörden av utländska juridiska termer är problematiskt. De olika språköversättningarna av artikel 16 benämner dock den svenska termen *avgift* som *amende* i den franska översättningen, som *sanktion* i den tyska och som *excess emissions penalty* i den engelska.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:07

åsamkar.[43] Ekonomiskt är denna merkostnad inte bara svårberäknad, utan bygger till viss del även på ett visst mått av "upplevt" värde.

Det är vanligt förekommande att storleken av miljöavgifter och miljöskatter beräknas utifrån ett visst kostnadssamband mellan olika föroreningar och samhällets kostnad för den skada som uppkommer. Utifrån detta perspektiv *kan* prissättningen av en avgift vara ett uttryck för principen om att förorenaren betalar.[44]

En av handel med utsläppsrätters grundläggande idéer är att *prissättningen* av utsläppsrätterna bestäms utifrån marknadens värdering och inte utifrån en schablonmässig beräkning. Som diskuterades ovan sker prissättningen av kvotpliktsavgiften troligtvis oberoende av kostnaderna för koldioxidutsläpp. Genom avskaffandet av koldioxidskatten och införandet av utsläppsrättshandel frångås, åtminstone utifrån ett traditionellt miljöskatterättslig perspektiv, principen om att förorenaren betalar.[45]

Inkomstskattereglerna kommer, genom avskaffandet av koldioxidskatten, inom kort att vara enda skatterättsliga instrument som hanterar handel med utsläppsrätter. Det skatterättsliga avdragsförbudet för offentligrättsliga sanktionsavgifter har fram till tillkomsten av IL inte *enbart* utgått ifrån offentligrättsliga ställningstaganden. Det har även varit ett sätt för lagstiftaren att de facto skärpa *konsekvenserna* av en sanktionsavgift. Genom att inte medge avdrag för en sanktionsavgift ökas nämligen de ekonomiska konsekvenserna av dess funktion. Främst var det fråga om vissa sanktionsavgifter som inte ansågs ligga inom ramen för en "normal" näringsverksamhet. Förutom att en sanktionsavgift skulle anses som nödvändig för vinstgenereringen och därmed utgöra en kvalificerad driftskostnad krävdes dessutom att sanktionsavgiften inte vara belagd med avdragsförbud enligt 20 § 2st KL. De inkomstskatterättsliga reglerna om avdragsförbud har således hittills i stora delar varit en intern skatterättslig fråga.

Vid införandet av de nya reglerna i IL har det, som jag diskuterat ovan, föreslagits att en allmän offentligrättslig betydelse av termen offentligrättslig sanktionsavgift skall användas vid tolkningen av 9 kap. 9 § IL. I linje med denna tolkning kan den fristående skatterättsliga bedömningen av en avgift som driftskostnad i näringsverksamheten bli överflödig om kvotpliktsavgiften bedöms som en offentligrättslig sanktionsavgift. Det numera generella avdragsförbudet i 9 kap. 9 § IL har därmed ett skärpande inslag vilket påverkar *alla* offentligrättsliga sanktionsavgifter, även kvotpliktsavgiften. Skälet till ändringen av de gamla avdragsreglerna var dock systematiskt, inte att verka skärpande.[46]

Inkomstskattereglerna har hittills, till skillnad från miljöbeskattningen, av tradition inte haft som uppgift att vara ett direkt miljöpolitiskt styrmedel. Denna uppgift har i princip upprätthållits genom uttagande av *miljöskatt*.[47] Olika pålagors miljöstyrande funktion bör dock vara oberoende av deras statsrättsliga karaktär så länge de är tvingande.[48] Miljöskatternas styreffekt är däremot beroende av

[43] Skadan beräknas genom politiska ställningstaganden med marginalkostnader kopplade till kvantitativa och tidsbundna mål som bas, se vidare SIKA 1999:6 s. 53.

[44] Se Asbjörn Eriksson, s. 192.

[45] Istället för att täcka kostnader för uppkomna skador skall de marknadsbaserade styrmedlen fungera som ekonomiskt incitament för att främja vissa syften. Utsläppsrättshandeln syftar förenklat till effektivitetsvinster medan exempelvis handelssystemet för elcertifikat har ett uttalat syfte att främja produktionen av förnybar el, se prop. 2002/03:40.

[46] prop. 1999/2000:2 del 2 s. 109.

[47] Se Nils Mattsson, *Skattepolitik*, 1996, s. 83-85.

[48] Asbjörn Eriksson, s. 194.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:07

om skatten eller avgiften är avdragsgill eller inte.[49] Genom att medge eller förbjuda avdrag av avgifter eller miljöskatter påverkas företagens resultat och därigenom det ekonomiska *incitamentet*. Även om miljöskatter skiljer sig på flera avgörande sätt från sanktionsavgifter bör även sanktionsavgifter ha en styrande effekt för olika miljömål. Sanktionsavgiftens tvingande karaktär har i detta hänseende fler likheter med skatt än med frivilliga avgifter även om styreffekterna givetvis är beroende av fler parametrar än tvångsmomentet. Styreffekten av en sanktionsavgift bör således, på liknande sätt som skatt, vara beroende av utformningen av de skatterättsliga avdragsreglerna.

Kvotpliktsavgiften, som är en del av handelssystemet för utsläppsrätter, bör i första hand bedömas utifrån syftet med utsläppsrättssystemet. Den inkomstskatterättsliga avdragsrätten regleras dock varken i handelsdirektivet eller i den svenska implementeringen och tillämpningen kommer därmed att utgå ifrån allmänna skatterättsliga regler i frågan. Handelsdirektivets krav på effektiva, proportionella och avskräckande påföljder säger inget specifikt om nationella *skatterättsliga* ställningstaganden. Handelsdirektivets förutsätter, p.g.a. konkurrensskäl, att utsläppsrättssystemet på sikt skall vara enda miljöpolitiska styrmedel för koldioxidutsläpp. Handelsdirektivet betonar att konkurrensen inte får snedvridas mellan medlemsstaterna och i detta avseende är handelssystemet i princip enda tillåtna miljöpolitiska styrmedel.[50] Medlemsstaterna kan använda sig av skatteinstrumentet som ett nationellt styrmedel men *bara* för de anläggningar som är tillfälligt undantagna.[51]

Risken är att det generella avdragsförbudet i IL har gjort det möjligt att skärpa effekten, av exempelvis kvotpliktsavgiften, genom att enbart förlita sig på en svensk offentligrättslig bestämning av termen sanktionsavgift. Avdragsförbudet kommer att påverka den miljöstyrning som primärt skall hanteras inom handelssystemets egna regelverk trots att det kan vara oklart hur detta påverkar konkurrensen mellan olika medlemsländer.

I ett större perspektiv öppnar den generella utformningen av avdragsreglerna i 9 kap. 9 § IL dessutom för att andra avgifter, genom bl.a. val av terminologi i lagstiftningsprocessen, beläggs med avdragsförbud, av skilda skäl, utan uttrycklig lagstiftning.

6 En avslutande kommentar

Regeringen har i mångt och mycket förutsatt att inkomstskattereglerna utan större justeringar kan hantera handelssystemet med utsläppsrätter. Det bör enligt min mening dock övervägas om det generella avdragsförbudet i 9 kap. 9 § IL i detta sammanhang är ändamålsenligt. Då den offentligrättsliga innebörden av sanktionsavgiftsbegreppet ännu innehåller oklarheter, framför allt med tanke på den europarättsliga utvecklingen, är det riskabelt att förlita sig *enbart* på en nationell offentligrättslig tolkning av vad som utgör en sanktionsavgift. Så som förbudet är utformat idag är det tveksamt vad en domstolsprövning skulle leda till.

En återgång till den gamla utformningen av avdragsförbudet i 20 § 2st KL är av flera skäl olämpligt. Det finns en uppenbar risk att regeln på sikt återigen blir urvattnad, framförallt då ny lagstiftning krävs för varje enskild ny avgift. Det finns

[49] Se Asbjörn Eriksson, s. 237.
[50] Ingressen till handelsdirektivet, p (23).
[51] Ingressen till handelsdirektivet, p (24).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:07

dock andra lagtekniska lösningar som skulle kunna hantera uppkomna problem på ett mera tillfredsställande sätt. En av dessa är att ange i lagtexten vad som menas med en sanktionsavgift i 9 kap. 9 § IL. Oavsett om angivelsen utgår ifrån egenskaper, rättsligt ursprung eller en funktion hos avgiften finns det flera fördelar med att lagstiftaren direkt anger vilken typ av avgift som skall få en skärpande effekt genom att avdrag vägras.

Tillsvidare kvarstår frågan om det är tillräckligt att i förarbetena, utan någon närmare motivering, påstå att avdragsförbud föreligger för kvotpliktsavgiften enligt 9 kap. 9 § IL. Enligt min mening är det tveksamt och risken är överhängande för att domstolarna framöver kommer att behöva ta ställning i frågan om kvotpliktsavgiften och andra nya avgifter utgör avdragsgilla kostnader i företagsbeskattningen.

Emil Elgebrant är doktorand i civilrätt vid Stockholms universitet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:07