



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1304-22

meddelad i Stockholm den 24 oktober 2022

KLAGANDE OCH MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART OCH KLAGANDE

Se partsbilaga

Ombud:

Torbjörn Claeson
Ramberg Advokater KB
Box 3137
103 62 Stockholm

Fredrik Jonsson
PwC Sverige
113 97 Stockholm

Tommy Pettersson
Advokatfirman Per Karlsson & Co AB
Box 5855
102 40 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 7 februari 2022 i mål nr 10-21/I

SAKEN

Förhandsbesked om punktskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

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

BAKGRUND

1. Den som är skattskyldig till energi- och koldioxidskatt får under vissa förutsättningar göra avdrag för skatt som avser biogas som den skattskyldige har sålt som motorbränsle. Med biogas avses ett vätskeformigt eller gasformigt bränsle som framställts av biomassa och vars energiinnehåll till övervägande del härrör från metan.
2. Om både biogas och andra gasformiga bränslen levereras via rörledning ska skatten beräknas särskilt för vart och ett av bränslena. Fördelningen mellan olika användningsområden får ske utifrån t.ex. avtal eller i förhållande till den andel av respektive bränsle som den skattskyldige har tillfört rörledningen.
3. Ett bolag avser att träffa avtal med kunder i Sverige om försäljning av biogas i vätskeform för användning som motorbränsle för transportändamål. Med anledning av detta kommer bolaget att ingå avtal med en biogasproducent i Danmark om köp av biogas som ska matas in på naturgasnätet i Danmark. Från nätet ska gas matas ut till en anläggning i Danmark där den förvätskas till flytande gas. Eftersom biogas på grund av flödesriktningen i nätet inte kan överföras till förvätskningsanläggningen kommer förvätskningen att avse naturgas och inte biogas. Från förvätskningsanläggningen ska den flytande naturgasen föras i tankbåt till en mottagningsterminal i Sverige och därefter vidare med tankbil för slutförbrukning i den svenska transportsektorn.
4. I ansökan om förhandsbesked frågade bolaget om den biogas som det avser att förvärva i Danmark kan beaktas när bolaget säljer naturgas i förvätskad form

som motorbränsle för transportändamål i Sverige på så sätt att bolaget medges avdrag för energi- och koldioxidskatt. Bolagets uppfattning var att det ska anses leverera samma mängd biogas i förvätskad form i Sverige som för bolagets räkning i gasform matas in på naturgasnätet i Danmark.

5. Skatteverket anförde att för att få avdrag krävs att gasen är biogas och att det inte finns något stöd för att gas som förs in till Sverige med fartyg ska anses vara något annat än vad som faktiskt förs in. Bestämmelsen om fördelning av skatt mellan olika användningsområden gäller gas som matas ut vid en viss uttagpunkt på en rörledning i Sverige och inte gas som matas ut i ett annat land och sedan transporteras med fartyg till Sverige.
6. Skatterättsnämnden ansåg att utgångspunkten för beskattningen måste vara det bränsle som förs in till Sverige samt konstaterade att det var fråga om motorbränsle som till 100 procent består av förvätskad naturgas och bolaget hade därmed inte rätt till avdrag.

YRKANDEN M.M.

7. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas.
8. *Bolaget* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked så att avdrag medges med avseende på den biogas som i form av förvätskad naturgas förs över från Danmark till Sverige och i Sverige säljs som motorbränsle. Bolaget vidhåller att det ska anses leverera samma mängd biogas i förvätskad form i Sverige som bolaget matar in på naturgasnätet i Danmark trots att den gas som matas ut i förvätskningsanläggningen är naturgas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Rättslig reglering m.m.**

9. Den som är skattskyldig enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi får enligt 7 kap. 4 §, under vissa förutsättningar, göra avdrag för energiskatt med 100 procent och för koldioxidskatt med 100 procent på biogas och biogasol som den skattskyldige har förbrukat eller sålt som motorbränsle.
10. Av 2 kap. 2 a § första stycket framgår att om både biogas och andra skattepliktiga gasformiga bränslen levereras via rörledning, ska skatt beräknas särskilt för vart och ett av bränslena. I andra stycket anges att den skattskyldige får utifrån avtal eller vid egenförbrukning fördela vart och ett av bränslena mellan olika användningsområden och i tredje stycket sägs att bränslen som inte har fördelats på det sättet ska fördelas mellan olika användningsområden i förhållande till den andel av de bränslen som tillförts rörledningen av den skattskyldige eller för hans räkning.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

11. Som Skatterättsnämnden har konstaterat är utgångspunkten vid beskattningen det faktiska innehållet i det bränsle som levereras. För gasformiga bränslen som levereras via rörledning gäller att om både biogas och t.ex. naturgas levereras på det sättet får skatten fördelas mellan olika användningsområden utifrån t.ex. avtal eller i förhållande till den andel av respektive bränsle som den skattskyldige har tillfört rörledningen.
12. Bolaget avser att föra in bränsle till Sverige med tankbåt och vidare ut till sina kunder med tankbil och alltså inte via rörledning. Det står klart att bränslet uteslutande består av flytande naturgas. Som Skatterättsnämnden funnit är

bolaget därmed inte berättigat till avdrag enligt 7 kap. 4 § lagen om skatt på energi och förhandsbeskedet ska fastställas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Thomas Bull, Marie Jönsson och Linda Haggren.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Ewa Nordström.