

Förtydliganden från Skatteverket avseende skattebefrielse
för bränslen vid användning av luftfartyg.

2016-06-10

Luftfartyg och luftfartygsmotorer i provbädd

Befrielse från hela energiskatten, koldioxidskatten och svavelskatten medges för flygfotogen som förbrukas i luftfartyg när luftfartyget inte används för privat ändamål ([6 a kap. 1 § 5 a LSE](#)).

Den som förbrukar flygfotogen i ett luftfartyg när detta används för annat än privat ändamål kan köpa in bränslet skattefritt om det tankas direkt in i luftfartyget, eller om förbrukaren är godkänd som [skattebefriad förbrukare](#). Övriga bränslen kan enbart köpas in i beskattat skick. Det är möjligt att ansöka om [återbetalning](#) enligt 9 kap. 3 § 4 LSE för andra bränslen än flygfotogen, dock inte annan bensin än flygbensin, vid förbrukning i luftfartyg när detta inte använts för privat ändamål.

Skattebefrielse för förbrukning i luftfartyg gäller endast när luftfartyget används för annat än privat ändamål.

Den 1 juli 2015 infördes bestämmelser i en ny 11 § i 1 kap. LSE om vad som ska avses med användning av skepp, båtar och luftfartyg för privat ändamål. De nya bestämmelserna innebär att begreppet "privat ändamål" blivit vidare och därmed att skattebefrielsen för bränsle som förbrukas i skepp, båtar och luftfartyg är mer begränsad jämfört med tillämpningen före den 1 juli 2015.

Med användning av skepp, båtar och luftfartyg för privat ändamål avses annan användning än

1. transport av passagerare eller varor mot ersättning eller tillhandahållande av andra tjänster mot ersättning
2. offentliga myndigheters användning eller användning för offentliga myndigheters räkning
3. frivilliga försvarsorganisationers användning
4. sjöräddning, brandövervakning och liknande verksamhet, eller övning och utbildning för sådan verksamhet, som utförs av ideella organisationer, eller
5. yrkesmässigt fiske (1 kap. 11 § LSE).

Enligt övergångsbestämmelserna till den aktuella ändringen gäller äldre bestämmelser fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Vad som är en frivillig försvarsorganisation följer av [förordningen \(1994:524\) om frivillig försvarsverksamhet](#) (jfr [prop. 2014/15:40 s. 19](#)).

Bestämmelserna har sin grund i energiskattedirektivet

Av bestämmelserna i energiskattedirektivet framgår att energiprodukter som levereras för användning som flygbränsle för annan luftfart än privat nöjesflyg ska skattebefrias.

Medlemsstaterna får dock begränsa tillämpningsområdet för denna skattebefrielse till att enbart gälla leveranser av flygfotogen ([artikel 14.1.b första stycket](#)).

I energiskattedirektivet definieras privat nöjesflyg som användning av ett flygplan av dess ägare eller av den fysiska eller juridiska person som har nyttjanderätt till flygplanet antingen via förhyrning eller på annat sätt, för andra än kommersiella ändamål och särskilt andra ändamål än transport av passagerare eller varor eller för tillhandahållande av tjänster mot ersättning eller för offentliga myndigheters räkning ([artikel 14.1.b andra stycket](#)).

Av EU-domstolens avgöranden i mål [C-79/10](#) och [C-250/10](#) följer att endast bränsle som förbrukas vid transport av passagerare eller gods mot ersättning eller utförande av tjänster som sker direkt mot ersättning ska skattebefrias. Efter EU-domstolens ställningstaganden i dessa mål konstaterades att skattebefrielsen för flygbränsle hade kommit att få för stort tillämpningsområde i svensk rätt. Det var för att anpassa svensk rätt till EU-rätten som en definition av vad som avses med användning av luftfartyg för privat ändamål infördes i 1 kap. 11 § LSE den 1 juli 2015 ([prop. 2014/15:40 s. 9](#)).

Uthyrning av luftfartyg

Uthyrning av ett luftfartyg anses inte i sig vara användning för annat än privat ändamål. Skattebefrielsen är beroende av hur luftfartyget används av den som hyr det. Om den som hyr luftfartyget använder det för att transportera personer eller varor inom den egna verksamheten, för representationsändamål eller intern utbildning är förbrukningen inte skattebefriad. Om den som hyr planet däremot använder det för transport av varor eller personer eller utförande av tjänster mot ersättning är förbrukningen skattefri ([prop. 2014/15:40 s. 11](#)).

Av förarbetena framgår följande avseende fartyg. Den som hyr eller chartrar ett fartyg och använder det för nöjesresor får inte någon skattebefrielse. Det saknar betydelse om fartyget hyrs ut som en del i ett paket som också inkluderar besättning, bränsle och andra tjänster ([prop. 2014/15:40 s. 11](#)). Skatteverket anser att motsvarande gäller även för luftfartyg eftersom bestämmelserna i 1 kap. 11 § LSE om vad som utgör användning för privat ändamål omfattar både fartyg och luftfartyg.

Förtydligande: Exempel och förtydligande avseende när det ska anses vara fråga om hyra eller chartring av luftfartyg.

Skatteverkets bedömning är att i detta sammanhang avser hyra respektive charter fall när ersättningen som betalas utgör hyra för egendomen i sig, d.v.s. luftfartyget. Detta framgår normalt av avtalet mellan parterna.

Enbart den omständigheten att det endast är en person eller ett visst sällskap, t.ex. ett företags personal eller en familj, som transporteras innebär alltså inte att luftfartyget ska anses ha hyrts ut eller chartrats ut. Detta gäller även om det särskilt avtalats om att transporten ska vara begränsad på detta sätt. Motsvarande gäller när en varutransport avser varor för endast en transportkunds räkning. Se även exempel i [avsnittet om tjänster mot ersättning](#).

Transport av passagerare eller varor mot ersättning eller tillhandahållande av andra tjänster mot ersättning

Transporter som företag utför inom den egna verksamheten, som inte innebär att företaget tillhandahåller tjänster eller transporter mot ersättning, är inte skattebefriade. Detsamma gäller jordbruks- och skogsbruksflygningar och liknande som sker i den egna verksamheten och således inte mot ersättning. Inte heller användning av luftfartyg för representationsändamål eller för personalrekreation omfattas av skattebefrielsen (jfr [prop. 2014/15:40 s. 10](#)).

Nytt: 2016-06-10

Det är Skatteverkets bedömning att ett företags förflyttning av ett luftfartyg från den plats där luftfartyget befinner sig till den plats där företaget avtalat med kunden om att passagerare eller varor ska hämtas upp, får anses vara en naturlig del av transporten av passagerarna eller varorna. Detsamma gäller förflyttningen av luftfartyget till dess hemmaflygplats från platsen där passagerarna eller varorna avlämnats. Det bränsle som förbrukas för sådana förflyttningar omfattas därmed av skattebefrielsen om transporten av passagerarna eller varorna omfattas av skattebefrielsen för att den sker mot ersättning. Motsvarande gäller i de fall där man avtalat om att företaget mot ersättning ska tillhandahålla andra tjänster än transporttjänster.

Det anses dock vara fråga om användning av luftfartyget för privat ändamål om förflyttningen av luftfartyget till den aktuella platsen sker utan direkt samband med ett befintligt avtal om tillhandahållande av en tjänst mot ersättning. Det anses alltså vara fråga om användning av luftfartyget för privat ändamål om förflyttningen till den aktuella platsen sker enbart i förhoppning om att företaget, genom att luftfartyget befinner sig på den platsen, ska kunna få ett uppdrag om transport eller tillhandahållande av en annan tjänst mot ersättning. Detta gäller även om förflyttningen resulterar i att företaget efter att luftfartyget ankommit till platsen faktiskt får ett uppdrag om transport eller tillhandahållande av en annan tjänst mot ersättning.

Ersättningen ska vara av en viss storlek

Om ersättningen bara är symbolisk eller avsedd att täcka kostnaderna kan transporten inte anses ske mot ersättning. Ersättningen ska alltså vara av en viss storlek för att ändamålet ska anses som annat än privat ändamål. Kundrabatter och lockpriser som förekommer inom det reguljära linjeflyget kan dock aldrig innebära att dessa flygningar anses utförda för privat ändamål (jfr [prop. 2014/15:40 s. 11](#)).

Exempel: Tjänster mot ersättning

Bränsle som förbrukas vid person- och godstransporter av luftfartsbolag i internationell linjetrafik, taxiflyg och annan persontransport mot ersättning omfattas av skattebefrielsen (jfr [prop. 2014/15:40 s. 10](#)).

Nytt: 2016-06-10

Skatteverket anser att skattebefrielsen för taxiflyg gäller för såväl luftfartyg som går i linjetrafik som förbeställda taxiflyg. Detsamma gäller även när kunden beställer transport med ett taxiflyg som redan finns på plats. Se även avsnittet om uthyrning av luftfartyg.

Exempel: Andra tjänster än transporttjänster

Exempel på luftfartstjänster som omfattas av skattebefrielsen är flygfotografering, reklamflyg, bogsering av segelflygplan och liknande som sker mot ersättning. Flygutbildningar som innebär att någon tillhandahåller utbildningstjänster, inklusive flygplan med bränsle, mot ersättning anses vara tillhandahållande av tjänster för annat än privat ändamål (jfr [prop. 2014/15:40 s. 10](#)).

Exempel: Transport mot ersättning eller i egen entreprenadverksamhet?

Bränsle som används i ett luftfartyg i samband med ett företags affärsverksamhet är inte skattebefriat om inte den direkta avsikten med användningen är att tillhandahålla transporttjänster eller andra tjänster mot ersättning. Om ett företag äger eller hyr ett luftfartyg och använder det i sin näringsverksamhet för transport av varor eller personer anses användningen således vara för privat ändamål, om inte transportererna sker mot ersättning (jfr [prop. 2014/15:40 s. 10](#)).

Skatteverkets bedömning är att även om kunden faktureras separat för transporten kan företagets transport av egen personal och/eller material som företaget använder vid utförandet av ett uppdrag mot ersättning, inte anses vara transport av passagerare eller varor mot ersättning. Exempelvis kan ett företag som har uppdrag från en kund att utföra byggarbete, inte anses bedriva transport av passagerare eller varor mot ersättning även om företaget på kundfakturan specificerar kostnaden för företagets transport av egen personal och använt byggmaterial till byggarbetsplatsen. Bränsle som förbrukas av ett företag i den egna verksamheten för transport av egen personal eller material som företaget använder vid utförande av ett uppdrag är alltså inte skattebefriat.

Exempel: Flygutbildning/Flygträning

Flygutbildningar som innebär att någon tillhandahåller utbildningstjänster, inklusive flygplan med bränsle, mot ersättning anses vara tillhandahållande av tjänster för annat än privat ändamål (jfr [prop. 2014/15:40 s. 10](#)).

Skatteverkets bedömning är att bränsle som bekostas av piloten själv genom eget bränsleinköp och förbrukas i luftfartyg när luftfartyget används för att uppnå flygtid för bibehållande av certifikat eller motsvarande, inte kan anses förbrukat för annat än privat ändamål.

Uthyrning av ett luftfartyg anses inte i sig vara användning för annat än privat ändamål. Skattebefrielsen är beroende av hur luftfartyget används av den som hyr det. Om den som hyr luftfartyget använder det för att transportera personer eller varor inom den egna verksamheten, för representationsändamål eller intern utbildning är förbrukningen inte skattebefriad (jfr [prop. 2014/15:40 s. 11](#)).

Skatteverkets bedömning är att bränsle som bekostas av piloten själv indirekt via hyreskostnaden för planet och förbrukas i luftfartyg när luftfartyget används för att uppnå flygtid för bibehållande av certifikat eller motsvarande, inte kan anses förbrukat för annat än privat ändamål.

Offentliga myndigheters användning av luftfartyg

Av definitionen av användning av luftfartyg för privat ändamål framgår att med sådan användning avses inte offentliga myndigheters användning av luftfartyg och inte heller användning av luftfartyg för offentliga myndigheters räkning (1 kap. 11 § 2 LSE).

All användning av luftfartyg av offentliga myndigheter, eller för offentliga myndigheters räkning, anses således ske för annat än privat ändamål.

Frivilliga försvarsorganisationers användning av luftfartyg

De frivilliga försvarsorganisationernas verksamhet anses ske för offentliga myndigheters räkning, i den mening som avses i [artikel 14.1.b i energiskattedirektivet](#), även när uppdrag från myndighet saknas. Skälen för detta är följande. Sådana försvarsorganisationer som omfattas av förordningen (1994:524) om frivillig försvarsverksamhet samverkar med myndigheter och utför regelbundet olika myndighetsuppdrag. De agerar många gånger inom myndigheternas verksamhetsområden och kompletterar på så sätt myndigheternas egen verksamhet. Att sådana organisationer övar och utbildar sig för att kunna utföra myndighetsuppdrag får anses vara en nödvändig del i deras verksamhet (jfr [prop. 2014/15:40 s. 12](#)).

Ideella organisationers användning av luftfartyg

Utöver de organisationer som omfattas av förordningen (1994:524) om frivillig försvarsverksamhet finns andra ideella organisationer som utför sjöräddning, brandövervakning och liknande. Denna verksamhet sker ibland på uppdrag av myndigheter och ibland på frivillig basis. När myndighetsuppdrag finns är förbrukningen skattefri. De uppdrag som utförs på frivillig basis ligger dock i många fall inom myndigheternas verksamhetsområde och är till nytta för samhället. Sådan verksamhet anses ske för offentlig myndighets räkning, i den mening som avses i [artikel 14.1.b i energiskattedirektivet](#), även om myndighetsuppdrag saknas. För dessa organisationer gäller skattebefrielsen när de utför uppgifter som ligger inom myndigheternas verksamhetsområde, så som sjöräddning, och kompletterar myndigheternas verksamhet i dessa avseenden, eller när de övar och utbildar sig inför sådan verksamhet. För att skattebefrielse ska kunna ges krävs att organisationen i fråga agerar inom ramen för viktiga samhällsfunktioner som krisberedskap eller räddningsverksamhet. Idrottsverksamhet, scoutverksamhet, välgörenhet och liknande ideell verksamhet kan således inte omfattas av skattebefrielsen. Det krävs inte att verksamheten erhåller offentligt bidrag eller ersättning från myndigheter för att skattebefrielsen ska gälla (jfr [prop. 2014/15:40 s. 13](#)).

Luftfartygsmotorer i provbädd

Skattebefrielse medges också för flygbensin och flygfotogen som förbrukas i luftfartygsmotorer i provbädd eller i liknande anordning ([6 a kap. 1 § 5 b LSE](#)).

Slut