

Promemoria

Beskattning av flygbränsle för privat ändamål

Promemorians huvudsakliga innehåll

I promemorian lämnas förslag om beskattning av flygbränsle som förbrukas i luftfartyg, när luftfartyget används för privat ändamål. Ändringen är föranledd av att det EG-rättsliga undantag som Sverige har haft på området upphörde att gälla den 31 december 2006.

Skatt på flygbränsle som förbrukas för privat ändamål antas i huvudsak tas ut på flygbensin. Den uppskattade mängden flygbensin som förbrukas för privat ändamål är mycket liten och således beräknas den föreslagna beskattningen ge relativt små skatteintäkter. Beskattning av flygbränsle som förbrukas för privat ändamål bedöms kunna hanteras i det nuvarande administrativa systemet.

Förslaget föranleder ändringar i lagen (1994:1776) om skatt på energi. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2008.

Innehållsförteckning

1	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi	3
2	Bakgrund	9
2.1	Inledning	9
2.2	Tidigare svenska regler om beskattning av flygbränsle för privat ändamål	9
3	Beskattning av flygbränsle som används för privat ändamål.....	10
4	Effekter för den administrativa hanteringen när beskattning av flygbränsle för privat ändamål införs	12
5	Konsekvenser och ikraftträdande	15
5.1	Lagstiftningens konsekvenser	15
5.2	Offentligfinansiella effekter.....	16
5.3	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser.....	16
6	Författningskommentar	17

1 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

Härigenom föreskrivs att 6 a kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

6 a kap.

1 §¹

Bränsle som används för nedan angivna ändamål, i förekommande fall med undantag för vissa bränsleslag, skall helt eller delvis befrias från skatt enligt följande, om inte annat anges.

Ändamål	Bränsle som inte ger befrielse	Befrielse från energiskatt	Befrielse från koldioxidskatt	Befrielse från svavelskatt
1. Förbrukning				
a) för annat ändamål än som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning		100 procent	100 procent	100 procent
b) i metallurgiska processer under förutsättning att det ingående materialet genom uppvärmning i ugnar förändras kemiskt eller dess inre fysikaliska struktur förändras eller bibehålls i skänkar eller liknande kärl		100 procent	100 procent	100 procent
c) i annat fall än som avses i a eller b, då bränslet i en och samma process används både som bränsle för uppvärmning och för annat ändamål än som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning		100 procent	100 procent	100 procent
2. Förbrukning i tåg eller annat spårbundet färdmedel	Bensin, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	100 procent	100 procent
3. Förbrukning i skepp, när skeppet inte används för privat ändamål	Bensin, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	100 procent	100 procent
4. Förbrukning i båt för vilken medgivande enligt 2 kap. 9 § eller fartygstillstånd enligt fiskelagen	Bensin, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	100 procent	100 procent

¹ Senaste lydelse 2006:1508.

Ändamål	Bränsle som inte ger befrielse	Befrielse från energiskatt	Befrielse från koldioxidskatt	Befrielse från svavelskatt
(1993:787) meddelats, när båten inte används för privat ändamål				
5. Förbrukning i a) luftfartyg, när luftfartyget inte används för privat ändamål	Annan bensin än flygbensin (KN-nr 2710 11 31)	100 procent	100 procent	100 procent
b) <i>luftfartyg, när luftfartyget används för privat ändamål eller i luftfartygsmotorer i provbädd eller i liknande anordning</i>	Andra bränslen än flygbensin och flygfotogen (KN-nr 2710 19 21)	100 procent	100 procent	100 procent
6. Förbrukning vid framställning av energiprodukter eller andra produkter för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren		100 procent	100 procent	100 procent
7. Förbrukning för framställning av skattepliktig elektrisk kraft när den värme som uppkommer inte till någon del nyttiggörs	Bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	100 procent	–
8. –		–	–	–
9. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet	Bensin, råttololja, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	79 procent	–
10. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid yrkesmässig växthusodling	Bensin, råttololja, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	79 procent	–
11. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet	Bensin, råttololja, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	79 procent	–
12. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning i sodapannor		–	–	100 procent

Ändamål	Bränsle som inte ger befrielse	Befrielse från energiskatt	Befrielse från koldioxidskatt	Befrielse från svavelskatt
eller i lut-pannor				
13. Förbrukning vid tillverkningsprocessen i gruvindustriell verksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar	Andra bränslen än bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	79 procent	–
14. Förbrukning i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar	Andra bränslen än bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	–	77 procent	–
15. Förbrukning i yrkesmässig skogsbruksverksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar, om förbrukning sker före den 1 januari 2007 i Skåne, Blekinge, Kronobergs, Kalmar, Jönköpings, Hallands, Västra Götalands och Östergötlands län	Andra bränslen än bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	23 procent	–
16. Förbrukning i processer för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller under förut-sättning att det ingående materialet genom upp-värmning i ugnar för-ändras kemiskt eller dess inre fysikaliska struktur förändras		100 procent	100 procent	100 procent

Föreslagen lydelse

6 a kap.

1 §

Bränsle som används för nedan angivna ändamål, i förekommande fall med undantag för vissa bränsleslag, skall helt eller delvis befrias från skatt enligt följande, om inte annat anges.

Ändamål	Bränsle som inte ger befrielse	Befrielse från energiskatt	Befrielse från koldioxidskatt	Befrielse från svavelskatt
1. Förbrukning				
a) för annat ändamål än som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning		100 procent	100 procent	100 procent
b) i metallurgiska processer under förutsättning att det ingående materialet genom uppvärmning i ugnar förändras kemiskt eller dess inre fysikaliska struktur förändras eller bibehålls i skänkar eller liknande kärl		100 procent	100 procent	100 procent
c) i annat fall än som avses i a eller b, då bränslet i en och samma process används både som bränsle för uppvärmning och för annat ändamål än som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning		100 procent	100 procent	100 procent
2. Förbrukning i tåg eller annat spårbundet färdmedel	Bensin, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	100 procent	100 procent
3. Förbrukning i skepp, när skeppet inte används för privat ändamål	Bensin, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	100 procent	100 procent
4. Förbrukning i båt för vilken medgivande enligt 2 kap. 9 § eller fartygstillstånd enligt fiskelagen (1993:787) meddelats, när båten inte används för privat ändamål	Bensin, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	100 procent	100 procent
5. Förbrukning i				
a) luftfartyg, när luftfartyget inte används för privat ändamål	Annan bensin än flygbensin (KN-nr 2710 11 31)	100 procent	100 procent	100 procent
b) luftfartygsmotorer i	Andra bränslen än	100 procent	100 procent	100 procent

Ändamål	Bränsle som inte ger befrielse	Befrielse från energiskatt	Befrielse från koldioxidskatt	Befrielse från svavelskatt
provbädd eller i liknande anordning	flygbensin och flygfotogen (KN-nr 2710 19 21)			
6. Förbrukning vid framställning av energiprodukter eller andra produkter för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren		100 procent	100 procent	100 procent
7. Förbrukning för framställning av skattepliktig elektrisk kraft när den värme som uppkommer inte till någon del nyttiggörs	Bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	100 procent	–
8. –		–	–	–
9. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet	Bensin, råttallolja, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	79 procent	–
10. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid yrkesmässig växthusodling	Bensin, råttallolja, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	79 procent	–
11. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet	Bensin, råttallolja, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	79 procent	–
12. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning i sodapannor eller i lut-pannor		–	–	100 procent
13. Förbrukning vid tillverkningsprocessen i gruvinindustriell verksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar	Andra bränslen än bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	79 procent	–
14. Förbrukning i yrkesmässig jordbruks-, skogs-	Andra bränslen än bränsle som avses i	–	77 procent	–

Ändamål	Bränsle som inte ger befrielse	Befrielse från energiskatt	Befrielse från koldioxidskatt	Befrielse från svavelskatt
bruks- eller vattenbruksverksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar	2 kap. 1 § första stycket 3 b			
15. Förbrukning i yrkesmässig skogsbruksverksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar, om förbrukning sker före den 1 januari 2007 i Skåne, Blekinge, Kronobergs, Kalmar, Jönköpings, Hallands, Västra Götalands och Östergötlands län	Andra bränslen än bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	23 procent	–
16. Förbrukning i processer för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller under förutsättning att det ingående materialet genom uppvärmning i ugnar förändras kemiskt eller dess inre fysikaliska struktur förändras		100 procent	100 procent	100 procent

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

2. Den som förvärvat bränsle utan skatt före den 1 januari 2008 för ändamål som anges i 6 a kap. 1 § 5 är skattskyldig om bränslet därefter förbrukas för privat ändamål. Skattskyldighet inträder när bränslet förbrukas för privat ändamål.

2 Bakgrund

2.1 Inledning

I rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet, energiskattedirektivet (EUT L 283, 31.10.2003, s. 51, Celex 32003L0096), anges som huvudregel att skattebefrielse skall ges för flygbränsle som används till annat än privat nöjesflyg, se artikel 14.1 b. Motsvarande bestämmelse fanns i artikel 8.1 b i rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor (EGT L 316, 31.10.1992, s. 12, Celex 392L0081). Detta direktiv upphörde att gälla i och med att energiskattedirektivet antogs.

Sverige har sedan EG-inträdet haft ett undantag från direktivens regler om beskattning av flygbränsle som används för privat nöjesflygning och har i stället skattebefriat allt flygbränsle, oavsett användningsområde. Undantaget för flygbränsle regleras i 6 a kap. 1 § 5 lagen (1994:1776) om skatt på energi, jfr artikel 19 energiskattedirektivet.

Det svenska undantaget från energiskattedirektivets bestämmelser upphörde efter den 31 december 2006. Regeringen skickade under hösten 2006 in en ansökan till kommissionen om förlängning av undantaget om skattefrihet för privatflygets bränsle. Förlängning av undantaget är endast möjlig om kommissionen lägger fram förslag om detta till rådet, som genom enhälligt beslut godtar förslaget, se artikel 19 energiskattedirektivet. Kommissionen har dock i meddelande till rådet den 30 november 2006, Meddelande från kommissionen till rådet enligt artikel 19.1 i rådets direktiv 2003/96/EG (privat nöjesflyg), KOM (2006) 742, informerat rådet om att den inte kommer att lägga något förslag om förlängning av undantaget från beskattning av privatflygets bränsle. Meddelandet gäller inte bara Sverige utan alla medlemsstater som hade ansökt om förlängning av undantag för sådan användning. Den gemenskrättsliga grunden för skatteundantaget har således löpt ut.

2.2 Tidigare svenska regler om beskattning av flygbränsle för privat ändamål

Flygfotogen som används för sitt egentliga ändamål, dvs. drift av luftfartyg, har aldrig beskattats i Sverige. Före den 1 januari 1984 gällde en generell skattefrihet för bensin som förbrukats eller sålts för förbrukning för framdrivande av luftfartyg. Skattefriheten medförde dock betydande administrativa och kontrollmässiga svårigheter för dåvarande Riksskatteverket. Med hänsyn till dessa svårigheter samt till att det inte ansågs finnas några egentliga skäl att behålla skattefriheten för flygbränsle när bränslet användes för privata ändamål, begränsades skattefriheten den 1 januari 1984 till att avse bara sådan bensin som förbrukades i luftfartyg som användes yrkesmässigt.

De nya reglerna om beskattning av flygbensin ledde dock snabbt till åtskillig kritik, bl.a. därför att de visade sig vara svårtillämpade. Flygbensin förbrukas i luftfartyg som inte sällan används för såväl

privata som yrkesmässiga ändamål och besvärliga bedömningar fick göras i samband med granskning av deklARATIONERNA. Dåvarande RIKSSKATTEVERKET hade svårt att kontrollera beskattningen. Tillämpningsproblemen fick till följd att flygbensin från och med den 1 juli 1987 helt undantogs från skatteplikt.

Inför Sveriges inträde i den europeiska gemenskapen gjordes en översyn av punktskatterna på energiområdet och den nuvarande lagen om skatt på energi infördes (prop. 1994/95:54, bet. 1994/95:SkU4, rskr. 1994/95:152). I förarbetena (prop. 1994/95:54 s. 68–70) berördes frågan huruvida den svenska lagstiftningen fullt ut skulle anpassas till gemenskapsrätten, dvs. att flygbränslen som användes för privat ändamål skulle beskattas. Utredningen som föregick lagförslaget föreslog att en sådan utvidgning av det beskattade området skulle genomföras. Regeringen ansåg dock att det, med beaktande av de praktiska problem som hade uppkommit under den perioden när flygbensin som användes vid privatflygning beskattades, inte var aktuellt att införa någon beskattning. Dessutom hade vid denna tidpunkt nio medlemsstater ett undantag från den gemenskapsrättsliga bestämmelsen, ett s.k. 8.4-undantag, och beskattade således inte flygbränsle som användes vid privatflygning. Regeringen begärde därför ett särskilt undantag från beskattningsskyldigheten, vilket också erhöles. I samband med att det nya energiskattedirektivet antogs förlängdes undantaget till och med den 31 december 2006.

3 Beskattning av flygbränsle som används för privat ändamål

Förslag: Skattefriheten för flygfotogen och flygbensin slopas när det gäller förbrukning för privat ändamål.

Bakgrund till förslaget: Som ovan nämnts finns det i energiskattedirektivet en gemenskapsrättslig skyldighet att medge skattebefrielse för flygbränsle som används för kommersiella ändamål. I artikel 14.1 b anges att medlemsstaterna skall bevilja skattebefrielse för energiprodukter som levereras för användning som flygbränsle för annan luftfart än privat nöjesflyg. Medlemsstaterna har rätt att begränsa befrielsen till flygfotogen.

Med privat nöjesflyg i direktivets mening avses användning av ett luftfartyg av dess ägare eller av den fysiska eller juridiska person som har nyttjanderätt till luftfartyget antingen via förhyrning eller på annat sätt, för andra än kommersiella ändamål. Därmed avses särskilt andra ändamål än transport av passagerare eller varor eller för tillhandahållande av tjänster mot ersättning eller för offentliga myndigheters räkning.

Skälen för förslaget: För att den svenska energibeskattningen skall stämma överens med gemenskapsrätten krävs att skattebefrielsen för flygbränsle som förbrukas för privat ändamål avskaffas.

Som angetts ovan finns det i energiskattedirektivet en definition av vad som skall avses med privat nöjesflyg. Definitionen anger att det skall

vara användning av luftfartyg för andra än kommersiella ändamål. När förbrukning av bränsle i luftfartyg för privat ändamål nu skall beskattas enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE) är det naturligt att utformningen av beskattningen kopplas till hur direktivet gör åtskillnad mellan kommersiellt ändamål och det som benämns privat nöjesflyg. Avgränsningen av den förbrukning som skall beskattas bör således göras med utgångspunkt i energiskattedirektivets definition.

Vid transport av passagerare eller varor eller vid utförandet av en tjänst mot ersättning är det enligt direktivet fråga om kommersiellt ändamål. Även om det inte direkt uttalas i direktivet, bör ersättningen dock vara av en viss storlek för att ändamålet skall anses som kommersiellt. En rent symbolisk ersättning eller en ersättning som bara täcker uppkomna kostnader, t.ex. för en varutransport, kan inte anses innebära att flygningen har ett kommersiellt ändamål. Kundrabatter eller lockpriser som förekommer inom det reguljära linjeflyget kan dock aldrig innebära att dessa flygningar betraktas som utförda för privat ändamål.

Uppdrag för offentliga myndigheter är enligt direktivet alltid att anse som utförda för kommersiellt ändamål, även om ingen ersättning utgår eller om den ersättning som utgår endast är avsedd att täcka kostnaderna för flygningen. Det är rimligt att kräva att den som påstår att en flygning utförs på uppdrag av myndighet, kan styrka uppdraget med handlingar från myndigheten.

Förbrukning av flygbränsle i luftfartyg för privat ändamål bör det således vara fråga om när ägaren eller den som nyttjar luftfartyget använder det uteslutande för ett privat syfte och alltså inte utför tjänster, varu- eller persontransport mot rimlig ersättning eller utför ett uppdrag att en myndighet.

I samband med införandet av den tidigare beskattningen av flygbränsle som förbrukas för privata ändamål gavs det i propositionen exempel på ett antal ändamål som inte ansågs privata, dvs. ändamål där skattefriheten alltså skulle behållas (prop. 1983/84:28 s. 35). Denna uppräkningslista bör i allt väsentligt fortfarande kunna tjäna som vägledning för vad som skall anses som kommersiella ändamål. I den kategori som även fortsättningsvis kan förbruka skattefritt bränsle på grund av att det är fråga om kommersiellt ändamål ingår t.ex. taxifyg och annan persontransport, jordbruksflyg, flygfotografering, reklamflyg, bogsering av segelflygplan och andra uppdrag som utförs mot ersättning. Även flygningar som görs av ett företag med eget luftfartyg och som avser transporter i den egna verksamheten bör anses vara för kommersiellt ändamål. Förbrukning av bränsle under flygning som görs av myndigheter eller andra offentliga organ eller på uppdrag av myndigheter skall anses vara för kommersiellt ändamål. Det kan röra sig om t.ex. målflygning, skogsbrandsbevakning, skolflyg, räddningstjänst, trafikövervakning eller uppdrag som utförs av Frivilliga Flygkåren. Beträffande skolflyg bör tilläggas att flygning som utförs av annan än myndighet eller offentligt organ skall betraktas som flygning för kommersiellt ändamål i de fall den innebär tillhandahållande av utbildning mot ersättning.

Förslaget föranleder ändringar i 6 a kap. 1 § 5 b LSE.

4 Effekter för den administrativa hanteringen när beskattning av flygbränsle för privat ändamål införs

Bedömning: Det administrativa systemet för hanteringen av skatt och skattebefrielse behöver inte ändras.

Bakgrund till bedömningen: I 4 kap. lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE) finns regler om vem som är skattskyldig. Skyldig att betala skatt är bland annat upplagshavare och varumottagare. För att bli godkänd som upplagshavare krävs att sökanden disponerar över en lagringskapacitet på minst 500 kubikmeter skattepliktigt bränsle och att sökanden bedöms som lämplig med hänsyn till bl.a. sina ekonomiska förhållanden.

Den som tar emot bränsle från upplagshavare i annat EG-land kan registreras som varumottagare. För en sådan registrering krävs att varumottagaren är lämplig på grundval av liknande kriterier som gäller för upplagshavarna. Skattskyldiga enligt LSE är således främst större aktörer och avsikten är att enskilda förbrukare så långt som möjligt inte skall vara skattskyldiga.

Bränslen och användningsområden som är helt eller delvis befriade från skatt anges i 6 a kap. 1 § LSE. Hur dessa skattebefrielser kommer förbrukarna tillgodo anges i 7–9 kap. LSE.

I 7 kap. LSE finns regler om avdrag. Avdragsreglerna innebär att den som är skattskyldig får göra avdrag i sin punktskattedeklaration när vissa angivna förutsättningar är uppfyllda. Någon skatt betalas således inte in i de situationer som omfattas av full avdragsrätt. En skattskyldig får t.ex. göra avdrag för skatt på bränsle som levererats till en skattebefriad förbrukare (7 kap. 1 § första stycket 5 LSE) och för skatt på bränsle som tagits emot för förbrukning i luftfartyg (7 kap. 1 § första stycket 6 LSE).

Bestämmelsen i 7 kap. 1 § första stycket 6 LSE anger att avdrag får göras för skatt på bränsle som har tagits emot för förbrukning i skepp eller luftfartyg, dock med undantag för vissa bränslen. Avdragsrätt föreligger bara om bränslet faktiskt har levererats direkt in i t.ex. flygplanet och det är den skattskyldige som skall styrka att så har skett. Denna bestämmelse tillkom som ett komplement till avdragsrätten vid leverans till skattebefriad förbrukare med motiveringen att hanteringen av flygbränsle i stor utsträckning sker under sådana former att den inte går att passa in i ett system där ett godkännande först skall ha utfärdats (prop. 2000/01:118 s. 101). Det som avses torde främst vara den internationella luftfarten, där det skulle vara ohållbart att hänvisa utländska flygbolag att först ansöka om ett godkännande som skattebefriad förbrukare för att få köpa skattefritt flygbränsle i Sverige.

I 8 kap. LSE finns bestämmelser om skattebefriade förbrukare. Som skattebefriad förbrukare får godkännas den som förbrukar bränsle för vissa skattebefriade ändamål om denne med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig. Ett av ändamålen som anges är förbrukning i luftfartyg. I dag är flygklubbar, små flygbolag och andra som hanterar flygbränsle utan att själva vara skattskyldiga normalt godkända som skattebefriade förbrukare. Effekten av att bli

godkänd som skattebefriad förbrukare är att det då går att köpa bränsle skattefritt från en skattskyldig utan krav på att bränslet skall levereras direkt in i luftfartyget.

I 9 kap. 2 § LSE finns bestämmelser om återbetalning av skatt. Reglerna gäller den som inte är skattskyldig eller skattebefriad förbrukare och som har förbrukat bränsle som är skattebefriat enligt 6 a kap. LSE. En ansökan om återbetalning enligt 9 kap. 2 § LSE skall avse ett kalenderkvartal och den skall lämnas in till Skatteverket inom tre år efter periodens utgång. För att rätt till återbetalning skall föreligga krävs att den skatt som skall betalas tillbaka uppgår till minst 1 000 kronor under ett kalenderkvartal.

Skälen för bedömningen: Det är av stor vikt att administrativa problem och kontrollmässiga svårigheter, som t.ex. sådana problem som uppkom under den tidigare period då flygbränsle för privat ändamål beskattades, undanröjs i den utsträckning det är möjligt. Dessa problem bedöms dock vara mindre i det nuvarande systemet för uttag av skatt på energi. När flygbränsle som förbrukas för privat ändamål beskattades på 1980-talet var samtliga förbrukare skattskyldiga. Den som förbrukade bränslet skulle således även lämna deklaration och betala in skatten. Med dagens administrativa system blir det däremot mycket få skattskyldiga, vilket bedöms underlätta hanteringen avsevärt. Skatten bör därför kunna tas ut enligt de förutsättningar som i dag gäller enligt LSE.

Den praktiska hanteringen av flygbränsle skiljer sig åt beroende på om det är fråga om en flygplats med reguljär trafik eller om det är en lokal flygklubb eller liknande. På flygplatserna med reguljär trafik finns det cisterner som är registrerade som skatteupplag där flera oljebolag kan samlagra bränslet. Där sker tankningen av flygplanen via pipelines eller via tankbilar. Bolagen har inte alltid egen personal som sköter själva hanteringen, men för varje upplag finns angivet vilka som ansvarar för verksamheten. Oavsett vem som i praktiken gör den slutliga leveransen till planen har oljebolagen hand om den skattemässiga redovisningen. Eftersom leverans sker direkt från en skattskyldig till luftfartygen på de stora flygplatserna åstadkoms skattebefrielsen genom att den skattskyldige har avdragsrätt för skatten.

Till lokala flygklubbar och små flygbolag (helikopterföretag, turistflyg m.m.) som utnyttjar flygplatser som saknar reguljär trafik sker bulkleveranser, vilket innebär att en tankbil levererar bränslet till en oljetank eller liknande som flygklubben eller företaget disponerar. Dessa leveranser avser till den övervägande delen flygbensin. Företag och föreningar som köper flygbränsle är i dag normalt godkända som skattebefriade förbrukare.

Fråga är främst om det krävs ändringar av det administrativa förfarandet för hur aktörerna kommer i åtnjutande av skattefriheten för kommersiell användning av flygbränsle när privat användning nu skall beskattas.

Bestämmelserna om avdrag i 7 kap. LSE bedöms inte behöva ändras. De omständigheter som föranledde införandet av den speciella avdragsrätten för skatt på bränsle som levererats direkt till luftfartyg är fortfarande giltiga även efter att det införs en beskattning av förbrukning av flygbränsle i luftfartyg för privat ändamål. Denna avdragsrätt bör bibehållas för att säkerställa att ansvaret inte övervältras på de

skattskyldiga när det gäller att avgöra huruvida bränslet förbrukas för ett skattebefriat ändamål. Således skall avdrag fortfarande få göras när flygbränslet levererats direkt in i luftfartyget av någon som är skattskyldig. Det är dock i princip uteslutande på de största flygplatserna i Sverige som skattskyldiga levererar direkt till luftfartyg. Bränsle som tankas på de större flygplatserna torde sällan eller aldrig användas för privat ändamål, varför riskerna för skatteundandragande bedöms som mycket små. Dessutom blir den som förvärvat bränsle för ett visst ändamål med ingen eller för låg skatt själv skattskyldig om denne sedermera använder bränslet för ett annat ändamål som medför att skatt skall betalas med ett högre belopp än vad som skett, se 4 kap. 1 § 7 LSE. Sagda bestämmelse om skattskyldighet innebär att det blir förbrukaren som skall betala skatt på flygbränsle som används för skattepliktigt ändamål om bränslet förvärvats utan skatt eller med för låg skatt. Om flygbränsle levererats direkt till ett luftfartyg och sedan förbrukas för privat ändamål är det därmed den som har tagit emot bränslet som blir skyldig att betala skatten. För att undvika att hamna i den situationen bör förbrukaren, när bränslet skall användas för privat ändamål, se till att köpa beskattat bränsle från leverantören. Leverantören av flygbränslet står aldrig någon risk att behöva betala skatt på bränsle som av kunden har förbrukats för privat ändamål när bränslet tankats direkt ned i luftfartyget.

Bestämmelserna om skattebefriad förbrukare i 8 kap. LSE bedöms inte heller behöva ändras. Av 8 kap. 1 § LSE och 20 § förordningen (1994:1784) om skatt på energi, FSE, följer att ett godkännande som skattebefriad förbrukare skall begränsas till vissa ändamål och till visst bränsle. Det finns därför inga hinder för att t.ex. en flygklubb, som förbrukar både skattefritt och skattepliktigt flygbränsle, även fortsättningsvis har ett godkännande som skattebefriad förbrukare som avser den skattebefriade förbrukningen. Godkännandet får då bara återopas avseende den del av bränslet som förbrukas för skattebefriat ändamål. Bränsle som beräknas användas för skattepliktigt ändamål skall köpas inklusive skatt.

Ett godkännande som skattebefriad förbrukare ställer stora krav på förbrukaren – flygklubben i detta exempel – att göra en noggrann uppskattning av hur stor del av förbrukningen som är för ett skattebefriat ändamål. Denna uppskattning måste vid varje inköp av naturliga skäl grunda sig på historiska uppgifter, men uppskattningen skall vara väl underbyggd och relevant. Används det bränsle som köpts in med stöd av godkännandet för privat ändamål blir den skattebefriade förbrukaren skattskyldig för denna förbrukning enligt 4 kap. 1 § 7 LSE. Dessutom får godkännandet som skattebefriad förbrukare återkallas i en sådan situation, se 8 kap. 3 § första stycket 2 LSE, vilket får antas utgöra ett tillräckligt incitament för att motverka missbruk av reglerna om godkännande som skattebefriad förbrukare. Det åligger också en skattebefriad förbrukare att ha en lagerbokföring där bl.a. ändamålet med förbrukningen skall framgå och den kvantitet som förbrukats, se 8 kap. 2 § LSE samt Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2005:15) om skattebefriade förbrukares lagerbokföring och lagerinventering enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Reglerna om återbetalning i 9 kap. LSE bedöms inte heller behöva ändras. Den som förbrukar beskattat bränsle för skattebefriat ändamål

kan ansöka om återbetalning av skatten. Den som inte är skattskyldig eller godkänd som skattebefriad förbrukare, kan således ansöka om återbetalning i de fall denne förbrukat flygbränsle för annat än privat ändamål.

Reglerna om avdrag och skattebefriad förbrukare kan jämföras med vad som redan i dag gäller för leverans direkt till skepp och vissa båtar. Bestämmelserna om skattebefrielse för skepp och luftfartyg i 6 a kap. 1 § 3 respektive 5 LSE avses, till följd av förslaget i denna promemoria, få ett i det närmaste identiskt innehåll. Med hänsyn härtill finns det starka skäl för att dessa aktörer också skall omfattas av samma administrativa förfarande. Det har inte heller framkommit något som ger anledning att anta att det administrativa systemet vad gäller skeppen inte skulle fungera på ett godtagbart sätt. Bedömningen är att skattebefrielse för bränsle som förbrukas i luftfartyg för annat än privat ändamål bör kunna administreras på motsvarande sätt. Det finns dock vissa skillnader i sammansättningen av de olika skattebefriade grupperna som motiverar att utvecklingen följs upp när det gäller luftfartygen. Ytterligare överväganden får göras i denna del när det finns tillräckligt underlag för att avgöra om systemet t.ex. har missbrukats eller utnyttjats på ej avsett sätt.

5 Konsekvenser och ikraftträdande

5.1 Lagstiftningens konsekvenser

Bedömningen är att det främst är flygbensin som förbrukas för privat ändamål i luftfartyg och som därmed kommer att bli föremål för beskattning. Den totala förbrukningen av flygbensin i Sverige, för såväl kommersiellt som privat ändamål, uppgick 2006 till cirka 5 miljoner liter. Av denna förbrukning uppskattas enbart 0,5 miljoner liter avse förbrukning för privat ändamål.

Antalet aktörer som berörs av förslaget är relativt få. Antalet skattskyldiga kan beräknas till färre än tio företag. Antalet mindre luftfartyg i Sverige var den 31 december 2005 ca 2 400 stycken och av dessa ägdes ca 25 procent av företag med tillstånd enligt JAR-OPS samt flygklubbar. Resterande 75 procent ägdes av privatpersoner och övriga ägare (vilket torde inbegripa civilregistrerade luftfartyg ägda av myndigheter). Det finns uppgifter som indikerar att det totala antalet ägare till nämnda luftfartygspark är ca 1 000 stycken. Antalet flygplatser som tillhandahåller flygbensin uppgår till ca 200 stycken.

Hur förbrukningen av flygbensin kommer att förändras vid ett införande av skatt på förbrukning för privat ändamål är osäkert. Det är troligt att priserna för utnyttjande av flygplan i flygklubbar kommer att gå upp. Vidare kan den föreslagna skatten innebära att vissa subjekt inte längre vill vara godkända som skattebefriade förbrukare. Det kan också vara så att Skatteverket bedömer att vissa aktörer inte längre är lämpade att fortsättningsvis inneha ett godkännande som skattebefriad förbrukare. Detta torde gälla många av flygklubbarna. Dessa kommer då att få en likviditetsbelastning avseende den eventuella förbrukning av flygbensin som berättigar till återbetalning.

Med anledning av att skatt nu skall betalas på flygbränsle som förbrukas i luftfartyg för privat ändamål kan det antas att antalet flygtimmar för sådan flygning för privat ändamål kommer att minska något. Därmed kommer även flygklubbarnas efterfrågan på flygbränsle att minska. Huruvida en lägre omsättning av flygbränsle kommer att medföra några effekter på det svenska nätet av flygplatser, på sysselsättningen eller för flygutbildning och flygsäkerhet i stort går inte att med säkerhet säga, men effekterna på dessa områden bedöms ändå som marginella.

Med hänsyn till att antalet flygtimmar för privat ändamål beräknas minska något, bör införandet av skatten även medföra positiva effekter för miljön. Även det faktum att skatt tas ut med olika belopp beroende på vilken miljöklass bränslet tillhör, bör påverka utsläppen. Flygbensinen finns i en blyad och en oblyad variant där den oblyade faller in under miljöklass 2 och den blyade inte uppnår kraven på miljöklassning utan behandlas som "annan bensin". Skillnaden i beskattning mellan dessa två kategorier är i dag 68 öre per liter. Ca 20 procent av dagens förbrukning av flygbensin för privat ändamål avser den blyade flygbensinen. Skillnaden i skatteuttag kan medföra att den miljömässigt bättre, oblyade flygbensinen kommer att ta marknadsandelar från den blyade, i vart fall till den del detta är tekniskt möjligt. Luftfartens totala utsläpp bör därför minska något, även om förändringen totalt sett bedöms vara marginell.

5.2 Offentligfinansiella effekter

Statens ökning av skatteintäkter med anledning av att skattebefrielsen upphör kan beräknas till cirka 2,6 miljoner kronor. Beräkningen bygger på den mängd förbrukat bränsle som angivits ovan under 5.1 och att denna mängd utgörs av 0,4 miljoner liter miljöklass 2 och 0,1 miljoner liter annan bensin. Hänsyn har således inte tagits till eventuella förändringar i förbrukat volym som den föreslagna skatten kan leda till.

Antalet ansökningar om återbetalning som inkommer till Skatteverket kommer att öka. Med hänsyn till att antalet ägare av flygplan bedöms vara cirka 1 000 stycken och att merparten av dessa inte kommer att ansöka om återbetalning får dock ökningen anses som marginell. Det eventuellt tillkommande merarbetet för Skatteverket får rymmas inom befintliga anslag.

För de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms förslaget endast ha marginell påverkan. Den förväntade ökningen av antalet återbetalningsärenden hos Skatteverket förutses inte medföra någon ökad måltillströmning.

5.3 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Förslag: Reglerna om beskattningen av flygbränsle som används för privat ändamål skall träda i kraft den 1 januari 2008.

Den som före ikraftträdandet köpt flygbränsle utan skatt skall bli skattskyldig om bränslet därefter används för privat ändamål. Skattskyldigheten skall inträda vid förbrukningen.

Skälen för förslagen: Det nuvarande undantaget för flygbränsle som förbrukas för privat ändamål saknar stöd i EG-rätten. Förslaget bör därför träda i kraft så snart som möjligt, vilket bör vara den 1 januari 2008. De nya reglerna skall också tillämpas från denna tidpunkt.

Som en naturlig följd av att införa beskattning av flygbränsle som förbrukas för privat ändamål bör även bränsle som före ikraftträdandet köpts in skattefritt beskattas om det förbrukas för sådant ändamål. Flygbränsle som köpts utan skatt före den 1 januari 2008 och som förbrukas för privat ändamål efter detta datum skall därför beskattas. Skattskyldigheten bör inträda vid förbrukningen och det är den som köpt in bränslet skattefritt som bör vara skattskyldig. Av 10 kap. 32 a § skattebetalningslagen (1997:483) framgår att en sådan skattskyldig som nu är i fråga skall redovisa skatten i en särskild deklaration för varje skattepliktig händelse. En deklaration skall således lämnas efter varje förbrukningstillfälle. Deklarationen skall lämnas in senast fem dagar efter det att den skattepliktiga förbrukningen har skett.

Det bör tilläggas att om någon, som före den 1 januari 2008 köpt flygbränsle utan skatt, använder bränslet för ett annat ändamål än som var förutsättningen för det skattefria inköpet, finns redan regeln i 4 kap. 1 § 7 LSE, som innebär att ett sådant förfarande skall beskattas.

6 Författningskommentar

Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

6 a kap.

1 §

Ändringen i punkt 5 b innebär att skattebefrielsen för bränsle som förbrukas vid användning av luftfartyg för privat ändamål upphävs. Ändringen har utförligt kommenterats i avsnitt 3.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De ändrade bestämmelserna träder i sin helhet i kraft den 1 januari 2008 (se *punkten 1*). Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

En särskild övergångsregel införs i *punkten 2* där det anges att flygbränsle som inköpts utan skatt före ikraftträdandet skall beskattas om det förbrukas för privata ändamål efter ikraftträdandet. Den som köpt in bränslet skattefritt blir då skattskyldig vid tidpunkten för förbrukningen och skall redovisa skatten i en särskild deklaration vid varje förbrukningstillfälle.