

Lagrådsremiss

Beskattning av flygbränsle och fartygsbränsle

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 13 november 2014

Per Bolund

Agneta Bergqvist
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I remissen föreslås en begränsning av skattebefrielsen för bränsle som förbrukas i luftfartyg, skepp och båtar som inte används för privat ändamål. Genom förslaget klargörs att skattebefrielse endast kan ges när luftfartygen, skeppen eller båtarna används för transport av passagerare eller varor mot ersättning, tillhandahållande av tjänster mot ersättning, av myndigheter eller på uppdrag av myndigheter eller för yrkesmässigt fiske. Dessutom föreslås att skattebefrielse ska ges för bränsle som förbrukas av frivilliga försvarsorganisationer och för bränsle som ideella organisationer förbrukar vid sjöräddning, brandövervakning och liknande verksamhet eller övning och utbildning för sådan verksamhet. Skattebefrielsen åstadkoms på samma sätt som tidigare.

Förslaget är en anpassning till EU-rätten och föranleder en ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi. Ändringen föreslås träda i kraft den 1 juli 2015.

Innehållsförteckning

| | | |
|----------|--|----|
| 1 | Beslut | 3 |
| 2 | Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi | 4 |
| 3 | Ärendet och dess beredning | 5 |
| 4 | Gällande rätt..... | 5 |
| 4.1 | Bränsle som används i luftfartyg | 5 |
| 4.2 | Bränsle som används i skepp och båtar | 6 |
| 4.3 | EU-rätten | 6 |
| 5 | Skattefriheten begränsas för bränsle som används i luftfartyg, skepp och båtar | 8 |
| 6 | Skattefriheten åstadkoms på samma sätt som tidigare | 13 |
| 7 | Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser..... | 14 |
| 8 | Konsekvensanalys..... | 15 |
| 8.1 | Offentligfinansiella effekter | 15 |
| 8.2 | Effekter för myndigheter och allmänna förvaltningsdomstolar..... | 15 |
| 8.3 | Effekter för företagen | 16 |
| 8.4 | Effekter för miljön..... | 16 |
| 9 | Författningskommentar..... | 17 |
| 9.1 | Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi | 17 |
| Bilaga 1 | Sammanfattning av promemorian Beskattning av flygbränsle och fartygsbränsle (dnr Fi2014/2294)..... | 18 |
| Bilaga 2 | Promemorians lagförslag | 19 |
| Bilaga 3 | Förteckning över remissinstanserna..... | 20 |

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.

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

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1994:1776) om skatt på energi ska införas en ny paragraf, 1 kap. 11 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

11 §

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

1. transport av passagerare eller varor mot ersättning,

2. tillhandahållande av tjänster mot ersättning,

3. myndigheters användning eller användning på uppdrag av myndigheter,

4. frivilliga försvarsorganisationers användning,

5. sjöräddning, brandövervakning och liknande verksamhet, eller övning och utbildning för sådan verksamhet, som utförs av ideella organisationer, eller

6. yrkesmässigt fiske.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2015.

2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänförs till tiden före ikraftträdandet.

3 Ärendet och dess beredning

I rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet, förkortat energiskattedirektivet, anges att skattebefrielse ska ges för energiprodukter som levereras för användning som flygbränsle (artikel 14.1.b) och för bränsle som används för sjöfart inom gemenskapens farvatten, inklusive fiske (artikel 14.1.c). Skattebefrielse ges dock inte för bränsle som används för privat nöjesflyg eller i privata nöjesfartyg. Energiskattedirektivet har genomförts i svensk rätt genom lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE. Av 6 a kap. 1 § 3–5 a LSE framgår att skattebefrielse ges från energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt när luftfartygen, skeppen eller båtarna används för annat än privat ändamål.

EU-kommissionen har under 2013 påpekat att Sveriges tillämpning av skattefriheten för flygbränsle är generösare än energiskattedirektivets bestämmelser. Mot bakgrund av detta har en promemoria tagits fram inom Finansdepartementet. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissyttrandena finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr Fi2014/2294). Kontakt har under hand tagits med Skatteverket.

I lagrådsremissen behandlas promemorians förslag.

4 Gällande rätt

4.1 Bränsle som används i luftfartyg

De nu gällande svenska reglerna om beskattning av flygbränsle innebär att bränsle som förbrukas i luftfartyg skattebefrias om luftfartyget inte används för privat ändamål (6 a kap. 1 § 5 a och 9 kap. 3 § 4 LSE). Flygfotogen, som till övervägande del används inom kommersiell verksamhet, får köpas in skattefritt om det tankas direkt in i luftfartyget vid leverans från den skattskyldige (7 kap. 1 § 4 LSE). Alternativt kan förbrukaren vara godkänd som skattebefriad förbrukare och av den anledningen köpa in flygfotogen skattefritt (8 kap. 1 § LSE). Den skattskyldige har i båda fallen avdragsrätt för skatten, vilket även gäller om denne själv förbrukar flygfotogen för angivet ändamål. Skattefriheten för annat bränsle än flygfotogen, dock inte annan bensin än flygbensin, åstadkoms genom ett återbetalningssystem (9 kap. 3 § 4 LSE).

När de nu gällande bestämmelserna om den administrativa hanteringen av skattefriheten för flygbränsle infördes gjordes vissa överväganden i förarbetena om gränsdragningen mellan privat och kommersiellt

ändamål. Regeringen bedömde att flygningar som görs av ett företag med eget luftfartyg och som avser transporter i den egna verksamheten får anses vara för kommersiellt ändamål och medföra skattefrihet (prop. 2007/08:122 s. 15). Skatteverket har med ledning av förarbetena bedömt att om ett företag eller en frivillig försvarsorganisation förbrukar bränsle vid flygutbildning och flygträning för anställda eller kontrakterad personal så anses förbrukningen ske för annat än privat ändamål om utbildningen är avsedd att användas i företagets eller organisationens verksamhet (Skatteverkets ställningstagande 2008-12-19, dnr 131 782934-08/111).

4.2 Bränsle som används i skepp och båtar

Skattefriheten för bränsle som förbrukas i skepp och båtar, när de används för annat än privat ändamål, åstadkoms på olika sätt beroende på om det är fråga om skepp eller båtar och beroende på vilket bränsleslag det rör sig om. I skepp får allt bränsle utom omärkt olja och bensin förbrukas skattefritt. Förbrukas bensin i skepp och skeppet används för annat än privat ändamål medges återbetalning av skatten, se 9 kap. 3 § 1 LSE. Båtar med fiskelicens enligt fiskelagen (1993:787), nedan fiskelagen, och båtar som har fått medgivande enligt 2 kap. 9 § LSE jämställs med skepp i skattehänseende; dock kan båtar med medgivande enligt 2 kap. 9 § LSE även få återbetalning av skatt på omärkt olja om den förbrukats för annat än privat ändamål, se 9 kap. 3 § 3 LSE. Skattebefrielsen kan också åstadkommas genom att aktören godkänns som skattebefriad förbrukare enligt 8 kap. 1 § LSE. Den som är skattskyldig har rätt till avdrag om bränslet levereras till ett skepp, till en båt med fiskelicens eller medgivande enligt 2 kap. 9 § LSE, eller till en skattebefriad förbrukare, se 7 kap. 1 § 3–5 LSE. Motsvarande gäller om den skattskyldige själv förbrukat bränslet för angivet ändamål, se 7 kap. 1 § 2 LSE.

Obeskattat bränsle får som huvudregel inte förbrukas i båtar. Den som förbrukar bränsle i båt som inte används för privat ändamål är i stället hänvisad till att ansöka om återbetalning av skatten i efterhand enligt 9 kap. 3 § 3 LSE. På samma sätt som för skepp finns dock rätt till avdrag för den som är skattskyldig om bränslet av honom förbrukats eller levererats för förbrukning i båt med fiskelicens m.m. (6 a kap. 1 § 4 samt 7 kap. 1 § första stycket 4 LSE).

När det gäller sjöfart har Skatteverket bedömt att bränsle som förbrukas i transporter i yrkesmässig verksamhet, exempelvis transporter som hantverkare gör i sin verksamhet, är skattebefriat (RSV 2002:18).

4.3 EU-rätten

I artikel 14.1.b andra 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. Privat nöjesfartyg definieras i andra stycket i artikel 14.1.c som fartyg som används på motsvarande sätt som privat nöjesflyg.

EU-domstolen har i två avgöranden (C-79/10, *Systeme Helmholtz GmbH mot Hauptzollamt Nürnberg* och C-250/10, *Haltergemeinschaft LBL GbR mot Hauptzollamt Düsseldorf*) tagit ställning till omfattningen av skattebefrielsen enligt artikel 14.1.b i energiskattedirektivet. I avgörandena uttalar EU-domstolen att reglerna om skattebefrielse måste tillämpas på samma sätt inom unionen för att säkerställa att konkurrensen inte snedvrids och att syftet med energiskattedirektivet inte är att skapa generella skattebefrielser. Reglerna om skattebefrielse måste därför tolkas restriktivt.

I mål C-79/10 var det fråga om ett företag, Systeme Helmholtz GmbH, som utvecklade och sålde elektroniska komponenter och programvara. Företaget ägde ett flygplan som användes både för privata ändamål och för flygningar till andra företag och handelsmässor. Företaget ansökte om återbetalning av skatt på bl.a. den flygbensin som använts för transporter till andra företag och handelsmässor. Flygningarna var yrkesmässiga i den bemärkelsen att de skedde i företagets verksamhet. EU-domstolen konstaterade att den luftfartsverksamhet som bedrevs av Systeme Helmholtz GmbH, alltså att transportera medarbetare till kunder eller handelsmässor med hjälp av ett eget flygplan, inte kunde jämföras med användningen av ett flygplan för kommersiella ändamål i den mening som avsågs i artikel 14.1.b i energiskattedirektivet. I den mån som luftfartsverksamheten inte användes direkt för att tillhandahålla en flygtjänst mot ersättning omfattades den följaktligen inte av skattebefrielsen för flygbränsle enligt den nämnda artikeln.

I mål C-250/10 hade ett företag, Haltergemeinschaft LBL, ansökt om skattebefrielse för bränsle som förbrukats av ett luftfartyg som företaget hyrde ut, med bränsle, till andra företag. EU-domstolen konstaterade att uthyrning i sig inte var användning för kommersiellt ändamål. Avgörande var hur företaget som hyrde planet använde det. I det fallet användes flygplanet visserligen yrkesmässigt av hyrestagaren, men inte för att utföra luftfartstjänster mot ersättning. Skattelättnad kunde därför inte beviljas med stöd av artikel 14.1.b i energiskattedirektivet.

EU-kommissionen har under 2013 påpekat att Sveriges tillämpning av skattefriheten för flygbränsle är generösare än energiskattedirektivets regler, som de tolkats i de ovan nämnda avgörandena från EU-domstolen, och att det kan misstänkas att samma gäller för fartygsbränsle. EU-kommissionen överväger därför att vidta åtgärder, däribland att inleda ett överträdelseärende. Regeringen har meddelat EU-kommissionen att de svenska reglerna ska ses över och ändras senast den 1 juli 2015.

5 Skattefriheten begränsas för bränsle som används i luftfartyg, skepp och båtar

Regeringens förslag: Skattefriheten för bränsle som används i luftfartyg, skepp och båtar begränsas så att den endast gäller vid transport av passagerare eller varor mot ersättning, tillhandahållande av tjänster mot ersättning, användning av myndigheter eller på uppdrag av myndigheter, användning av frivilliga försvarsorganisationer, användning av ideella organisationer när de utför sjöräddning, brandövervakning och liknande verksamhet eller övar och utbildar sig för sådan verksamhet, samt vid yrkesmässigt fiske. Detta klargörs genom att en definition av begreppet ”användning för privat ändamål” införs i lagen om skatt på energi.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. I regeringens förslag anges dock inte att användning för yrkesmässigt fiske bara kan ske med fartyg och en uttrycklig bestämmelse om att myndigheters egen användning av bränsle är skattebefriad har lagts till. Promemorian innehöll inte heller något förslag om att frivilliga försvarsorganisationer ska få förbruka skattefritt bränsle, liksom andra ideella organisationer i vissa fall.

Remissinstanserna: *Skatteverket*, *Energimyndigheten* och *Transportstyrelsen* tillstyrker anpassningen till gällande EU-rätt men har vissa kompletterande synpunkter. *Förvaltningsrätten i Falun*, *Rikspolisstyrelsen*, *Kommerskollegium*, *Kustbevakningen*, *Tullverket*, *Skogsstyrelsen*, *Naturvårdsverket*, *Konkurrensverket*, *Sveriges Hamnar* och *Sveriges Redareförening* har inga synpunkter på promemorians förslag utifrån de intressen dessa instanser har att beakta. *Hjelmco Oil AB* och *Svenska FlygBranschen* avstyrker förslaget.

Skatteverket anser att begreppen skepp respektive båt bör användas i stället för fartyg, för att få enhetlighet med de begrepp som används i andra regler i lagen om skatt på energi, förkortad LSE. Vidare har verket påpekat att det bör förtydligas dels vad som avses med en transport mot ersättning, dels att offentliga myndigheters egen bränsleförbrukning är skattebefriad. *Kammarrätten i Sundsvall* framför att det bör framgå av själva bestämmelsen vad som avses med en transport mot ersättning. Slutligen påpekar Skatteverket att det bör framgå vilken lagstiftning som ska användas till ledning för bedömningen av vad som utgör yrkesmässigt fiske.

Flera remissinstanser, bland andra *Myndigheten för samhällsskydd och beredskap*, *Sjöfartsverket*, *Hjelmco Oil AB* och *Kungliga Svenska Aeroklubben (KSAK)* anför att det är önskvärt att frivilliga organisationer som utför uppdrag åt myndigheter får förbruka skattefritt bränsle vid träning och utbildning. *Jordbruksverket* anser att privata och ideella flygare som utför t ex skogsbrandsbevakning på myndigheternas uppdrag ska få förbruka skattefritt bränsle.

Energimyndigheten påpekar att beskattningen kommer att bero på om företaget i fråga utför transporterna i egen regi eller köper dem från en annan aktör, vilket är olyckligt ur konkurrenssynpunkt, något som också

framhålls av Jordbruksverket, Hjelmcö Oil AB och Svenska Petroleum och Biodrivmedel Institutet (SPBI).

Transportstyrelsen påpekar att transporter av varor och gods mot ersättning och tillhandahållande av tjänster mot ersättning anges som exempel på kommersiell användning i de aktuella reglerna i energiskattedirektivet och att det således kan finnas annan kommersiell användning som kan vara skattebefriad.

Frivilliga Flygkåren, som liksom Hjelmcö Oil AB, KSAK och Svenska FlygBranschen är negativa till förslaget, menar att förslaget kommer att leda till ökade kostnader för organisationen och de enskilda piloterna. Frivilliga Flygkåren pekar på att Transportstyrelsen kräver att kåren har bruksflygtillstånd och att detta visar att deras flygningar är kommersiella.

Enligt Hjelmcö Oil AB strider förslaget mot diskrimineringsförbudet, mot proportionalitets- och subsidiaritetsprinciperna, mot EU:s konkurrensrättsliga principer samt mot statsstödsreglerna. Hjelmcö Oil AB:s uppfattning är att regeringen bör behålla nuvarande reglering och söka undantag från energiskattedirektivets regler. Hjelmcö Oil AB ifrågasätter vidare energiskattedirektivets giltighet.

KSAK uttrycker oro över hur förslaget påverkar allmänflyget när det blir dyrare att flyga. Enligt KSAK leder försämrade villkor för allmänflyget till att antalet flygtimmar minskar vilket i sin tur påverkar flygsäkerheten och minskar rekryteringsbasen för det kommersiella flyget, något som Svenska FlygBranschen instämmer i.

Skälen för regeringens förslag: Efter EU-domstolens ställningstaganden i mål C-79/10 och C-250/10 kan konstateras att skattebefrielsen för flygbränsle har kommit att få för stort tillämpningsområde i svensk rätt. Av avgörandena 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. Om Sverige inte ändrar sina regler överväger EU-kommissionen att vidta åtgärder, exempelvis att väcka talan mot Sverige i EU-domstolen. Regeringen kommer därför inte, som *Hjelmcö Oil AB* och *KSAK* önskar, att motsätta sig EU-kommissionens krav på att ändra de svenska reglerna eller ansöka om undantag från reglerna.

Bränsle som förbrukas vid person- och godstransporter av luftfartsbolag i internationell linjetrafik, taxiflyg och annan persontransport mot ersättning bör även fortsättningsvis omfattas av skattebefrielsen. Detsamma bör gälla för utförande av tjänster som flygfotografering, reklamflyg, bogsering av segelflygplan och liknande, om de utförs mot ersättning. Om ersättningen bara är symbolisk eller avsedd att täcka kostnaderna kan transporten inte anses ske mot ersättning. Ersättningen bör alltså vara av en viss storlek för att ändamålet ska anses som kommersiellt. Kundrabatter och lockpriser som förekommer inom det reguljära linjeflyget kan dock aldrig innebära att dessa flygningar anses utförda för privat ändamål. Någon ändring jämfört med gällande rätt är inte avsedd och det bedöms därför inte vara nödvändigt att det anges i själva bestämmelsen vad som avses med en transport eller tjänst mot ersättning, som *Kammarrätten i Sundsvall* anser.

Transporter som företag utför inom den egna verksamheten, som inte innebär att företaget tillhandahåller tjänster eller transporter mot ersättning, bör inte kunna vara skattebefriade. Detsamma gäller jordbruks- och skogsbruksflygningar och liknande som sker i den egna verksamheten och således inte mot ersättning. Detta följer av de ovan angivna avgörandena från EU-domstolen. Det stämmer alltså, som flera remissinstanser påpekar, att beskattningen i viss mån kommer att bero på hur verksamheten organiseras. Detta är dock en följd av den EU-rättsliga regleringen som Sverige har skyldighet att följa.

Inte heller det bränsle som förbrukas när en anställd i ett företag flygtränar bedöms kunna omfattas av skattefriheten, även om utbildningen i och för sig är avsedd att nyttiggöras i företagets verksamhet.

Bränsle som förbrukas vid flygningar av myndigheter eller flygningar som utförs på uppdrag av myndigheter bör alltså vara skattebefriat. Någon skillnad jämfört med gällande rätt är inte avsedd. Således kommer skattebefrielsen även fortsättningsvis att omfatta de flygningar som på offentligt uppdrag sker i privat eller ideell regi, något som enligt *Jordbruksverket* är önskvärt. Regeringen instämmer vidare i *Skatteverkets* uppfattning att det tydligt bör framgå av den nya bestämmelsen att offentliga myndigheter har rätt att använda skattefritt bränsle vid egna flygningar. Till sådana flygningar hör t.ex. militärt flyg, räddningstjänst, skogsbrandsbevakning, trafikövervakning och inspektion av kraftledningar.

Flygutbildningar som innebär att någon tillhandahåller utbildningstjänster, inklusive flygplan med bränsle, mot ersättning, får enligt regeringens uppfattning anses vara tillhandahållande av tjänster 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. Om den som hyr planet däremot använder det för transport av varor eller personer eller utförande av tjänster mot ersättning är förbrukningen skattefri.

Reglerna om skattebefrielse för bränsle som används i skepp och båtar ska tolkas i ljuset av de ovan nämnda avgörandena från EU-domstolen avseende flygbränsle, C-79/10 och C-250/10. Detta innebär att skattebefrielsen på bränsle endast kan beviljas företag som använder bränslet för att tillhandahålla sjöfartstjänster mot ersättning. Fartyg som används för kommersiell sjöfart, i taxibåtstrafik eller annan person- eller godsbefordran liksom fartyg som används för yrkesmässigt fiske bör därför omfattas av skattefriheten.

Som Skatteverket påpekar används inte begreppet fartyg i LSE. Visserligen definieras fartyg motsatsvis genom regeln i 1 kap. 6 § LSE som anger att med skepp förstås fartyg vars skrov har en största längd om minst tolv meter och en största bredd av minst fyra meter, och att med båtar avses andra fartyg. Fortsättningsvis i LSE används dock orden båtar och skepp och inte fartyg. För att reglerna ska vara tydliga bör, som Skatteverket påpekar, enhetliga begrepp användas i LSE. Vidare bör, i

enlighet med vad Kammarrätten i Sundsvall anför, det inte anges särskilt i lagtexten att skattefriheten för bränsle som används för yrkesmässigt fiske bara gäller fartyg.

Bränsle som används i ett fartyg i samband med ett företags affärsverksamhet, om den direkta avsikten med användningen inte är att tillhandahålla transporttjänster eller andra tjänster mot ersättning, bör inte vara skattebefriat. Om ett företag äger eller hyr ett fartyg och använder det i sin näringsverksamhet för transport av varor eller personer bör användningen således anses vara för privat ändamål, om inte transporterna sker mot ersättning. Också användning av fartyg för representationsändamål eller för personalrekreation bör anses som användning för privat ändamål i den mening som detta uttryck har i energiskattedirektivet.

Om fartyget hyrs ut är det, på samma sätt som med flygbränsle, användningen av den som hyr fartyget som är avgörande. Enbart uthyrningen i sig utgör inte en kommersiell användning av fartyget. Den som hyr eller chartrar ett fartyg och använder det för nöjesresor får alltså inte någon skattebefrielse. Det saknar betydelse om fartyget hyrs ut som en del i ett paket som också inkluderar besättning, bränsle och andra tjänster.

Fartyg som används av myndigheter eller på uppdrag av myndigheter bör även i fortsättningen kunna förbruka skattebefriat bränsle. Till dessa hör militärens fartyg, Sjöfartsverkets, Kustbevakningens och Tullverkets fartyg, livräddningsbåtar och liknande.

Även skepp och båtar som används för yrkesmässigt fiske får förbruka skattefritt bränsle. Begreppet yrkesmässigt fiske används inte i energiskattedirektivet. Av artikel 14.1.c i energiskattedirektivet framgår dock att det ska vara fråga om kommersiellt fiske för att bränslet ska skattebefrias. Begreppet definieras inte heller i fiskelagen eller i de EU-förordningar som finns på fiskeområdet. Av den s.k. kontrollförordningen¹ framgår dock att fritidsfiske är en ”icke kommersiell fiskeverksamhet med nyttjande av levande akvatiska resurser för rekreation, turism och sport” (artikel 4) och att det är förbjudet att sälja fångst från fritidsfiske (artikel 55). Vidare framgår att gemenskapens fiskefartyg får användas för yrkesmässigt nyttjande av levande akvatiska resurser bara om de har giltig fiskelicens (artikel 6). Enligt 1 kap. 4 § LSE är en verksamhet yrkesmässig, om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), eller bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under ett kalenderår överstiger 30 000 kronor.

¹ Rådets förordning (EG) nr 1224/2009 av den 20 november 2009 om införande av ett kontrollsystem i gemenskapen för att säkerställa att bestämmelserna i den gemensamma fiskeripolitiken efterlevs, om ändring av förordningarna (EG) nr 847/96, (EG) nr 2371/2002, (EG) nr 811/2004, (EG) nr 768/2005, (EG) nr 2115/2005, (EG) nr 2166/2005, (EG) nr 388/2006, (EG) nr 509/2007, (EG) nr 676/2007, (EG) nr 1098/2007, (EG) nr 1300/2008, (EG) nr 1342/2008 och upphävande av förordningarna (EEG) nr 2847/93, (EG) nr 1627/94 och (EG) nr 1966/2006 (EUT L 343, 22.12.2009, s. 1, Celex 32009R1224).

Båtar med fiskelicens (tidigare fartygstillstånd) får förbruka skattefritt bränsle enligt 6 a kap. 1 § 4 LSE, när båten inte används för privat ändamål. Av fiskelagens regler framgår att förutsättningarna för att bevilja fiskelicens är bl.a. att fisket sker i näringsverksamhet och att fartyget är registrerat som fiskefartyg i fartygsregistret (30 § första stycket 1 och 3 fiskelagen). Sådant fiske som sker med stöd av fiskelicens är därför i normalfallet att anse som yrkesmässigt fiske enligt LSE.

Även fiske som bedrivs med personlig fiskelicens bör vara att anse som yrkesmässigt fiske enligt LSE, eftersom det krävs att fisket bedrivs i näringsverksamhet för att personlig fiskelicens ska beviljas (30 § andra stycket fiskelagen). Även fiske som sker utan licens kan anses vara yrkesmässigt enligt LSE. Ett sådant exempel är insjöfiskare som fiskar med redskap som är tillåtna för fritidsfiskare eller med stöd av enskild fiskerätt, och säljer fisken. I dessa, sannolikt få, fall får en bedömning ske om förutsättningarna i 1 kap. 4 § LSE är uppfyllda.

I promemorian gjordes bedömningen att frivilligorganisationer som ibland utför uppdrag åt myndigheter och använder bränsle för utbildning eller flygträning av kontrakterad personal inte borde få förbruka skattefritt bränsle vid dessa övnings- och utbildningsflygningar, även om utbildningen i och för sig är avsedd att nyttiggöras i organisationens verksamhet. Flera remissinstanser har ifrågasatt detta och pekat på att de frivilliga organisationerna är en viktig resurs i landets krisberedskap som riskerar att försvinna om bränslet blir dyrare och att uppdelningen i privat respektive kommersiell användning inte är tillämplig på denna verksamhet. Regeringen instämmer i att frivilligorganisationerna är en viktig resurs i samhället. Regeringen vill också framhålla att de ovan nämnda avgörandena från EU-domstolen handlar om företags användning av bränsle och att EU-domstolen inte har bedömt vad som är användning för offentlig myndighets räkning. Sådana försvarsorganisationer som omfattas av förordningen (1994:524) om frivillig försvarsverksamhet samverkar med myndigheter och utför regelbundet olika myndighetsuppdrag. Att sådana organisationer övar och utbildar sig för att kunna utföra myndighetsuppdrag får anses vara en nödvändig del i den verksamhet som de bedriver. Regeringen anser därför att frivilliga försvarsorganisationer enligt förordningen (1994:524) om frivillig försvarsverksamhet i sin verksamhet bör få förbruka skattefritt bränsle, även när uppdrag från myndighet saknas. Ingen skillnad görs mellan luftfartyg, skepp och båtar i detta avseende.

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. Eftersom dessa organisationer utför samhällsnyttig verksamhet bör de dock ha rätt att förbruka skattefritt bränsle även när myndighetsuppdrag saknas. För dessa organisationer bör skattebefrielsen gälla 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 skattefrihet ska kunna medges krävs att det finns en koppling till viktiga

samhällsfunktioner som krisberedskap eller räddningsverksamhet. Idrottsverksamhet, scoutverksamhet, välgörenhet och liknande ideell verksamhet omfattas således inte.

Transporter som sker i ett företags verksamhet, men inte mot ersättning, kan i och för sig anses vara kommersiella transporter. Enligt EU-domstolen omfattas dock inte sådana av skattebefrielsen. Eftersom ordet kommersiell inte ger någon ledning i detta sammanhang anser regeringen att det inte är lämpligt att använda den lagtext som *Transportstyrelsen* föreslagit. För att tillämpningsområdet ska bli tydligt avgränsat föreslås därför, i enlighet med vad som föreslogs i promemorian, att det uttryckligen anges i lagen vilken typ av användning som ger rätt att förbruka skattefritt bränsle. Detta sker genom att det i LSE definieras vad som utgör användning för privat ändamål. Förslaget föranleder att en ny paragraf, 1 kap. 11 §, införs i LSE.

6 Skattefriheten åstadkoms på samma sätt som tidigare

Regeringens bedömning: Skattefriheten för bränsle som används för annat än privat ändamål i luftfartyg, skepp och båtar bör åstadkommas på samma sätt som tidigare.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna har inte haft några synpunkter i denna del. *Svenska Petroleum och Biodrivmedel Institutet (SPBI)* har dock framhållit att det är önskvärt att de skattskyldiga inte får ett större kontrollansvar när skattefritt bränsle levereras och att det är förbrukaren själv som måste ansvara för hur bränslet används i praktiken. SPBI påpekar att skattskyldiga, i fråga om skepp, kan kontrollera att skeppet är registrerat i fartygsregistret innan leverans sker rakt in i skeppet. Avdrag får då göras av den skattskyldiga och avdraget styrks genom leveranssedlar. Eftersom alla skepp som är antecknade i fartygsregistret inte kommer att få använda skattefritt bränsle i framtiden undrar SPBI hur den skattskyldiga ska kunna kontrollera att förbrukaren verkligen har rätt till skattefritt bränsle. SPBI framhåller slutligen att det vore önskvärt att Skatteverket i samband med att reglerna träder i kraft får i uppdrag att meddela skattskyldiga vilka skattebefrielser som är indragna till följd av förslaget.

Enligt *Swedac* bör det övervägas om regler om bränslemätare ska införas för att kunna säkerställa att bränslemängden mäts på ett korrekt sätt och därmed att skatten beräknas korrekt.

Skälen för regeringens bedömning: Något behov av ändringar i reglerna för den administrativa hanteringen av beskattningen av flygbränsle och fartygsbränsle bedöms inte uppkomma när skattefriheten nu begränsas. Någon ändring i ansvarsfördelningen mellan skattskyldiga och förbrukare är heller inte avsedd, vilket *SPBI* uttryckt oro för.

På samma sätt som tidigare måste alltså den skattskyldige, för att avdrag för skatt ska beviljas, kunna styrka att leveransen skett till en

skattebefriad förbrukare alternativt direkt i tanken på luftfartyget eller fartyget med de begränsningar som följer av 6 a kap. 1 § LSE. Det kan tilläggas att den som förvärvat bränsle för ett ändamål men använder det för ett annat ändamål än som var förutsättningen för det skattefria inköpet redan idag omfattas av regeln i 4 kap. 1 § 7 LSE, som innebär att förvärvaren blir skattskyldig för bränslet.

Vidare ankommer det inte på regeringen att bestämma hur Skatteverket ska organisera sin verksamhet. SPBI:s önskemål om att Skatteverket ska ges i uppdrag att meddela skattskyldiga vilka skattebefrielser som dragits in till följd av förslaget föranleder därför ingen åtgärd från regeringens sida.

Enligt 2 kap. 9 § första stycket LSE får bränsletank som förser motor på motordrivet fordon eller båt med bränsle inte innehålla oljeprodukt som är försedd med märkämne eller från vilken märkämnet avlägsnats. Detta gäller dock inte båtar för vilka fiskelicens, som inte är begränsad till fiske enbart i enskilt vatten, meddelats enligt fiskelagen (1993:787). Enligt tredje stycket samma lagrum kan beskattningsmyndigheten medge att bränsletank på båt som disponeras av Försvarmakten, Försvarets materielverk, Kustbevakningen eller annan statlig myndighet får innehålla oljeprodukt som är försedd med märkämne. Om det finns särskilda skäl kan sådant medgivande lämnas också för annan båt.

När bestämmelsen infördes nämndes i författningskommentaren att utgångspunkten var "näringsidkares" användning av båt (prop. 1994/95:54 s. 96). När den föreslagna definitionen av vad som utgör skattebefriad användning införs i LSE finns skäl att överväga att ändra bestämmelsen i 2 kap. 9 § tredje stycket LSE så att det framgår att endast båtar som används för annat än privat ändamål ska medges att använda märkt olja i bränsletanken. Regeringen avser att närmare analysera denna fråga och återkomma till den i ett annat sammanhang.

Vad *Swedac* har anfört om mätinstrument för bränsle ligger utanför nuvarande lagstiftningsärendet.

7 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Ändringarna träder i kraft den 1 juli 2015. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna har inte haft några synpunkter i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Den nuvarande svenska lagstiftningen om skattefrihet för flyg- och fartygsbränsle har tillämpats på ett sätt som inte är i linje med den utveckling av EU-rätten som skett genom rättspraxis på området. Regeringen har meddelat kommissionen att den svenska regleringen ska ändras senast den 1 juli 2015. Med hänsyn till detta föreslås att författningsändringarna ska träda i kraft den

1 juli 2015. Äldre bestämmelser bör fortfarande gälla för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Vid bestämmande av förbrukning vid ansökan om återbetalning anses förbrukningen ske när bränslet tillförs bränsletanken på båten eller skeppet, förutsatt att bränslet faktiskt förbrukas i fartyget för det avsedda skattebefriade ändamålet, se Skatteverket ställningstagande 2005-06-20 (dnr 130360746-05/111). Detsamma bör gälla för luftfartyg. Att äldre bestämmelser gäller för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet innebär att bränsle som tillförs en bränsletank senast den 30 juni 2015 kan föranleda återbetalning av skatten på bränslet, även om själva användningen och återbetalningsansökan sker efter ikraftträdandet. Det bör då vara tillräckligt att användningen är att anse som för annat än privat ändamål enligt de äldre bestämmelserna. Exempelvis kan en hantverkare som använder båt i sin verksamhet på ett sätt som var skattebefriat enligt de äldre bestämmelserna men inte enligt de nya, och som tankar båten senast den 30 juni 2015, ansöka om återbetalning avseende den användning av båten som sker med det bränslet efter ikraftträdandet av de nya bestämmelserna.

8 Konsekvensanalys

8.1 Offentligfinansiella effekter

Den offentligfinansiella effekten är mycket svårbedömd och kan dessutom antas minska över tid. En preliminär bedömning är att skatteintäkterna kommer att öka med ca 8 miljoner kronor (helår) till följd av ändringen. Beräkningen är osäker eftersom det är oklart i vilken omfattning företag använder bränsle på ett sådant sätt som efter lagändringen kommer att anses som privat användning.

8.2 Effekter för myndigheter och allmänna förvaltningsdomstolar

Skatteverket har bedömt att förslaget kommer att medföra en engångskostnad om 2,7 miljoner kronor för olika kontroller som behöver göras, ändring av broschyrer och blanketter samt IT-system. Regeringen bedömer att merkostnaderna ryms inom ramen för befintliga och beräknade anslagsramar. Förslaget bedöms inte medföra några merkostnader eller något merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

8.3 Effekter för företagen

När det gäller företag och organisationer som använder bränsle för både privata och kommersiella ändamål måste dessa redan i dag tillämpa olika regler på den privata respektive den kommersiella förbrukningen. Den förändrade gränsdragningen mellan privat och kommersiell användning kommer därför inte att medföra några stora effekter för dessa företag.

Vissa förbrukare kommer dock inte att kunna förbruka skattefritt bränsle alls efter lagändringen. Det rör sig om företag som använder fartyg eller luftfartyg uteslutande för transporter av företagets egen personal eller varor och inte får ersättning för dessa transporter. Denna typ av aktörer kommer med största sannolikhet inte att längre kunna vara godkända som skattebefriade förbrukare enligt 8 kap. 1 § LSE. Även avdragsrätten för skattskyldiga enligt 7 kap. 1 § första stycket 3–5 kommer att påverkas.

Som några remissinstanser påpekar kommer ändringen att leda till att vissa flygningar blir dyrare. Hur detta i förlängningen påverkar allmänflyget är svårt att förutse, men det finns en risk att det kan leda till minskat antal flygtimmar vilket kan få konsekvenser för rekryteringsbasen för det kommersiella flyget, som bl.a. *Kungliga Svenska Aeroklubben* hävdar. De eventuella effekterna är dock konsekvenser som följer av Sveriges skyldighet att beskatta bränsle som används i luftfartyg och fartyg i den omfattning som följer av unionsrätten.

8.4 Effekter för miljön

Miljöeffekterna är troligen små men sannolikt minskar utsläppen av koldioxid och kortlivade luftföroreningar något liksom buller.

9 Författningskommentar

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

1 kap.

11 §

Paragrafen är ny och innehåller en definition av vad som avses med användning för privat ändamål. Definitionen görs genom en uppräkningslista av de användningsområden som är att anse som annan användning än för privat ändamål. Uppräkningen syftar till att klargöra tillämpningsområdet för skattefriheten avseende både flygbränsle och bränsle som används i skepp och båtar. Skattefriheten följer av reglerna i 6 a kap. 1 § LSE. Begreppet privat ändamål används också i 4 kap. 3 § första stycket 2 LSE, som reglerar förutsättningarna för att bli godkänd som upplagshavare, och i 9 kap. 3 § LSE, som reglerar förutsättningarna för återbetalning av skatt.

Av *punkterna 1 och 2* framgår att transport av passagerare eller varor eller tillhandahållande av tjänster mot ersättning är att anse som användning för annat än privat ändamål. Av *punkten 3* framgår att myndigheters användning av bränsle liksom användning som sker på myndigheters uppdrag är att anse som användning för annat än privat ändamål.

I *punkten 4* anges att användning av frivilliga försvarsorganisationer också är att anse som användning för annat än privat ändamål. Vad som är en frivillig försvarsorganisation följer av bilagan till förordningen (1994:524) om frivillig försvarsverksamhet. Av *punkten 5* framgår att även andra ideella organisationers användning är att anse som användning för annat än privat ändamål, när de utför uppgifter som brandövervakning, sjöräddning och liknande eller övar och utbildar sig för sådana uppgifter.

När det gäller tolkningen av begreppet yrkesmässigt fiske enligt *punkten 6* får ledning tas från 1 kap. 4 § LSE om yrkesmässig verksamhet.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna

Den ändrade bestämmelsen träder enligt *första punkten* i kraft den 1 juli 2015. Av *andra punkten* framgår att äldre bestämmelser fortfarande gäller i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Sammanfattning av promemorian Beskattning av flygbränsle och fartygsbränsle (dnr Fi2014/2294)

I promemorian föreslås en begränsning av skattebefrielsen för bränsle som förbrukas i luftfartyg eller fartyg som inte används för privat ändamål. Genom förslaget klargörs att skattebefrielse endast ges när luftfartygen eller fartygen används för transport av passagerare eller varor mot ersättning, för tillhandahållande av tjänster mot ersättning, på uppdrag av offentliga myndigheter eller – så vitt avser fartygsbränsle – för yrkesmässigt fiske. Förslaget innebär en anpassning till EU-rätten och föranleder en ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Ändringen föreslås träda i kraft den 1 juli 2015.

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

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1994:1776) om skatt på energi ska införas en ny paragraf, 1 kap. 11 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

11 §

Med användning av luftfartyg och fartyg för privat ändamål avses annan användning än

1. transport av passagerare eller varor mot ersättning,

2. tillhandahållande av tjänster mot ersättning,

3. utförande av uppdrag för offentliga myndigheters räkning, eller

4. yrkesmässigt fiske.

Första stycket 4 gäller bara fartyg.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2015.

2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Förteckning över remissinstanserna

Efter remiss har yttranden över promemorian Beskattning av flygbränsle och fartygsbränsle lämnats av Kammarrätten i Sundsvall, Förvaltningsrätten i Falun, Rikspolisstyrelsen, Kommerskollegium, Myndigheten för samhällsskydd och beredskap, Kustbevakningen, Tullverket, Skatteverket, Skogsstyrelsen, Jordbruksverket, Naturvårdsverket, Sjöfartsverket, Transportstyrelsen, Konkurrensverket, Energimyndigheten, Frivilliga Flygkåren, Hjelmcö Oil AB, Kungliga Svenska Aeroklubben, Svenska FlygBranschen, Svenska Petroleum och Biodrivmedel Institutet, Sveriges Hamnar, Sveriges Redareförening, Swedac.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Luftfartsverket, Havs- och vattenmyndigheten, Regelrådet, Föreningen Svenskt Flyg, IKEM, Jernkontoret, Näringslivets Regelnämnd, Skogsindustrierna, Svensk Energi, Svenska Allmänflygföreningen, Svenska Flygsportförbundet, Svenska Redareföreningen för mindre passagerarfartyg, Svenskt Näringsliv, Swedavia AB.