

# Lagrådsremiss

## Beskattning av tillsatser i motorbränsle

---

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 13 september 2012

*Anders Borg*

*Agneta Bergqvist*  
(Finansdepartementet)

## Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen behandlas vissa frågor om beskattningen av energiprodukter som säljs, förbrukas eller är avsedda att förbrukas som tillsatser i motorbränsle eller som medel för att utöka motorbränslets volym. Förslagen i lagrådsremissen avser att hantera frågan om skatteplikt för sådana produkter samt göra det möjligt att tillämpa bestämmelserna om uppskovsförfarandet vid flyttningar av dessa.

I lagrådsremissen föreslås även ett par förtydliganden av bestämmelsen om avdrag för skatt på bränsle i vissa fall och en mindre ändring av en bestämmelse om skattskyldighetens inträde när bränsle används för ett ändamål som medför att skatt ska betalas med högre belopp.

Förslagen föranleder ändringar i lagen (1994:1776) om skatt på energi och lagen (2009:1497) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2013.

## Innehållsförteckning

1	Beslut .....	3
2	Lagtext .....	4
2.1	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi .....	4
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi .....	8
3	Ärendet och dess beredning .....	9
4	Beskattning av produkter som är avsedda att användas som tillsatser i motorbränsle .....	9
5	Förtydliganden om avdrag för skatt på bränsle .....	12
6	Offentligfinansiella och andra effekter .....	14
7	Författningskommentar .....	15
7.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi .....	15
7.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi .....	17
Bilaga 1	Promemorians lagförslag .....	18
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanserna .....	23

# 1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi,
2. lag om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.

## 2 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1776) om skatt på energi dels att 1 kap. 3 a §, 2 kap. 3 §, 5 kap. 3 §, 7 kap. 1 och 2 a §§ och 11 kap. 10 § ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 7 kap. 1 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### **1 kap.**

##### **3 a §<sup>1</sup>**

I enlighet med vad som särskilt anges i denna lag tillämpas vissa förfaranderegler för energiprodukter enligt följande KN-nr

1. KN-nr 1507–1518, när produkterna är avsedda att förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle,
2. KN-nr 2707 10, 2707 20, 2707 30 och 2707 50,
3. KN-nr 2710 11–2710 19 69,
4. KN-nr 2711, dock inte KN-nr 2711 11, 2711 21 och 2711 29,
5. KN-nr 2901 10,
6. KN-nr 2902 20, 2902 30, 2902 41, 2902 42, 2902 43 och 2902 44,
7. KN-nr 2905 11 00, som inte är av syntetiskt ursprung, när produkterna är avsedda att förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle,

*8. KN-nr 3811 11 10, 3811 11 90, 3811 19 00 och 3811 90 00,*

8. KN-nr 3824 90 99, när produkterna är avsedda att förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle.

*9. KN-nr 3824 90 99, när produkterna är avsedda att förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle.*

I fråga om produkter enligt KN-nr 2710 11 21, 2710 11 25 och 2710 19 29 gäller första stycket endast vid yrkesmässiga bulktransporter.

#### **2 kap.**

##### **3 §<sup>2</sup>**

Energiskatt och koldioxidskatt skall betalas även för andra energiprodukter än sådana som avses i 1 §, om en sådan produkt är avsedd att förbrukas, säljs eller förbrukas som *bränsle för uppvärmning eller som motor-*

*Energiskatt och koldioxidskatt ska betalas även för andra energiprodukter än sådana som avses i 1 §, om en sådan produkt är avsedd att förbrukas, säljs eller förbrukas som*  
*1. bränsle för uppvärmning,*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2006:1508.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2006:1508.

bränsle.

2. motorbränsle,
3. tillsats till motorbränsle, eller
4. medel för att öka motorbränslets volym.

Skatt skall i fall som avses i första stycket betalas med de skattebelopp som gäller för likvärdigt bränsle enligt 1 §.

Skatt ska i fall som avses i första stycket betalas med de skattebelopp som gäller för likvärdigt bränsle enligt 1 §.

*Lydelse enligt prop. 2011/12:155*

*Föreslagen lydelse*

## 5 kap.

### 3 §

Skattskyldigheten inträder

1. för säljare eller mottagare vid distansförsäljning som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 3 respektive 4, när bränslet förs in till Sverige,

2. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 7 eller 8 eller enligt 4 kap. 12 § 4, när bränslet levereras till en köpare eller tas i anspråk för det ändamål som medför att skatt ska betalas med högre belopp, och

2. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 7 eller 8 eller enligt 4 kap. 12 § 4, när bränslet används för ett ändamål som medför att skatt ska betalas med högre belopp, och

3. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 12 § 1 när

a) bränsle av honom levereras till en köpare som inte är godkänd lagerhållare eller till eget försäljningsställe för detaljförsäljning som inte utgörs av depå eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning, eller

b) han upphör att vara godkänd som lagerhållare, varvid han är skyldig att betala skatt för det bränsle som då ingår i hans lager.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

## 7 kap.

### 1 §<sup>3</sup>

Den som är skattskyldig får göra avdrag för skatt på bränsle

1. för vilket skattskyldighet tidigare har inträtt,

2. som tagits tillbaka i samband med återgång av köp,

3. som av den skattskyldige exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där,

4. som förbrukats på ett sätt som ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap.,

1. som av den skattskyldige exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där,

2. som av den skattskyldige förbrukats på ett sätt som ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap.,

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2001:518.

5. som har tagits emot av en skattebefriad förbrukare i enlighet med vad som framgår av dennes godkännande,

6. som har tagits emot för förbrukning i skepp eller luftfartyg med de undantag i fråga om vissa bränslen som anges i 6 a kap. 1 § 3 och 5,

7. som har tagits emot för förbrukning i båtar som avses i 6 a kap. 1 § 4 med de undantag i fråga om vissa bränslen som anges i denna punkt.

Om en skattebefriad förbrukare har meddelats ett beslut om preliminär skattesats enligt 9 kap. 9 b §, får avdrag enligt första stycket 5 göras enligt den lägre koldioxidskattesats eller, beträffande råttolja, energiskattesats som följer av beslutet.

3. som har tagits emot av en skattebefriad förbrukare i enlighet med vad som framgår av dennes godkännande,

4. som har tagits emot för förbrukning i skepp eller luftfartyg med de undantag i fråga om vissa bränslen som anges i 6 a kap. 1 § 3 och 5,

5. som har tagits emot för förbrukning i båtar som avses i 6 a kap. 1 § 4 med de undantag i fråga om vissa bränslen som anges i denna punkt.

Om en skattebefriad förbrukare har meddelats ett beslut om preliminär skattesats enligt 9 kap. 9 b §, får avdrag enligt första stycket 3 göras enligt den lägre koldioxidskattesats eller, beträffande råttolja, energiskattesats som följer av beslutet.

#### *1 a §*

*En upplagshavare får göra avdrag för skatt på bränsle för vilket skattskyldighet enligt denna lag tidigare har inträtt och som förts in i upplagshavarens skatteupplag.*

*En godkänd lagerhållare får göra avdrag för skatt på bränsle för vilket skattskyldighet enligt denna lag tidigare har inträtt och som*

*1. har förvärvats från någon som inte är godkänd lagerhållare, eller*

*2. innehas av lagerhållaren vid tidpunkten för godkännandet.*

#### *2 a §<sup>4</sup>*

Bestämmelserna i 1 § första stycket 3 och 2 § gäller inte skatt på bränsle som flyttats enligt uppskovsförfarande till sådan destination som avses i 3 a kap. 2 § 1 c och d.

Bestämmelserna i 1 § första stycket 1 och 2 § gäller inte skatt på bränsle som flyttats enligt uppskovsförfarande till sådan destination som avses i 3 a kap. 2 § 1 c och d.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2009:1493.

## 11 kap.

### 10 §<sup>5</sup>

Avdrag får göras även för energiskatt och koldioxidskatt på bränsle som förbrukats på ett sätt som ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap. 1 § 7 och 17 a och 3–4 §§.

Avdrag enligt första stycket får göras endast i den mån avdrag inte gjorts enligt 7 kap. 1 § första stycket 4 i fall som avses i 6 a kap. 1 § 7 eller 17 a eller 3, 3 a, 3 b, 3 c eller 4 §.

Avdrag enligt första stycket får göras endast i den mån avdrag inte gjorts enligt 7 kap. 1 § första stycket 2 i fall som avses i 6 a kap. 1 § 7 eller 17 a eller 3, 3 a, 3 b, 3 c eller 4 §.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2009:1492.

## 2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

Härigenom föreskrivs att 7 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi i stället för dess lydelse enligt lagen (2009:1497) om ändring i nämnda lag ska ha följande lydelse.

*Lydelse enligt SFS 2009:1497*

*Föreslagen lydelse*

### **7 kap.**

#### **1 §**

Den som är skattskyldig får göra avdrag för skatt på bränsle

*1. för vilket skattskyldighet tidigare har inträtt,*

*2. som tagits tillbaka i samband med återgång av köp,*

*3. som av den skattskyldige exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där,*

*4. som förbrukats på ett sätt som ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap.,*

*5. som har tagits emot av en skattebefriad förbrukare i enlighet med vad som framgår av dennes godkännande,*

*6. som har tagits emot för förbrukning i skepp eller luftfartyg med de undantag i fråga om vissa bränslen som anges i 6 a kap. 1 § 3 och 5,*

*7. som har tagits emot för förbrukning i båtar som avses i 6 a kap. 1 § 4 med de undantag i fråga om vissa bränslen som anges i denna punkt.*

*1. som av den skattskyldige exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där,*

*2. som av den skattskyldige förbrukats på ett sätt som ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap.,*

*3. som har tagits emot av en skattebefriad förbrukare i enlighet med vad som framgår av dennes godkännande,*

*4. som har tagits emot för förbrukning i skepp eller luftfartyg med de undantag i fråga om vissa bränslen som anges i 6 a kap. 1 § 3 och 5,*

*5. som har tagits emot för förbrukning i båtar som avses i 6 a kap. 1 § 4 med de undantag i fråga om vissa bränslen som anges i denna punkt.*



### 3 Ärendet och dess beredning

I lagrådsremissen behandlas vissa frågor om beskattningen av energiprodukter som är avsedda att förbrukas, säljs eller förbrukas som tillsats i motorbränsle eller som medel för att öka motorbränslets volym. EU-domstolen har i dom den 18 december 2008 i mål C-517/07 Afton Chemical Ltd mot The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, REG 2008 I-10427 behandlat frågan om skattskyldighet för sådana produkter. Frågan om förfarandet vid beskattning av tillsatser i motorbränsle har diskuterats inom EU-kommissionens Punktskattekommitté och har, i enlighet med yttrande från kommittén, föranlett ett kommissionsbeslut med stöd av artikel 20.2 i energiskattedirektivet (rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet, EUT L 283, 31.10.2003, s. 51, Celex 32003L0096). I lagrådsremissen föreslås vissa ändringar i lagen (1994:1776) om skatt på energi med anledning av domstolens dom och kommissionsbeslutet.

Det har vidare uppmärksammats att ett par förtydliganden bör göras av bestämmelserna om avdrag för skatt på bränsle i vissa fall och att en mindre ändring bör göras av en bestämmelse om skattskyldighetens inträde.

En promemoria har tagits fram inom Finansdepartementet för att hantera de ovan beskrivna frågorna. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr Fi 2012/2159).

### 4 Beskattning av produkter som är avsedda att användas som tillsatser i motorbränsle

**Regeringens förslag:** Bestämmelserna om skatteplikt ändras så att energiprodukter som säljs, förbrukas eller är avsedda att förbrukas som tillsatser till motorbränsle eller som medel för att öka motorbränslets volym omfattas av skatteplikt. De energiprodukter som ryms inom KN-nr 3811 11 10, 3811 11 90, 3811 19 00 och 3811 90 00 enligt 2002 års tulltaxa läggs till bland de produkter som omfattas av uppskovsförfarandet på punktskatteområdet.

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2013.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Svenska Petroleum & Biodrivmedel Institutet (SPBI) menar att de KN-nr som föreslås läggas till i lagen (1994:1776) om skatt på energi på motsvarande sätt behöver föras in i 9 c kapitlet i

mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Övriga fossila blandningskomponenter är upptagna i 9 c kap. och det blir en extra administrativ börda om de nu föreslagna KN-numren ska särhanteras.

Övriga remissinstanser har lämnat förslagen utan erinran.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** Regler om beskattning av bränslen finns i lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE. Reglerna i LSE är anpassade till bestämmelserna i energiskattedirektivet. Grundregeln i såväl energiskattedirektivet som LSE är att samtliga energiprodukter som används som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning ska beskattas. Energiprodukter definieras genom ett antal KN-nr, dvs. det nummer som anges i EU:s klassificeringssystem för tull och statistik, den s.k. kombinerade nomenklaturen. Energiskattedirektivet utgår från de KN-nr som finns i kommissionens förordning (EG) nr 2031/2001 av den 6 augusti 2001 om ändring av bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om gemensamma tulltaxan.

Av energiskattedirektivet följer att vissa angivna energiprodukter omfattas av uppskovsförfarandet i punktskattedirektivet (rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG, EUT L 9, 14.1.2009, s. 12, Celex 32008L0118). För hantering och beskattning av övriga produkter som omfattas av energiskattedirektivet gäller i stället nationella förfarandebestämmelser.

Reglerna i punktskattedirektivet om uppskovsförfarandet innebär bl.a. att skatten på vissa punktskattepliktiga varor och bränslen ska tas ut i det land där bränslet släpps för konsumtion med konsumtionslandets skattesats. Skatten tillfaller konsumtionslandet.

De unionsrättsliga reglerna om ett uppskovsförfarande för punktskatt infördes redan 1992 genom cirkulationsdirektivet (rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, EGT L 76, 23.3.1992, s. 1, Celex 31992L0012). Cirkulationsdirektivet har, från den 1 april 2010, ersatts av punktskattedirektivet (prop. 2009/10:40, bet. 2009/10:SkU18, rskr. 2009/10:121). Uppskovsförfarandet är, såvitt avser energiprodukter, genomfört i LSE.

Genom uppskovsförfarandet åstadkoms att varor under vissa förutsättningar, oavsett att de i och för sig är skattepliktiga, kan tillverkas, bearbetas, förvaras och flyttas inom EU utan att det medför några beskattningskonsekvenser. I huvudsak sker hanteringen inom ramen för ett system med skatteupplag, som förestås av godkända upplagshavare. Flyttningar av bränsle under uppskov mellan upplagshavare i olika medlemsstater inom EU sker sedan år 2010 med tillämpning av ett elektroniskt kontrollsystem, EMCS.

De bränslen som omfattas av de nationella förfarandebestämmelserna hanteras inom ett system med godkända lagerhållare. Även sådana lagerhållare kan under vissa förutsättningar inom Sverige tillverka, bearbeta, förvara och flytta bränslen som omfattas av godkännandet utan att det medför några beskattningskonsekvenser.

**Skälen för regeringens förslag:** Enligt artikel 2.3 andra stycket i energiskattedirektivet ska, förutom energiprodukter enligt punkt 1 i samma bestämmelse, varje produkt som är avsedd att användas som,

bjuds ut till försäljning som eller används som motorbränsle eller som tillsats till motorbränsle eller som medel för att öka motorbränslets volym, beskattas som motorbränsle. Tolkningen av denna bestämmelse har tidigare varit oklar när det gäller frågan om energiprodukter ska beskattas med stöd av bestämmelsen eller inte och EU:s medlemsstater har därför genomfört bestämmelsen olika i nationell lagstiftning. EU-domstolen har i dom C-517/07 den 18 december 2008 klargjort att artikel 2.3 andra stycket energiskattedirektivet ska tolkas så att samtliga produkter, såväl energiprodukter som andra produkter, som är avsedda att användas som, bjuds ut till försäljning som eller används som motorbränsle eller som tillsats till motorbränsle eller som medel för att öka motorbränslets volym, ska beskattas som motorbränsle.

Mot bakgrund av EU-domstolens avgörande och den efterföljande diskussionen i Punktskatteskommittén kan det konstateras att de svenska bestämmelserna om skatteplikt i 2 kap. LSE bör ändras. Bestämmelser om skatteplikt för energiprodukter som är avsedda att förbrukas, säljs eller förbrukas som motorbränsle eller som tillsats till motorbränsle eller som medel för att öka motorbränslets volym bör införas.

De nämnda energiprodukterna blir i praktiken skattepliktiga när produkterna produceras med avsikten att de ska utgöra tillsatser i motorbränsle eller när de säljs eller används som tillsatser i motorbränsle. För det fall produkterna tillhandahålls i en särskild förpackning om högst en liter kommer de dock även i fortsättningen att vara undantagna från skatteplikt enligt 2 kap. 11 § LSE.

En grupp produkter som kan beröras av de ovan införda ändringarna är produkter med KN-nr 3811. En sådan produkt var föremål för den nämnda domen i EU-domstolen. Inom KN-nr 3811 ryms vissa energiprodukter som används som tillsatser till motorbränsle, närmare beskrivna i tulltaxan som ”preparat för motverkande av knackning, oxidation, korrosion eller hartsbildning, viskositetsförbättrande preparat och andra beredda tillsatsmedel för mineraloljor (inbegripet bensin) eller för andra vätskor som används för samma ändamål som mineraloljor”. Produkter med KN-nr 3811 utgör energiprodukter enligt artikel 2 i energiskattedirektivet och 1 kap. 3 § LSE. Av EU-domstolens dom och de föreslagna ändringarna i LSE följer att produkter hänförliga till KN-nr 3811 avsedda att användas som tillsatser i motorbränsle eller som medel för att öka motorbränslets volym är skattepliktiga produkter. Enligt energiskattedirektivet omfattas produkter med KN-nr 3811 inte av uppskovsförfarandet utan ska hanteras i det nationella förfarandet. När produkterna tillsätts i ett motorbränsle som hanteras inom uppskovsförfarandet riskerar de att bli dubbelbeskattade eftersom motorbränslet beskattas i sin helhet när det släpps för konsumtion. Att produkter avsedda att använda som tillsatser hanteras i det nationella förfarandet medan det färdiga motorbränslet hanteras inom uppskovsförfarandet kan medföra att det är svårt att undvika att sådan dubbelbeskattning uppkommer. Produkterna kan vidare flyttas mellan olika EU-medlemsstater vilket innebär att olika nationella förfaranden måste användas.

Enligt artikel 20.2 energiskattedirektivet är det under vissa förutsättningar möjligt att besluta att produkter, som inte redan omfattas av uppskovsförfarandet enligt artikel 20.1, ska omfattas av uppskovs-

förfarandet. Ett sådant beslut får fattas av EU-kommissionen under förutsättning att beslutet är förenligt med yttrande från Punktskatte-kommittén. Frågan om hur produkter som är avsedda att förbrukas, säljs eller förbrukas som tillsatser i motorbränsle eller som medel för att öka motorbränslets volym bör hanteras vid beskattningen har diskuterats i Punktskattekommittén och kommittén har i yttrande funnit att produkter med KN-nr 3811 11 10, 3811 11 90, 3811 19 00 och 3811 90 00 bör omfattas av uppskovsförfarandet. Vad avser övriga produkter inom KN-nr 3811 har en hantering inom uppskovsförfarandet inte bedömts vara nödvändig.

Genom kommissionsbeslut i enlighet med artikel 20.2 (kommissionens genomförandebeslut av den 20 april 2012 om tillämpning av bestämmelserna om övervakning och flyttning i rådets direktiv 2008/118/EG för vissa tillsatser, i enlighet med artikel 20.2 i rådets direktiv 2003/96/EG, EUT L 110, 24.4.2012, s. 41, Celex 32012D0209) har beslutats att produkter med KN-nr 3811 11 10, 3811 11 90, 3811 19 00 och 3811 90 00 ska omfattas av uppskovsförfarandet. Mot denna bakgrund finner regeringen att produkterna med KN-nr 3811 11 10, 3811 11 90, 3811 19 00 och 3811 90 00 bör läggas till bland de produkter som enligt LSE omfattas av uppskovsförfarandet.

SPBI har anfört att produkter med KN-nummer 3811 11 10, 3811 11 90, 3811 19 00 och 3811 90 00 även bör läggas till bland de produkter för vilka undantag från mervärdesskatt medges enligt 9 c kap ML. En hemställan om en annan ändring i 9 c kap. ML, avseende vissa biodrivmedel, har givits in av SPBI, tillsammans med Svenskt Näringsliv och Lantmännen (Fi 2012/2509) och frågan om undantag från mervärdesskatt för nu aktuella tillsatser i motorbränsle bör enligt regeringens mening lämpligen hanteras i samband med det ärendet.

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 3 a § och 2 kap. 3 § LSE. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2013.

## 5 Förtydliganden om avdrag för skatt på bränsle

**Regeringens förslag:** Ett förtydligande görs av bestämmelserna om rätt till avdrag för skatt på bränsle för vilket skattskyldighet redan har inträtt och bestämmelsen om rätt till avdrag för egen förbrukning i vissa fall. En mindre ändring görs av en bestämmelse om skattskyldighetens inträde.

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2013.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna har inte haft några synpunkter på förslagen.

**Skälen för regeringens förslag:** I vissa situationer föreligger det rätt för den som är skattskyldig att göra avdrag för skatt på bränslen som omfattas av LSE. Bestämmelser om detta återfinns i 7 kap. LSE. Enligt

7 kap. 1 § första stycket 1 LSE får den som är skattskyldig göra avdrag för skatt på bränsle för vilket skattskyldighet tidigare har inträtt. Möjligheten att göra avdrag i dessa fall syftar till att undvika dubbelbeskattning för det fall skattskyldighet för bränslet uppkommer i flera led. Ett exempel på en sådan situation är att en upplagshavare för in bränsle för vilket skattskyldighet redan har inträtt i sitt skatteupplag. När bränslet därefter lämnar skatteupplaget uppkommer skattskyldighet på nytt för bränslet. Någon hänsyn tas i det sammanhanget inte till att bränslet tidigare har beskattats. Genom möjligheten till avdrag ges dock upplagshavaren möjlighet att undanröja denna dubbelbeskattning.

Den nuvarande bestämmelsen i 7 kap. 1 § första stycket 1 LSE är gemensam för upplagshavare som hanterar bränsle inom uppskovsförfarandet och godkända lagerhållare som hanterar bränsle inom det nationella förfarandet. Bestämmelsen är därför generellt skriven. Eftersom de situationer där dubbelbeskattning kan uppkomma är olika för upplagshavare och godkända lagerhållare bör den nuvarande bestämmelsen ersättas med en ny bestämmelse där förutsättningarna för avdrag beskrivs tydligt för upplagshavare respektive godkända lagerhållare. För en upplagshavare bör tydliggöras att avdragsrätten förutsätter att bränslet förs in i upplagshavarens skatteupplag, dvs. att bränslet tas in i uppskovsförfarandet igen. För en godkänd lagerhållare bör tydliggöras att avdragsrätten förutsätter att bränslet har förvärvats från någon som inte är en godkänd lagerhållare eller att bränslet innehas av lagerhållaren med äganderätt när godkännandet som lagerhållare ges. Skattskyldighet för bränslet har i dessa fall i princip alltid inträtt tidigare. I båda fallen omfattar avdragsrätten givetvis bara sådana bränslen som omfattas av respektive upplagshavares eller godkända lagerhållares godkännande.

Bestämmelsen i nuvarande 7 kap. 1 § första stycket 2 LSE om avdrag vid återgång av köp ryms inom bestämmelsen om avdrag när skattskyldighet redan inträtt och bör därför tas bort.

Motsvarande förtydliganden av avdragsrätten för upplagshavare och godkända lagerhållare för varor för vilka skattskyldighet redan har inträtt har tidigare gjorts i 32 och 40 §§ lagen (1994:1563) om tobaksskatt och 32 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt, se prop. 2009/10:40 (s. 185f).

I nuvarande 7 kap. 1 § första stycket 4 LSE regleras möjligheten till avdrag för egen förbrukning för de ändamål som avses i 6 a kap. LSE. För att förtydliga att det är fråga om den skattskyldiges egen förbrukning bör detta anges tydligare i bestämmelsen.

Bestämmelserna i 5 kap. 3 § 2 LSE har av misstag fått fel lydelse och bör ändras för att överensstämma med tidigare ändringar enligt prop. 2000/01:118.

Förslagen föranleder ändringar i 7 kap. 1 och 2 a §§, 5 kap. 3 § och 11 kap. 10 § och införandet av en ny paragraf, 7 kap. 1 a § LSE. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2013.

## 6 Offentligfinansiella och andra effekter

### *Offentligfinansiella effekter*

Förslaget om skatteplikt för energiprodukter som är avsedda att förbrukas, säljs eller förbrukas som tillsatser till motorbränsle eller som medel för att öka motorbränslets volym bedöms inte medföra mer än obetydliga offentligfinansiella effekter. Redan i dag beskattas energiprodukter som i ett skatteupplag tillsätts motorbränsle i samband med att bränslet beskattas. Att skatteplikten utvidgas till att omfatta energiprodukter som är avsedda att förbrukas, säljs eller förbrukas som tillsatser i motorbränsle eller som medel för att öka motorbränslets volym medför därmed i praktiken inte någon ändring av beskattningen av de stora volymerna av sådana produkter. Vad avser de produkter som är avsedda att tillsättas bränsle utanför uppskovsförfarandet, säljs dessa normalt i förpackningar om högst en liter och omfattas därmed av det befintliga undantaget från skatteplikt för små förpackningar. I den mån tillsatserna säljs i större förpackningar än högst en liter kan den utvidgade skatteplikten medföra något ökade skatteintäkter. Omfattningen av sådan försäljning bedöms dock vara mycket begränsad och inte ha mer än obetydlig offentligfinansiell effekt.

Vad avser ändringarna i bestämmelserna om avdrag för skatt på bränsle för vilket skattskyldighet redan har inträtt utgör dessa förtydliganden och bedöms inte medföra någon offentligfinansiell effekt. Inte heller övriga förslag bedöms medföra någon offentligfinansiell effekt.

### *Effekter för företagen*

Produkter som är avsedda att användas som tillsatser i motorbränsle hanteras i Sverige till största delen av ett fåtal stora företag som är verksamma på drivmedelsmarknaden. Dessa företag är redan i dag upplagshavare för motorbränslen och därmed vana att hantera varor inom uppskovsförfarandet. Produkterna köps normalt in från leverantörer i andra EU-länder eller importerar för att sedan blandas in i bränslet i ett skatteupplag. I dessa fall beskattas de energiprodukter som används som tillsatser i motorbränsle redan i dag i samband med att bränslet beskattas. Den utökade skatteplikten påverkar därmed främst hanteringen av dessa produkter. Vid flyttningar till eller från andra länder inom EU innebär införlivandet av tillsatser med KN-nr 3811 11 10, 3811 11 90, 3811 19 00 och 3811 90 00 i uppskovsförfarandet att det elektroniska kontrollsystemet, EMCS, ska tillämpas för dessa produkter. Detta system används i dag av de flesta berörda företag vid flyttningar av andra bränslen och den ökade administrationen bedöms därmed vara begränsad och kompenseras av att risken för dubbelbeskattning undviks. Genom att produkterna inordnas i uppskovsförfarandet undviks även risken att aktörerna hamnar i kläm mellan olika nationella regelsystem eller blir hänvisade till ett hanteringsmässigt mer betungande avdragssystem för att undvika dubbelbeskattning. Vid import kommer produkterna i de flesta fall att under uppskovsförfarande kunna föras in i ett skatteupplag utan att skattskyldighet inträder.

Den som inom uppskovsförfarandet vill hantera produkter med KN-nr 3811 11 10, 3811 11 90, 3811 19 00 och 3811 90 00 kommer att behöva ansöka om ett godkännande som upplagshavare för dessa produkter. Eftersom de flesta berörda företag redan i dag är godkända upplagshavare för andra bränslen och därmed får antas uppfylla samtliga krav för att godkännas som upplagshavare bör detta endast medföra en mycket begränsad arbetsinsats.

Det förekommer även att produkter avsedda att användas som tillsatser i motorbränsle säljs separat till användaren av bränsle, exempelvis på en bensinstation. I dessa fall hanteras och säljs produkterna dock normalt i särskilda förpackningar som rymmer högst en liter och som därmed är undantagna från skatteplikt. För de företag som hanterar sådana småförpackningar medför förslagen inte någon ändring.

Övriga ändringar utgör förtydliganden av gällande lagstiftning.

#### *Effekter för myndigheter och domstolar*

Förslaget medför vissa kostnader för Skatteverket för anpassningar av system och blanketter, m.m. Skatteverket kommer även att behöva hantera nya ansökningar om godkännande som upplagshavare från berörda företag. Arbetsinsatsen för att hantera dessa ansökningar bedöms dock vara begränsad eftersom det är fråga om ett fåtal företag vilka redan i dag normalt är godkända upplagshavare för andra produkter.

Skatteverket har beräknat att förslagen medför engångskostnader för Skatteverket om 1 550 000 kr, varav 1 500 000 kr avser kostnader för utveckling och ändring av it-stöd och 50 000 kr avser kostnader för information, ändringar i blanketter, broschyrer m.m. Skatteverket yrkar ett tillskott på 1 550 000 kr om förslagen genomförs. Regeringen bedömer att Skatteverkets kostnader kan hanteras inom befintliga och beräknade anslagsramar inom utgiftsområdet.

Förslaget bedöms inte medföra några merkostnader eller något merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

## 7 Författningskommentar

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

#### **1 kap.**

##### *3 a §*

Genom införandet av en *ny punkt 8* kommer produkter med KN-nr 3811 11 10, 3811 11 90, 3811 19 00 och 3811 90 00 att omfattas av uppskovsförfarandet. Härigenom undviks bl.a. dubbelbeskattning av dessa produkter. Som följd härav numreras den tidigare punkten 8 om.

## **2 kap.**

### **3 §**

I paragrafen regleras skatteplikten för andra energiprodukter än de som är direkt skattepliktiga enligt 1 §. I enlighet med vad som följer av EU-domstolens dom C-517/07 den 18 december 2008 har skatteplikten enligt *första stycket* utvidgats till att även omfatta energiprodukter som är avsedda att förbrukas, säljs eller förbrukas som tillsats till motorbränsle eller som medel för att öka motorbränslets volym. För att göra paragrafen lättare att läsa har det första stycket även ändrats redaktionellt.

På samma sätt som för övriga energiprodukter som är skattepliktiga enligt första stycket ska skatt för energiprodukter som är avsedda att förbrukas, säljs eller förbrukas som tillsats till motorbränsle eller som medel för att öka motorbränslets volym betalas med de skattebelopp som gäller för likvärdigt bränsle enligt 1 §.

## **5 kap.**

### **3 §**

Bestämmelsens *punkt 2* har tidigare erhållit denna lydelse genom SFS 2001:518 (se prop. 2000/01:118). Av misstag har denna ändring kommit att falla bort vid senare ändringar av bestämmelsen. Ändringen är en följd av de ändringar som genom prop. 2000/01:118 infördes i 4 kap. 1 och 12 §§ där det tidigare begreppet ”säljer eller förbrukar” ersattes med det mer generella begreppet ”använder för annat ändamål” (se prop. 2000/01:118 s. 132 och 134).

## **7 kap.**

### **1 §**

Ändringarna i *första stycket* innebär att tidigare punkt 1 och 2 tas bort och att övriga punkter numreras om. Se även kommentaren till 1 a §. I tidigare punkt 4 förtydligas att det är fråga om bränsle som har förbrukats av den skattskyldige.

I *andra stycket* görs en följdändring med anledning av omnumreringen av punkterna i första stycket.

### **1 a §**

Paragrafen, som är ny, ersätter tidigare 1 § första stycket punkt 1 och 2.

I *första stycket* tydliggörs att avdragsrätten för en upplagshavare förutsätter att bränslet förs in i ett skatteupplag, dvs. att bränslet tas in i uppskovsförfarandet igen.

I *andra stycket* tydliggörs att avdragsrätt för en godkänd lagerhållare föreligger om bränslet förvärvats från någon som inte är godkänd lagerhållare. Avdragsrätt föreligger även för skatt på bränsle som innehas med äganderätt av den som godkänns som lagerhållare när godkännandet ges. Skattskyldighet för bränslet har i dessa fall i princip alltid inträtt tidigare. Genom bestämmelsen undviks dubbelbeskattnings.

Till skillnad från tidigare regleras inte avdragsrätten för varor som återtagits i samband med återgång av köp särskilt eftersom denna situation omfattas av bestämmelsen om avdrag för skatt på bränsle för vilket skattskyldighet redan inträtt.



*2 a §*

I paragrafen görs en följdändring med anledning av omnumreringen av punkterna i 7 kap. 1 § första stycket.

**11 kap.**

*10 §*

I paragrafen görs en följdändring med anledning av omnumreringen av punkterna i 7 kap. 1 § första stycket.

*Ikraftträdande och övergångsbestämmelser*

Lagen träder i kraft den 1 januari 2013. Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Detta innebär bl.a. att möjligheten att flytta produkter som är avsedda att användas som tillsatser i motorbränsle under uppskovsförfarandet bara gäller flyttningar som påbörjas efter ikraftträdandet.

7.2 Förslaget till lag om ändring i lagen  
(2009:1497) om ändring i lagen (1994:1776)  
om skatt på energi

**7 kap.**

*1 §*

Se 7 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi.

## Promemorians lagförslag

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1776) om skatt på energi dels att 1 kap. 3 a §, 2 kap. 3 §, 5 kap. 3 §, 7 kap. 1 och 2 a §§ och 11 kap. 10 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 7 kap. 1 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**1 kap.**

3 a §<sup>6</sup>

I enlighet med vad som särskilt anges i denna lag tillämpas vissa förfaranderegler för energiprodukter enligt följande KN-nr

1. KN-nr 1507-1518, när produkterna är avsedda att förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle,

2. KN-nr 2707 10, 2707 20, 2707 30 och 2707 50,

3. KN-nr 2710 11-2710 19 69,

4. KN-nr 2711, dock inte KN-nr 2711 11, 2711 21 och 2711 29,

5. KN-nr 2901 10,

6. KN-nr 2902 20, 2902 30, 2902 41, 2902 42, 2902 43 och 2902 44,

7. KN-nr 2905 11 00, som inte är av syntetiskt ursprung, när produkterna är avsedda att förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle,

8. KN-nr 3811 11 10, 3811 11 90, 3811 19 00 och 3811 90 00,

8. KN-nr 3824 90 99, när produkterna är avsedda att förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle.

9. KN-nr 3824 90 99, när produkterna är avsedda att förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle.

I fråga om produkter enligt KN-nr 2710 11 21, 2710 11 25 och 2710 19 29 gäller första stycket endast vid yrkesmässiga bulktransporter.

**2 kap.**

3 §<sup>7</sup>

Energiskatt och koldioxidskatt skall betalas även för andra energiprodukter än sådana som avses i 1 §, om en sådan produkt är avsedd att förbrukas, säljs eller förbrukas som bränsle för

Energiskatt och koldioxidskatt ska betalas även för andra energiprodukter än sådana som avses i 1 §, om en sådan produkt är avsedd att förbrukas, säljs eller förbrukas som

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2006:1508.

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2006:1508.

uppvärmning eller som motorbränsle.

Skatt skall i fall som avses i första stycket betalas med de skattebelopp som gäller för likvärdigt bränsle enligt 1 §.

*Lydelse enligt lagrådsremissen  
Vissa förfarandefrågor på  
punktskatteområdet (Fi2012/1545)*

1. bränsle för uppvärmning,
2. motorbränsle,
3. tillsats till motorbränsle, eller
4. medel för att öka motorbränslets volym.

Skatt ska i fall som avses i första stycket betalas med de skattebelopp som gäller för likvärdigt bränsle enligt 1 §.

Bilaga 1

## 5 kap.

### 3 §

Skattskyldigheten inträder

1. för säljare eller mottagare vid distansförsäljning som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 3 respektive 4, när bränslet förs in till Sverige,

2. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 7 eller 8 eller enligt 4 kap. 12 § 4, när bränslet levereras till en köpare eller tas i anspråk för det ändamål som medför att skatt ska betalas med högre belopp, och

3. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 12 § 1 när

- a) bränsle av honom levereras till en köpare som inte är godkänd lagerhållare eller till eget försäljningsställe för detaljförsäljning som inte utgörs av depå eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning, eller
- b) han upphör att vara godkänd som lagerhållare, varvid han är skyldig att betala skatt för det bränsle som då ingår i hans lager.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

## 7 kap.

### 1 §<sup>8</sup>

Den som är skattskyldig får göra avdrag för skatt på bränsle

1. för vilket skattskyldighet tidigare har inträtt,

2. som tagits tillbaka i samband med återgång av köp,

3. som av den skattskyldige exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där,

4. som förbrukats på ett sätt som

1. som av den skattskyldige exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där,

2. som av den skattskyldige

<sup>8</sup> Senaste lydelse 2001:518.

ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap.,

5. som har tagits emot av en skattebefriad förbrukare i enlighet med vad som framgår av dennes godkännande,

6. som har tagits emot för förbrukning i skepp eller luftfartyg med de undantag i fråga om vissa bränslen som anges i 6 a kap. 1 § 3 och 5,

7. som har tagits emot för förbrukning i båtar som avses i 6 a kap. 1 § 4 med de undantag i fråga om vissa bränslen som anges i denna punkt.

Om en skattebefriad förbrukare har meddelats ett beslut om preliminär skattesats enligt 9 kap. 9 b §, får avdrag enligt första stycket 5 göras enligt den lägre koldioxidskattesats eller, beträffande råttallolja, energiskattesats som följer av beslutet.

förbrukats på ett sätt som ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap.,

3. som har tagits emot av en skattebefriad förbrukare i enlighet med vad som framgår av dennes godkännande,

4. som har tagits emot för förbrukning i skepp eller luftfartyg med de undantag i fråga om vissa bränslen som anges i 6 a kap. 1 § 3 och 5,

5. som har tagits emot för förbrukning i båtar som avses i 6 a kap. 1 § 4 med de undantag i fråga om vissa bränslen som anges i denna punkt.

Om en skattebefriad förbrukare har meddelats ett beslut om preliminär skattesats enligt 9 kap. 9 b §, får avdrag enligt första stycket 3 göras enligt den lägre koldioxidskattesats eller, beträffande råttallolja, energiskattesats som följer av beslutet.

#### *1 a §*

*En upplagshavare får göra avdrag för skatt på bränsle för vilket skattskyldighet enligt denna lag tidigare har inträtt och som förts in i upplagshavarens skatteupplag.*

*En godkänd lagerhållare får göra avdrag för skatt på bränsle för vilket skattskyldighet enligt denna lag tidigare har inträtt och som*

*1. har förvärvats från någon som inte är godkänd lagerhållare, eller*

*2. innehas av lagerhållaren vid tidpunkten för godkännandet.*

#### *2 a §<sup>9</sup>*

Bestämmelserna i 1 § första stycket 3 och 2 § gäller inte skatt på bränsle som flyttats enligt uppskovsförfarande till sådan

Bestämmelserna i 1 § första stycket 1 och 2 § gäller inte skatt på bränsle som flyttats enligt uppskovsförfarande till sådan

<sup>9</sup> Senaste lydelse 2009:1493.

destination som avses i 3 a kap. 2 § 1 c och d. destination som avses i 3 a kap. 2 § 1 c och d. Bilaga 1

**11 kap.**

10 §<sup>10</sup>

Avdrag får göras även för energiskatt och koldioxidskatt på bränsle som förbrukats på ett sätt som ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap. 1 § 7 och 17 a och 3–4 §§.

Avdrag enligt första stycket får göras endast i den mån avdrag inte gjorts enligt 7 kap. 1 § första stycket 4 i fall som avses i 6 a kap. 1 § 7 eller 17 a eller 3, 3 a, 3 b, 3 c eller 4 §.

Avdrag enligt första stycket får göras endast i den mån avdrag inte gjorts enligt 7 kap. 1 § första stycket 2 i fall som avses i 6 a kap. 1 § 7 eller 17 a eller 3, 3 a, 3 b, 3 c eller 4 §.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

<sup>10</sup> Senaste lydelse 2009:1492.

## Förslag till lag om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

Härigenom föreskrivs att 7 kap. 1 § lagen (2009:1497) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **7 kap.**

#### **1 §**

Den som är skattskyldig får göra avdrag för skatt på bränsle

*1. för vilket skattskyldighet  
tidigare har inträtt,*

*2. som tagits tillbaka i samband  
med återgång av köp,*

*3. som av den skattskyldige  
exporterats till tredje land eller  
förts till frizon eller frilager för  
annat ändamål än att förbrukas  
där,*

*4. som förbrukats på ett sätt som  
ger rätt till skattebefrielse enligt  
6 a kap.,*

*5. som har tagits emot av en  
skattebefriad förbrukare i enlighet  
med vad som framgår av dennes  
godkännande,*

*6. som har tagits emot för  
förbrukning i skepp eller luftfartyg  
med de undantag i fråga om vissa  
bränslen som anges i 6 a kap. 1 § 3  
och 5,*

*7. som har tagits emot för  
förbrukning i båtar som avses i  
6 a kap. 1 § 4 med de undantag i  
fråga om vissa bränslen som anges  
i denna punkt.*

*1. som av den skattskyldige  
exporterats till tredje land eller  
förts till frizon eller frilager för  
annat ändamål än att förbrukas  
där,*

*2. som av den skattskyldige  
förbrukats på ett sätt som ger rätt  
till skattebefrielse enligt 6 a kap.,*

*3. som har tagits emot av en  
skattebefriad förbrukare i enlighet  
med vad som framgår av dennes  
godkännande,*

*4. som har tagits emot för  
förbrukning i skepp eller luftfartyg  
med de undantag i fråga om vissa  
bränslen som anges i 6 a kap. 1 § 3  
och 5,*

*5. som har tagits emot för  
förbrukning i båtar som avses i  
6 a kap. 1 § 4 med de undantag i  
fråga om vissa bränslen som anges  
i denna punkt.*

## Förteckning över remissinstanserna

Bilaga 2

### *Remissinstanser*

Kammarrätten i Sundsvall, Förvaltningsrätten i Falun, Kommerskollegium, Tullverket, Skatteverket, Konkurrensverket, Tillväxtverket, Statens Energimyndighet, Svenska Petroleum och Biodrivmedel Institutet, Svenskt Näringsliv.

### *Remissinstanser som avstått från att yttra sig*

Regelrådet

### *Remissinstanser som inte avhörts*

Näringslivets Regelnämnd, Plast- och kemiföretagen, Svenska Bioenergiföreningen.