

# Lagrådsremiss

## Inköp av bränsle och alkohol utan punktskatt, m.m.

---

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 22 februari 2001

*Bosse Ringholm*

*Agneta Bergqvist*  
(Finansdepartementet)

### Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att det nuvarande systemet för skattefria inköp av alkohol och bränsle i lagen om alkoholskatt och lagen om skatt på energi ersätts med ett system där sådana inköp förutsätter att köparen är godkänd av beskattningsmyndigheten som skattebefriad förbrukare. Endast den som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig skall kunna godkännas. Ett godkännande som skattebefriad förbrukare skall kunna återkallas. Upplagshavares och andra skattskyldigas rätt till avdrag i systemet förutsätter att varorna tas emot av en skattebefriad förbrukare.

Vidare föreslås ändringar i reglerna om skattskyldighetens inträde för upplagshavare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt och lagen om skatt på energi. Ändringarna innebär att de kopplingar till civilrättsliga begrepp som i dag finns tas bort. Genom ändringarna tydliggörs att avgörande för när skattskyldighet inträder är var varorna fysiskt befinner sig.

Dessutom föreslås ändringar i bestämmelserna om säkerhet och ledsagardokument i lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt och lagen om skatt på energi.

När det gäller alkoholskatt föreslås att undantag från skatteplikt skall gälla för alkoholinnehållet i vissa produkter.

Det föreslås också att det skall vara möjligt att besluta om s.k. tredjemansrevision i ärenden om återbetalning av skatt enligt lagen om skatt på energi.

I fordonsskattelagen föreslås att en bestämmelse införs som innebär att för fordon med slutsiffra fem i registreringsnumret består det skatteår

som har sin början under år 2001 av tretton på varandra följande månader.

Ändringarna i fordonsskattelagen föreslås träda i kraft den 1 juli 2001. Övriga ändringar föreslås träda i kraft den 1 oktober 2001.

# Innehållsförteckning

1	Beslut .....	5
2	Lagtext .....	6
2.1	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt .....	6
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt .....	18
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi .....	32
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel .....	54
2.5	Förslag till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter .....	56
2.6	Förslag till lag om ändring i fordonsskattelagen (1988:327) .....	58
3	Ärendet och dess beredning .....	59
4	De harmoniserade punktskatterna .....	60
4.1	Inledning .....	60
4.2	Centrala begrepp i cirkulationsdirektivet .....	60
4.3	Huvudprinciper för beskattningsförfarandet .....	61
4.4	Framställning, bearbetning, lagring och flyttning av skattepliktiga varor .....	61
4.5	Krav på dokument .....	62
4.6	Avvikelser från suspensionsordningen .....	62
4.7	Huvuddragen i den svenska lagstiftningen .....	62
4.7.1	Allmänt .....	62
4.7.2	Upplagshavare .....	63
4.7.3	Varumottagare .....	63
4.7.4	Skatterepresentant .....	64
4.7.5	Yrkesmässig införsel av varor som släppts för konsumtion i annat EU-land .....	64
5	Upplagshavare .....	65
5.1	Skattskyldighetens inträde för upplagshavare .....	65
5.2	Bokföringsregler för upplagshavare .....	71
5.3	Godkännande av upplagshavare .....	72
6	Skattefri användning .....	75
6.1	Dagens försäkranssystem .....	75
6.1.1	Inledning .....	75
6.1.2	Användningsområden där inköp mot försäkrans kan ske .....	75
6.1.3	Omfattningen av dagens system .....	77
6.1.4	Kopplingen mellan upplagshavarens skattefrihet och försäkrans .....	78
6.1.5	Riksskatteverkets föreskrifter och rekommendationer .....	79
6.1.6	Vilken status har försäkrans .....	79

6.1.7	Vilka kontroller skall upplagshavaren göra ....	80
6.2	Försäkranssystemets förhållande till alkohol- och mineraloljedirektiven.....	80
6.3	Ett nytt system för skattefria inköp .....	81
6.4	Upplagshavarens rätt till avdrag vid skattefri försäljning, m.m. ....	89
6.5	Särskilda bokföringsregler .....	91
6.6	Skattefrihet för varor som förvärvas från andra EU-länder .....	93
6.7	Återkallelse av godkännande som skattebefriad förbrukare .....	95
6.8	Ikrafrädande- och övergångsregler.....	96
6.9	Förbrukning av bränslen i skepp och flygplan .....	97
6.9.1	Hur dagens försäkranssystem fungerar i praktiken.....	97
6.9.2	Särskilda regler för skepp och flygplan.....	99
7	Säkerheter vid import och export.....	102
8	Import av produkter som innehåller alkohol.....	103
9	Ledsagardokument vid import .....	104
10	Utökade möjligheter till revision .....	105
10.1	Revision av upplagshavare och skatteupplag m.m.....	105
10.2	Tredjemansrevision i återbetalningsärenden .....	107
11	Skattefrihet för alkoholvaror som förstörts hos Systembolaget.....	108
12	Avdrag för kundförluster .....	109
13	Ändring av skatteperiod i fordonsskattelagen.....	109
14	Offentlig-finansiella och andra effekter.....	112
15	Författningskommentar .....	117
15.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt.....	117
15.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt .....	124
15.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.....	128
15.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel .....	138
15.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter .....	138
15.6	Förslaget till lag om ändring i fordonsskattelagen (1988:327) .....	138
Bilaga 1	Utredningens sammanfattning av betänkandet Punktskatterna – Reformerade betalningsregler, m.m...	140
Bilaga 2	Utredningens lagförslag.....	144
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanser beträffande betänkandet Punktskatterna – Reformerade betalningsregler, m.m.....	186

# 1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
2. lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
3. lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi,
4. lag om ändring i lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel,
5. lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.
6. lag om ändring i fordonsskattelagen (1988:327)

## 2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

### 2.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt

Häri genom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1563) om tobaksskatt<sup>1</sup>  
*dels* att 31 b och 31 c §§ skall upphöra att gälla,  
*dels* att 1, 9–12, 20, 21, 23, 27, 29, 31 a, 32, 33, 35 och 39 §§ skall ha följande lydelse,  
*dels* att det i lagen skall införas sex nya paragrafer, 1 a–1 e och 10 a §§, av följande lydelse.

#### *Nuvarande lydelse*

#### *Föreslagen lydelse*

##### 1 §

Tobaksskatt skall betalas för tobaksvaror som tillverkas i Sverige, som förs in eller tas emot från ett annat EG-land eller som importeras från tredje land.

Skatt skall betalas för cigaretter, cigarrer, cigariller och röktobak som hänförs till nr 2402 och 2403 i *Kombinerade nomenklaturen (KN) enligt förordningen EEG 2658/87*.

Skatt skall betalas även för snus och tuggtobak som hänförs till KN-nr 2403 enligt förordningen EEG 2658/87. Närmare bestämmelser härom meddelas i 37–41 §§.

Med EG eller ett EG-land förstås de områden som tillhör Europeiska gemenskapens punktskatteområde. Med tredje land förstås länder och områden utanför detta skatteområde.

Skatt skall betalas för cigaretter, cigarrer, cigariller och röktobak.

Skatt skall betalas även för snus och tuggtobak som hänförs till nr 2403 i *Kombinerade nomenklaturen* enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan<sup>2</sup>. Närmare bestämmelser härom meddelas i 37–41 §§.

##### 1 a §

*Med cigaretter avses*

*1. tobaksrullar som går att röka som de är och som inte är cigarrer eller cigariller enligt definitionen i*

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 31 b § 1998:1678  
31 c § 2000:480.

<sup>2</sup> EGT L 256, 7.9.1987, s. 1, (Celex 387R2658)

*1 b §*

*2. tobaksrullar som genom enkel, icke-industriell hantering kan införas i cigarettpappersrör, och*

*3. tobaksrullar som genom enkel, icke-industriell hantering kan rullas in i cigarettpapper.*

*1 b §*

*Med cigarrer och cigariller avses, om de kan rökas som de är,*

*1. tobaksrullar gjorda enbart av naturtobak,*

*2. tobaksrullar med yttre täckblad av naturtobak,*

*3. tobaksrullar med både ett yttre täckblad och ett omblad av homogeniserad tobak, om*

*a) det yttre täckbladet har cigarrers normala färg,*

*b) minst 60 viktprocent av tobakspartiklarna är både bredare och längre än 1,75 millimeter, och*

*c) täckbladet är anbringat i spiralform med en spetsig vinkel på minst 30 grader mot cigarrens längdaxel,*

*4. tobaksrullar med ett yttre täckblad av cigarrers normala färg, gjort av homogeniserad tobak, om*

*a) styckevikten förutom filter eller munstycke är minst 2,3 gram,*

*b) minst 60 viktprocent av tobakspartiklarna är både bredare och längre än 1,75 millimeter, och*

*c) omkretsen är minst 34 millimeter över minst en tredjedel av längden.*

*1 c §*

*Med röktobak avses*

*1. tobak som skurits eller på annat sätt strimlats, tvinnats eller pressats till kakor och som går att röka utan ytterligare industriell beredning,*

*2. tobaksavfall som bjuds ut till detaljhandelsförsäljning, som inte omfattas av 1 a eller 1 b § och som*

*går att röka.*

*1 d §*

*Produkter som delvis består av andra ämnen än tobak men som i övrigt uppfyller kriterierna i 1 b § behandlas som cigarrer och cigarriller, förutsatt att de har*

- 1. täckblad av naturtobak,*
- 2. täckblad och omblad av tobak, som båda är gjorda av homogeniserad tobak, eller*
- 3. täckblad av homogeniserad tobak.*

*1 e §*

*Produkter som helt eller delvis består av andra ämnen än tobak men som i övrigt uppfyller kriterierna i 1 a eller 1 c § behandlas som cigaretter respektive rökto-bak.*

*Produkter som inte innehåller någon tobak och som uteslutande används för medicinska ändamål behandlas dock inte som tobaksvaror.*

**9 §<sup>3</sup>**

Skyldig att betala skatt (skattskyldig) är den som

1. har godkänts som upplags-havare enligt 10 § *eller den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor,*
2. yrkesmässigt från ett annat EG-land tar emot skattepliktiga varor enligt 13 eller 14 §,
3. har godkänts som skatterepresentant enligt 15 §,
4. säljer skattepliktiga varor till Sverige genom distansförsäljning enligt 16 §,
5. i annat fall än som avses i 1–4, från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor,
6. *i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag,*
6. använder varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten.
7. använder varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2000:1424.

Att varorna används för annat än avsett ändamål skall i denna lag likställas med att de går förlorade.

#### 10 §<sup>4</sup>

Som upplagshavare får godkännas den som

1. i Sverige avser att yrkesmässigt tillverka eller bearbeta skattepliktiga varor,

2. för yrkesmässig försäljning till näringsidkare tar emot skattepliktiga varor från ett annat EG-land eller från en annan upplagshavare i Sverige eller vid import från tredje land,

3. yrkesmässigt i större omfattning lagrar skattepliktiga varor, eller

4. avser att bedriva verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker,

om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare.

2. avser att ta emot skattepliktiga varor från ett annat EG-land eller från en annan upplagshavare i Sverige eller importera skattepliktiga varor från tredje land, för yrkesmässig försäljning till näringsidkare inom EG,

3. avser att yrkesmässigt i större omfattning lagra skattepliktiga varor, eller

om han disponerar över ett utrymme som kan godkännas som skatteupplag och han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare.

Upplagshavares tillverkning, bearbetning och lagring av skattepliktiga tobaksvaror skall äga rum i godkänt skatteupplag.

Frågor om godkännande av upplagshavare och av skatteupplag prövas av beskattningsmyndigheten på särskild ansökan.

#### 10 a §

En upplagshavares bokföring skall vara utformad så att verksamheten kan kontrolleras.

#### 11 §<sup>5</sup>

Upplagshavare i Sverige som säljer obeskattade varor till annan svensk upplagshavare eller till näringsidkare i ett annat EG-land skall hos beskattningsmyndigheten ställa säkerhet för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller annat EG-land, innan leverans av skattepliktiga varor

En upplagshavare i Sverige skall hos beskattningsmyndigheten ställa säkerhet för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller annat EG-land vid

1. transport av obeskattade varor till en annan svensk upplagshavare,

2. transport av obeskattade va-

<sup>4</sup> Senaste lydelse 1999:447.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 1997:357.

*påbörjas. Säkerheten skall uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade varor som upplagshavaren transporterar under ett dygn. Vid beräkningen av medeltalet skall hänsyn endast tas till de dygn under ett år då transport av obeskattade varor sker.*

*ror till en näringsidkare i ett annat EG-land.*

*Säkerheten skall ställas innan transporten påbörjas och uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade varor som upplagshavaren transporterar under ett dygn. Vid beräkningen av medeltalet skall hänsyn endast tas till de dygn under ett år då transport av obeskattade varor sker.*

Upplagshavare skall även ställa säkerhet för betalning av skatten i samband med tillverkning, bearbetning eller lagring av skattepliktiga varor. Säkerheten skall uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av skatten på de varor som upplagshavaren i medeltal förvarar i skatteupplaget under ett år.

#### 12 §<sup>6</sup>

Godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag får återkallas av beskattningsmyndigheten, om förutsättningarna för godkännande inte längre finns. *Godkännande av upplagshavare får också återkallas om ställd säkerhet inte längre är godtagbar.*

Godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag får återkallas av beskattningsmyndigheten om

1. förutsättningarna för godkännande inte längre finns,
2. ställd säkerhet inte längre är godtagbar, eller
3. *upplagshavaren begär det.*

*Om ett godkännande av upplagshavare återkallas omfattar beslutet även godkännandet av hans skatteupplag.*

Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

#### 20 §<sup>7</sup>

Skattskyldigheten inträder för

1. den som är upplagshavare när
  - a) *denne levererar skattepliktiga varor till en köpare i Sverige som inte är upplagshavare eller till en*

- a) *skattepliktiga varor förs ut från ett skatteupplag, om inte annat följer av andra stycket,*

<sup>6</sup> Senaste lydelse 1999:1004.

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2000:1424.

*köpare i ett annat EG-land som inte är upplagshavare eller registrerad eller oregistrerad varumottagare eller exporterar skattepliktiga varor till en köpare i tredje land,*

*b) denne tar i anspråk skattepliktiga varor för annat ändamål än försäljning eller när varorna annars tas ut ur skatteupplaget utan att föras till något annat godkänt skatteupplag,*

*c) denne avregistreras, och omfattar de varor som då ingår i hans lager och som inte redan har beskattats,*

*b) skattepliktiga varor tas emot från en upplagshavare utan att föras till ett skatteupplag,*

*c) skattepliktiga varor importeras utan att föras till ett skatteupplag,*

*d) skattepliktiga varor tas i anspråk i skatteupplaget eller lagerbrister uppkommer,*

*e) godkännandet av skatteupplaget återkallas,*

2. den som är registrerad varumottagare, vid mottagandet av skattepliktiga varor,

3. den som är oregistrerad varumottagare, vid mottagandet av skattepliktiga varor,

4. den som är godkänd som skatterepresentant enligt 15 §, vid mottagandet av skattepliktiga varor,

5. den som är säljare vid distansförsäljning enligt 16 §, när leverans sker,

6. den som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 5, när de skattepliktiga varorna förs in till Sverige,

*7. den som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 6, när varorna tillverkas,*

7. den som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 6 när varorna används för annat än avsett ändamål,

*8. den som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 7, när varorna används för annat än avsett ändamål,*

8. den som är skattskyldig enligt 9 c § och som enligt 19 § skall betala skatten till Tullverket, vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelegat.

*9. den som är skattskyldig enligt 9 c § och som enligt 19 § skall betala skatten till Tullverket, vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelegat.*

*Skattskyldigheten inträder för den, som utan att vara upplagshavare enligt 10 §, tillverkar skattepliktiga varor, när varorna tillverkas.*

*Skattskyldighet enligt första stycket 1 a inträder inte för skattepliktiga varor som*

*1. transporteras till en upplagshavare eller varumottagare i ett*

*annat EG-land, eller*

*2. tas emot av en upplagshavare i Sverige.*

#### 21 §<sup>8</sup>

Skattskyldighet för upplagshavare enligt 20 § första stycket 1 inträder inte för varor som

*a) till följd av varornas karaktär förstörts under framställning, bearbetning, lagring eller transport,*

*b) har förstörts under tillsyn av beskattningsmyndigheten,*

*c) har återanvänts vid tillverkning,*

*d) uteslutande använts för provning av varornas kvalitet i skatteupplaget, eller*

*e) levererats till en mottagare i ett annat EG-land under villkor som anges i 3 kap. 30 a § första stycket 3 och 4 mervärdesskattelagen (1994:200), i den omfattning som skattefrihet gäller i det EG-landet.*

Vad som sägs i första stycket *a* gäller även varumottagare enligt 13 och 14 §§ och skatterepresentant enligt 15 § för varor som till följd av varornas karaktär förstörts under transport till denne.

*1. till följd av varornas karaktär förstörts under framställning, bearbetning, lagring eller transport,*

*2. har förstörts under tillsyn av beskattningsmyndigheten,*

*3. har återanvänts vid tillverkning, eller*

*4. uteslutande använts för provning av varornas kvalitet i skatteupplaget.*

Vad som sägs i första stycket *1* gäller även varumottagare enligt 13 och 14 §§ och skatterepresentant enligt 15 § för varor som till följd av varornas karaktär förstörts under transport till denne.

#### 23 §<sup>9</sup>

Upplagshavare skall upprätta ledsagardokument

*1. vid transport av obeskattade varor mellan Sverige och ett annat EG-land,*

*2. vid transport av obeskattade varor till en upplagshavare i Sverige om transporten sker via ett annat EG-land,*

*3. vid transport av obeskattade varor till mottagare i ett annat EG-land enligt 21 § första stycket *e*,*

*4. vid export till tredje land av obeskattade varor, och*

*5. vid transport av varor som förtullats enligt tullagen (1994:1550).*

*3. vid transport av obeskattade varor till mottagare i ett annat EG-land enligt 32 § första stycket 7, och*

*4. vid export till tredje land av obeskattade varor.*

<sup>8</sup> Senaste lydelse 1995:612.

<sup>9</sup> Senaste lydelse 1999:428.

Ledsagardokument som avses i första stycket skall åtfölja varorna under transport i enlighet med vad regeringen föreskriver.

Vid transport till mottagare som avses i 21 § första stycket *e* skall varorna under transporten även åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för varorna i det andra EG-landet.

*Skyldigheten att upprätta ledsagardokument enligt första stycket 5 gäller även registrerad varumottagare.*

Har upplagshavaren sålt obeskattade varor till en oregistrerad varumottagare, skall varorna under transporten även åtföljas av dokumentation som visar att sådan säkerhet som avses i 14 § ställts för skatten i destinationslandet.

Vid transport till mottagare som avses i 32 § första stycket 7 skall varorna under transporten även åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för varorna i det andra EG-landet.

#### 27 §

Om obeskattade varor skall transporteras mellan Sverige och ett annat EG-land enligt 23 §, och varorna inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet, skall varorna beskattas här i landet om varorna

1. finns i Sverige eller kan antas ha konsumerats här,

2. levererats från en svensk upplagshavare och det inte kan utredas var varorna finns eller var de har konsumerats.

*I fall som avses i första stycket är den som ställt säkerhet för transporten skattskyldig. Skatten skall tas ut med belopp enligt bestämmelserna vid den tidpunkt då varorna infördes till Sverige eller transporten från den svenske upp-*

Om obeskattade varor, som sänts i väg av en upplagshavare i ett annat EG-land, inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet på grund av sådana oegentligheter eller överträdelser som avses i artikel 20 i 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<sup>10</sup>, senast ändrat genom rådets direktiv 2000/47/EG<sup>11</sup>, skall varorna beskattas här i landet om

1. oegentligheten eller överträdelserna har begåtts i Sverige, eller

2. oegentligheten eller överträdelserna har upptäckts här, och

a) det inte går att fastställa var oegentligheten eller överträdelserna har begåtts, och

b) det endast är en del av varorna som har försvunnit.

Skatt enligt första stycket skall betalas av den eller de som ställt sådan säkerhet som avses i artikel 15.3 i rådets direktiv 92/12/EEG. Skatten skall tas ut enligt den skat-

<sup>10</sup> EGT L 076, 23.3.1992, s. 1, (Celex 392L0012).

<sup>11</sup> EGT L 161 1.7.2000, s. 82, (Celex 300L0047).

*lagshavaren påbörjades.*

*tesats som gällde vid den tidpunkt då varorna sändes i väg.*

*Bestämmelserna i 5 kap. lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter skall tillämpas på skatt som påförs med stöd av första stycket.*

## 29 §

För skatt som betalats i Sverige för skattepliktiga varor som därefter levereras till ett annat EG-land under sådana förhållanden att skatt skall betalas där, kan återbetalning ske enligt denna paragraf efter skriftlig ansökan hos beskattningsmyndigheten.

Ansökan om återbetalning av i Sverige erlagd skatt vid sådan försäljning som avses i 28 § skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till beskattningsmyndigheten inom ett år efter kvartalets utgång. Den som begär återbetalning skall visa att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige, samt att varorna beskattats i mottagarlandet.

Vid övriga leveranser till ett annat EG-land skall ansökan om återbetalning göras innan varorna förs ut ur landet. Den som begär återbetalning skall visa att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige. Återbetalning sker sedan sökanden till beskattningsmyndigheten gett in dels ett dokument som visar antingen att skatten betalats i mottagarlandet eller att säkerhet ställts för skattens betalning där, dels ett av mottagaren undertecknat och återsänt exemplar (returexemplaret) av det ledsagardokument som anges i 26 §.

Har en vara beskattats *i enlighet med 27 § första stycket 2*, och visar den skattskyldige inom tre år efter det att transporten påbörjades att varan beskattats i ett annat land, skall den *här i landet erlagda skatten* återbetalas.

Har en vara beskattats *enligt 27 § första stycket*, och visar den skattskyldige inom tre år efter det att transporten påbörjades att varan beskattats i ett annat *EG-land*, skall den *skatt som betalats i Sverige* återbetalas, om beskattningsmyndigheten godkänner det *andra EG-landets skatteanspråk*.

## 31 a §<sup>12</sup>

*Beskattningsmyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen (kontrolluppgift). Föreläg-*

*För kontroll av en ansökan om återbetalning av skatt enligt 29 eller 30 § tillämpas 3 kap. 3–6 a, 7 första och tredje stycket och 8–16 §§ samt 8 kap. 1 § andra stycket lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.*

<sup>12</sup> Senaste lydelse 1999:1107.

gande får meddelas, om kontrolluppgiften har betydelse för kontroll av en ansökan om återbetalning av skatt enligt 29 eller 30 §.

Om det finns särskilda skäl får även någon annan person än som avses i första stycket föreläggas att lämna kontrolluppgift.

Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

Bestämmelserna i 3 kap. 15–15 d §§ lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter gäller i fråga om föreläggande enligt första eller andra stycket.

### 32 §<sup>13</sup>

I deklaration som lämnas av upplagshavare som avses i 10 § får avdrag göras för skatt på varor

a) som har återtagits i samband med återgång av köp,

b) som har förstörts genom olyckshändelse eller force majeure,

c) för vilka skattskyldighet enligt denna lag tidigare inträtt,

d) som har exporterats till tredje land eller förts till frizon eller fri-lager för annat ändamål än att förbrukas där,

e) som har tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort av någon som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg, eller

f) som har tagits emot för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land av någon som har tillstånd enligt lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

En upplagshavare som avses i 10 § får göra avdrag för skatt på varor

1. som har återtagits i samband med återgång av köp,

2. som har förstörts genom olyckshändelse eller force majeure,

3. för vilka skattskyldighet enligt denna lag tidigare inträtt,

4. som har exporterats till tredje land eller förts till frizon eller fri-lager för annat ändamål än att förbrukas där,

5. som har tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort av någon som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg,

6. som har tagits emot för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land av någon som har tillstånd enligt lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg,

7. som har levererats till en mottagare i ett annat EG-land under villkor som anges i 3 kap. 30 a § första stycket 3 och 4 mervärdes-

<sup>13</sup> Senaste lydelse 1999:447.

*skattelagen (1994:200), i den omfattning som skattefrihet gäller i det EG-landet, eller*

*8. som har beskattats i ett annat EG-land i sådana fall som avses i 27 § under förutsättning att beskattningsmyndigheten godkänner det andra EG-landets skatteanspråk.*

Upplagshavare, som bedriver verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker, får utöver vad som anges i första stycket göra avdrag för skatt på varor som levererats till resande som kan uppvisa en färdhandling för resa till tredje land. Avdrag medges dock högst med vad som enligt 3 § lagen om exportbutiker får säljas till varje resande.

### 33 §<sup>14</sup>

*I en deklaration som lämnas av en registrerad eller oregistrerad varumottagare enligt 13 och 14 §§ eller en skatterepresentant enligt 15 § får avdrag göras för skatt på tobaksvaror som förstörts under transporten till varumottagaren genom olyckshändelse eller force majeure.*

En registrerad eller oregistrerad varumottagare enligt 13 och 14 §§ eller en skatterepresentant enligt 15 § får *göra avdrag* för skatt på tobaksvaror som förstörts under transporten till varumottagaren genom olyckshändelse eller force majeure.

Registrerad varumottagare, som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg, får utöver vad som anges i första stycket göra avdrag för skatt på tobaksvaror

1. som förbrukats ombord på resa till utländsk ort, eller
2. som sålts ombord på resa till tredje land.

### 35 §<sup>15</sup>

*Beslut enligt 31 a och 31 b §§ får inte överklagas. Övriga beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige, sökanden och säljare som avses i 5 §.*

Beslut enligt *denna lag* får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige, sökanden och säljare som avses i 5 §.

### 39 §<sup>16</sup>

Den som är skattskyldig enligt 38 § 1 skall vara registrerad hos beskattningsmyndigheten.

Den som är skattskyldig enligt 38 § 2, 3 eller 38 a § får efter ansökan registreras, om verksamheten är av större omfattning eller

Den som är skattskyldig enligt 38 § 2, 3 eller 38 a § får efter ansökan registreras, om verksamheten är av större omfattning eller

<sup>14</sup> Senaste lydelse 1999:447.

<sup>15</sup> Senaste lydelse 2000:480.

<sup>16</sup> Senaste lydelse 2000:1424.

det annars finns särskilda skäl.

*det annars finns särskilda skäl och det med hänsyn till hans ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämpligt att registrera honom.*

*Den som registrerats som skattskyldig enligt andra stycket får avregistreras om han inte längre uppfyller förutsättningarna för registrering. Beslut om avregistrering gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 oktober 2001. Äldre föreskrifter gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

## 2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1564) om alkoholskatt<sup>1</sup>  
*dels* att 31 b och 31 c §§ skall upphöra att gälla,  
*dels* att nuvarande 31 f § skall betecknas 31 h §,  
*dels* att 1, 2, 7–11, 19, 20, 22, 26, 28, 30, 31 a, 31 e, 32, 33 och 35 §§  
samt rubriken närmast före 31 e § skall ha följande lydelse,  
*dels* att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 9 a, 31 f och  
31 g §§, av följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 1 §

Alkoholskatt skall betalas för öl, vin och andra jästa drycker, mellanklassprodukter samt för etylalkohol som tillverkas här i landet, som förs in eller tas emot från ett annat EG-land eller som importeras från tredje land.

Med EG eller ett EG-land förstås de områden som tillhör Europeiska gemenskapens punktskatteområde. Med tredje land förstås länder och områden utanför detta skatteområde.

*I denna lag avser hänvisningar till KN-nr den lydelse av den Kombinerade nomenklaturen (KN) enligt rådets förordning (EEG) av den 23 juli 1987 om tulltaxe och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan<sup>2</sup> som gällde den 19 oktober 1992.*

#### 2 §<sup>3</sup>

Skatt skall betalas för öl som hänförs till nr 2203 i *Kombinerade nomenklaturen (KN) enligt förordningen EEG 2658/87* om alkoholhalten överstiger 0,5 volymprocent.

Skatt skall även betalas för produkter innehållande en blandning av öl och icke-alkoholhaltig dryck hänförlig till KN-nr 2206 om alkoholhalten i blandningen överstiger 0,5 volymprocent.

Skatt tas ut per liter med 1,47 kronor för varje volymprocent alkohol.

För öl med en alkoholhalt om högst 2,8 volymprocent tas skatt ut med 0 kronor.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av

31 b § 1998:1679

31 c § 2000:481.

<sup>2</sup> EGT L 256, 7.9.1987, s. 1, (Celex 387R2658)

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1998:595.

## 7 §

Skatt skall inte betalas för varor som distribueras i form av alkohol som är fullständigt denaturerad i enlighet med *de föreskrifter regeringen meddelar. Vid försäljning till ett annat EG-land, skall ett av avsändaren upprättat förenklat ledsagardokument åtfölja sådana varor under transporten.*

Skatt skall inte betalas för varor som

1. distribueras i form av alkohol som är fullständigt denaturerad i enlighet med *kommissionens förordning EEG nr 3199/93 av den 22 november 1993 om ömsesidigt erkännande av förfaranden för att fullständigt denaturera alkohol för att erhålla punktskattebefrielse,*

2. ingår i vinäger som hänförs till KN-nr 2209,

3. ingår i läkemedel,

4. ingår i smakämnen för tillverkning av livsmedel och drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent,

5. ingår direkt i livsmedel eller som ingrediens i halvfabrikat för framställning av livsmedel, fyllda eller ej, förutsatt att alkoholinnehållet vid varje tillfälle inte överstiger 8,5 liter ren alkohol per 100 kilogram av produkten för chokladprodukter och 5 liter ren alkohol per 100 kilogram av produkten för andra produkter, eller

6. ingår i en vara som inte är avsedd för konsumtion, under förutsättning att ingående alkohol är denaturerad i enlighet med någon EG-medlemsstats krav.

*Om varor som anges i första stycket 1 säljs till ett annat EG-land, skall de under transporten åtföljas av ett förenklat ledsagardokument som avsändaren har upprättat.*

## 8 §<sup>4</sup>

Skyldig att betala skatt (skattskyldig) är den som

1. har godkänts som upplagshavare enligt 9 § *eller den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor,*

2. yrkesmässigt från ett annat EG-land tar emot skattepliktiga varor enligt 12 eller 13 §,

1. har godkänts som upplagshavare enligt 9 §,

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2000:1425.

3. har godkänts som skatterepresentant enligt 14 §,
  4. säljer skattepliktiga varor till Sverige genom distansförsäljning enligt 16 §,
  5. i annat fall än som avses i 1–4, från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor,
  6. annars i Sverige tillverkar etylalkohol,
  6. i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag eller som annars i Sverige tillverkar mellanklassprodukter eller etylalkohol,
  7. använder varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten.
- Att varorna används för annat än avsett ändamål skall i denna lag likställas med att de går förlorade.

#### 8 b §<sup>5</sup>

Skattskyldighet enligt 8 § första stycket 7 föreligger inte för varor som förvärvats skattefritt enligt 31 f § och som förstörts genom olyckshändelse eller force majeure.

Skattskyldighet enligt 8 § första stycket 7 föreligger inte för varor som

1. förvärvats skattefritt enligt 31 h § och som förstörts genom olyckshändelse eller force majeure,

2. förvärvats skattefritt enligt 31 e § eller 32 § första stycket 8 och som förstörts under tillsyn av beskattningsmyndigheten.

#### 9 §<sup>6</sup>

Som upplagshavare får godkännas den som

1. i Sverige avser att yrkesmässigt tillverka eller bearbeta skattepliktiga varor,

2. för yrkesmässig försäljning till näringsidkare tar emot skattepliktiga varor från ett annat EG-land eller från en annan upplagshavare i Sverige eller vid import från tredje land,

3. yrkesmässigt i större omfattning lagrar skattepliktiga varor, eller

4. avser att bedriva verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker,

om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig

2. avser att ta emot skattepliktiga varor från ett annat EG-land eller från en annan upplagshavare i Sverige eller importera skattepliktiga varor från tredje land, för yrkesmässig försäljning till näringsidkare inom EG,

3. avser att yrkesmässigt i större omfattning lagra skattepliktiga varor, eller

om han disponerar över ett utrymme som kan godkännas som skatteupplag och han med hänsyn

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2000:481.

<sup>6</sup> Senaste lydelse 1999:448.

som upplagshavare.

till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare.

Upplagshavares tillverkning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor skall äga rum i godkänt skatteupplag.

*Frågor om godkännande av upplagshavare och av skatteupplag prövas av beskattningsmyndigheten på särskild ansökan.*

#### 9 a §

*En upplagshavares bokföring skall vara utformad så att verksamheten kan kontrolleras.*

#### 10 §<sup>7</sup>

Upplagshavare i Sverige som säljer obeskattade varor till annan svensk upplagshavare eller till näringsidkare i ett annat EG-land skall hos beskattningsmyndigheten ställa säkerhet för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller annat EG-land, innan leverans av skattepliktiga varor påbörjas. Säkerheten skall uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade varor som upplagshavaren transporterar under ett dygn. Vid beräkningen av medeltalet skall hänsyn endast tas till de dygn under ett år då transport av obeskattade varor sker.

En upplagshavare i Sverige skall hos beskattningsmyndigheten ställa säkerhet för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller annat EG-land vid

*1. transport av obeskattade varor till en annan svensk upplagshavare,*

*2. transport av obeskattade varor till en näringsidkare i ett annat EG-land.*

*Säkerheten skall ställas innan transporten påbörjas och uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade varor som upplagshavaren transporterar under ett dygn. Vid beräkningen av medeltalet skall hänsyn endast tas till de dygn under ett år då transport av obeskattade varor sker.*

Upplagshavare skall även ställa säkerhet för betalning av skatten i samband med tillverkning, bearbetning eller lagring av skattepliktiga varor. Säkerheten skall uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av

<sup>7</sup> Senaste lydelse 1997:358.

skatten på de varor som upplagshavaren i medeltal förvarar i skatteupplaget under ett år.

#### 11 §<sup>8</sup>

Godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag får återkallas av beskattningsmyndigheten, om förutsättningarna för godkännande inte längre finns. *Godkännande av upplagshavare får också återkallas* om ställd säkerhet inte längre är godtagbar.

Godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag får återkallas av beskattningsmyndigheten om

1. förutsättningarna för godkännande inte längre finns,
2. ställd säkerhet inte längre är godtagbar, *eller*
3. *upplagshavaren begär det.*

*Om ett godkännande av upplagshavare återkallas omfattar beslutet även godkännandet av hans skatteupplag.*

Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

#### 19 §<sup>9</sup>

Skattskyldigheten inträder för

1. den som är upplagshavare när  
a) *denne levererar skattepliktiga varor till en köpare i Sverige som inte är upplagshavare eller till en köpare i ett annat EG-land som inte är upplagshavare eller registrerad eller oregistrerad varumottagare eller exporterar skattepliktiga varor till en köpare i tredje land,*

b) *denne tar i anspråk skattepliktiga varor för annat ändamål än försäljning eller när varorna annars tas ut ur skatteupplaget utan att föras till något annat godkänt skatteupplag,*

c) *denne avregistreras, och omfattar de varor som då ingår i hans lager och som inte redan har beskattats,*

a) *skattepliktiga varor förs ut från ett skatteupplag, om inte annat följer av andra stycket,*

b) *skattepliktiga varor tas emot från en upplagshavare utan att föras till ett skatteupplag,*

c) *skattepliktiga varor importeras utan att föras till ett skatteupplag,*

d) *skattepliktiga varor tas i anspråk i skatteupplaget eller lagerbrister uppkommer,*

e) *godkännandet av skatteupplaget återkallas,*

<sup>8</sup> Senaste lydelse 1999:1005.

<sup>9</sup> Senaste lydelse 2000:1425.

2. den som är registrerad varumottagare, vid mottagandet av skattepliktiga varor,

3. den som är oregistrerad varumottagare, vid mottagandet av skattepliktiga varor,

4. den som är godkänd som skatterepresentant enligt 15 §, vid mottagandet av skattepliktiga varor,

5. den som är säljare vid distansförsäljning enligt 16 §, när leverans sker,

6. den som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 5, när de skattepliktiga varorna förs in till Sverige,

*7. den som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 6, när varorna tillverkas,*

7. den som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 7 när varorna används för annat än avsett ändamål,

8. den som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 7, när varorna används för annat än avsett ändamål,

8. den som är skattskyldig enligt 8 c § och som enligt 18 § skall betala skatten till Tullverket, vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelegat.

9. den som är skattskyldig enligt 8 c § och som enligt 18 § skall betala skatten till Tullverket, vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelegat.

*Skattskyldigheten inträder för den, som utan att vara upplagshavare enligt 9 §, tillverkar skattepliktiga varor, när varorna tillverkas.*

*Skattskyldighet enligt första stycket 1 a inträder inte för skattepliktiga varor som*

*1. transporteras till en upplagshavare eller varumottagare i ett annat EG-land, eller*

*2. tas emot av en upplagshavare i Sverige.*

## 20 §<sup>10</sup>

Skattskyldighet för upplagshavare enligt 19 § första stycket 1 inträder inte för varor som

a) till följd av varornas karaktär förstörts under framställning, bearbetning, lagring eller transport,

1. till följd av varornas karaktär förstörts under framställning, bearbetning, lagring eller transport,

b) har förstörts under tillsyn av beskattningsmyndigheten,

2. har förstörts under tillsyn av beskattningsmyndigheten,

c) har återanvänts vid tillverkning,

3. har återanvänts vid tillverkning, *eller*

d) uteslutande använts för provning av varornas kvalitet i skatteupplaget,

4. uteslutande använts för provning av varornas kvalitet i skatteupplaget.

e) används för framställning av vinäger som hänförs till KN-nr

<sup>10</sup> Senaste lydelse 1999:448.

2209,

f) används för framställning av läkemedel,

g) används för att framställa smakämnen för tillverkning av livsmedel och drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent,

h) direkt eller som ingrediens används i halvfabrikat för framställning av livsmedel, eller som fyllning, förutsatt att alkoholinnehållet vid varje tillfälle inte överstiger 8,5 liter ren alkohol per 100 kilogram chokladprodukter, och 5 liter ren alkohol per 100 kilogram av andra produkter,

i) används vid tillverkning av en vara som inte är avsedd för konsumtion, under förutsättning att ingående alkohol är denaturerad i enlighet med någon EG-medlemsstats krav,

j) används i en tillverkningsprocess förutsatt att slutprodukten inte innehåller alkohol,

k) säljs i enlighet med bestämmelsen i 31 e § för däri angivna ändamål,

l) används för vetenskapligt ändamål eller är avsedda att levereras till annan användare för vetenskapligt ändamål eller till sjukhus eller apotek för medicinskt ändamål, eller

m) levererats till en mottagare i ett annat EG-land under villkor som anges i 3 kap. 30 a § första stycket 3 och 4 mervärdesskattelagen (1994:200), i den omfattning som skattefrihet gäller i det EG-landet.

Vad som sägs i första stycket a gäller även varumottagare enligt 12 och 13 §§ och skatterepresentant enligt 14 § för varor som till följd av varornas karaktär förstörts under transport till denne.

Vad som sägs i första stycket l gäller även varumottagare enligt 12 och 13 §§ och skatterepresentant enligt 14 § för varor som till följd av varornas karaktär förstörts under transport till denne.

## 22 §<sup>11</sup>

Upplagshavare skall upprätta ledsagardokument,

1. vid transport av obeskattade varor mellan Sverige och ett annat EG-land,

2. vid transport av obeskattade varor till en upplagshavare i Sverige om transporten sker via ett annat EG-land,

3. vid transport av obeskattade varor till mottagare i ett annat EG-land enligt 20 § första stycket *m*,

4. vid export till tredje land av obeskattade varor, *och*

*5. vid transport av varor som förtullats enligt tullagen (1994:1550).*

3. vid transport av obeskattade varor till mottagare i ett annat EG-land enligt 32 § första stycket 9, *och*

4. vid export till tredje land av obeskattade varor.

Ledsagardokument som avses i första stycket skall åtfölja varorna under transport i enlighet med vad regeringen föreskriver.

Vid transport till mottagare som avses i 20 § första stycket *m* skall varorna under transporten även åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för varorna i det andra EG-landet.

*Skyldigheten att upprätta ledsagardokument enligt första stycket 5 gäller även registrerad varumottagare.*

Har upplagshavaren sålt obeskattade varor till en oregistrerad varumottagare, skall varorna under transporten även åtföljas av dokumentation som visar att sådan säkerhet som avses i 13 § ställts för skatten i destinationslandet.

## 26 §

Om obeskattade varor *skall transporterats mellan Sverige och ett annat EG-land enligt 22 §, och varorna* inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet, skall varorna beskattas här i landet om varorna

1. finns i Sverige eller kan antas ha konsumerats här,

2. levererats från en svensk upplagshavare och det inte kan utredas var varorna finns eller var de har konsumerats.

Om obeskattade varor, *som sänts i väg av en upplagshavare i ett annat EG-land*, inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet *på grund av sådana oegentligheter eller överträdelser som avses i artikel 20 i 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*<sup>12</sup>, senast ändrat genom rådets direktiv

<sup>11</sup> Senaste lydelse 1999:429.

<sup>12</sup> EGT L 076, 23.3.1992 s. 1, (Celex392L0012).

2000/47/EG<sup>13</sup>, skall varorna beskattas här i landet om

1. oegentligheten eller överträdelsen har begåtts i Sverige, eller

2. oegentligheten eller överträdelsen har upptäckts här, och

a) det inte går att fastställa var oegentligheten eller överträdelsen har begåtts, och

b) det endast är en del av varorna som har försvunnit.

*I fall som avses i första stycket är den som ställt säkerhet för transporten skattskyldig. Skatten skall tas ut med belopp enligt bestämmelserna vid den tidpunkt då varorna infördes till Sverige eller transporten från den svenske upplagshavaren påbörjades.*

*Skatt enligt första stycket skall betalas av den eller de som ställt sådan säkerhet som avses i artikel 15.3 i rådets direktiv 92/12/EEG. Skatten skall tas ut enligt den skattesats som gällde vid den tidpunkt då varorna sändes i väg.*

*Bestämmelserna i 5 kap. lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter skall tillämpas på skatt som påförs med stöd av första stycket.*

## 28 §

För skatt som betalats i Sverige för skattepliktiga varor som därefter levereras till ett annat EG-land under sådana förhållanden att skatt skall betalas där, kan återbetalning ske enligt denna paragraf efter skriftlig ansökan hos beskattningsmyndigheten.

Ansökan om återbetalning av i Sverige erlagd skatt vid sådan försäljning som avses i 27 § skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till beskattningsmyndigheten inom ett år efter kvartalets utgång. Den som begär återbetalning skall visa att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige, samt att varorna beskattats i mottagarlandet.

Vid övriga leveranser till ett annat EG-land skall ansökan om återbetalning göras innan varorna förs ut ur landet. Den som begär återbetalning skall visa att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige. Återbetalning sker sedan sökanden till beskattningsmyndigheten gett in dels ett dokument som visar antingen att skatten betalats i mottagarlandet eller att säkerhet ställts för skattens betalning där, dels ett av mottagaren undertecknat och återsänt exemplar (returexemplaret) av det ledsagardokument som anges i 25 §.

Har en vara beskattats *i enlighet med 26 § första stycket 2*, och visar den skattskyldige inom tre år efter det att transporten påbörjades att varan beskattats i ett annat land, skall den *här i landet erlagda skat-*

Har en vara beskattats *enligt 27 § första stycket*, och visar den skattskyldige inom tre år efter det att transporten påbörjades att varan beskattats i ett annat EG-land, skall den *skatt som betalats i Sve-*

<sup>13</sup> EGT L 161, 1.7.2000 s. 82, (Celex300L0047).

ten återbetalas.

*rige återbetalas, om beskattningsmyndigheten godkänner det andra EG-landets skatteanspråk.*

### 30 §<sup>14</sup>

Om skattepliktiga varor använts för ändamål som avses i 20 § första stycket e–j kan, *om skatt betalats för varorna*, återbetalning ske efter skriftlig ansökan hos beskattningsmyndigheten.

Om skattepliktiga varor använts för ändamål som avses i 32 § första stycket 7 av någon som inte är upplagshavare eller skattebefriad förbrukare kan återbetalning av skatten ske efter skriftlig ansökan hos beskattningsmyndigheten.

Ansökan enligt första stycket skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till beskattningsmyndigheten inom ett år efter kvartalets utgång. Återbetalning medges inte för skattebelopp som för kalenderkvartalet understiger 1 500 kronor. Ansökan skall åtföljas av dokumentation som styrker användningen.

### 31 a §<sup>15</sup>

*Beskattningsmyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen (kontrolluppgift). Föreläggande får meddelas, om kontrolluppgiften har betydelse för kontroll av en ansökan om återbetalning av skatt enligt 28–30 §.*

*För kontroll av en ansökan om återbetalning av skatt enligt 28–30 §§ tillämpas 3 kap. 3–6 a, 7 första och tredje stycket och 8–16 §§ samt 8 kap. 1 § andra stycket lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.*

*Om det finns särskilda skäl får även någon annan person än som avses i första stycket föreläggas att lämna kontrolluppgift.*

*Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.*

*Bestämmelserna i 3 kap. 15–15 d §§ lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter gäller i fråga om föreläggande enligt första eller andra stycket.*

<sup>14</sup> Senaste lydelse 1995:613.

<sup>15</sup> Senaste lydelse 1999:1108.

31 e §<sup>17</sup>

Den som har tillstånd från Läkemedelsverket enligt lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m. att inköpa minst 25 kilogram alkohol under ett kalenderår, får från en upplagshavare köpa sådan alkohol som anges i tillståndet utan alkoholskatt mot att han lämnar en försäkran till denne om att alkoholen skall användas för sådant ändamål som anges i 20 § första stycket e–j.

Som skattebefriad förbrukare får godkännas den som använder alkoholvaror för ändamål som anges i 32 § första stycket 7 om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig.

Ett godkännande enligt första stycket får meddelas för viss tid eller tills vidare. Godkännande tills vidare får meddelas den som har erfarenhet av att hantera obeskattade alkoholvaror.

Den som godkänts som skattebefriad förbrukare har rätt att från en upplagshavare köpa alkoholvaror utan skatt.

## 31 f §

Den som godkänts som skattebefriad förbrukare skall ha sin bokföring utformad så att verksamheten kan kontrolleras.

## 31 g §

Godkännande av skattebefriad förbrukare får återkallas av beskattningsmyndigheten om

1. förutsättningarna för godkännande inte längre finns,

2. alkoholvaror används för annat ändamål än som anges i beskattningsmyndighetens beslut,

3. förbrukaren inte fullgör sina skyldigheter enligt 31 f §, eller

4. förbrukaren inte samverkar vid skatterevision enligt lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

<sup>16</sup> Senaste lydelse 1999:448.

<sup>17</sup> Senaste lydelse 1999:448.

*Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.*

32 §<sup>18</sup>

*I deklaration som lämnas av upplagshavare som avses i 10 § får avdrag göras för skatt på varor*

*a) som har återtagits i samband med återgång av köp,*

*b) som har förstörts genom olyckshändelse eller force majeure,*

*c) för vilka skattskyldighet enligt denna lag tidigare inträtt,*

*d) som har exporterats till tredje land eller förts till frizon eller fri-lager för annat ändamål än att förbrukas där,*

*e) som har tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort av någon som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg, eller*

*f) som har tagits emot för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land av någon som har tillstånd enligt lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.*

*En upplagshavare som avses i 10 § får göra avdrag för skatt på varor*

*1. som har återtagits i samband med återgång av köp,*

*2. som har förstörts genom olyckshändelse eller force majeure,*

*3. för vilka skattskyldighet enligt denna lag tidigare inträtt,*

*4. som har exporterats till tredje land eller förts till frizon eller fri-lager för annat ändamål än att förbrukas där,*

*5. som har tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort av någon som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg,*

*6. som har tagits emot för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land av någon som har tillstånd enligt lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg,*

*7. som har använts*

*a) för framställning av sådana produkter som anges i 7 § första stycket 2–6,*

*b) i en tillverkningsprocess förutsatt att slutprodukten inte innehåller alkohol,*

*c) för vetenskapligt ändamål,*

*8. som har levererats till*

*a) universitet eller högskola för vetenskapligt ändamål,*

*b) sjukhus eller apotek för medicinskt ändamål,*

*9. som har levererats till en mottagare i ett annat EG-land under villkor som anges i 3 kap. 30 a § första stycket 3 och 4 mervärdes-*

<sup>18</sup> Senaste lydelse 1999:448.

*skattelagen (1994:200), i den omfattning som skattefrihet gäller i det EG-landet,*

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

*11. som har beskattats i ett annat EG-land i sådana fall som avses i 26 § under förutsättning att beskattningsmyndigheten godkänner det andra EG-landets skatteanspråk.*

Upplagshavare, som bedriver verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker, får utöver vad som anges i första stycket göra avdrag för skatt på varor som levererats till resande som kan uppvisa en färdhandling för resa till tredje land. Avdrag medges dock högst med vad som enligt 3 § lagen om exportbutiker får säljas till varje resande.

### 33 §<sup>19</sup>

*I en deklaration som lämnas av en registrerad eller oregistrerad varumottagare enligt 12 och 13 §§ eller en skatterepresentant enligt 14 § får avdrag göras för skatt på alkoholvaror som förstörts under transporten till varumottagaren genom olyckshändelse eller force majeure.*

En registrerad eller oregistrerad varumottagare enligt 12 och 13 §§ eller en skatterepresentant enligt 14 § får *göra avdrag* för skatt på alkoholvaror som förstörts under transporten till varumottagaren genom olyckshändelse eller force majeure.

Registrerad varumottagare, som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg, får utöver vad som anges i första stycket göra avdrag för skatt på alkoholvaror

1. som förbrukats ombord på resa till utländsk ort, eller
2. som sålts ombord på resa till tredje land.

*Registrerad varumottagare, som har godkänts som skattebefriad förbrukare enligt 31 e §, får utöver vad som anges i första och andra styckena göra avdrag för skatt på alkoholvaror som använts*

*1. för framställning av sådana produkter som anges i 7 § första stycket 2–6,*

*2. i en tillverkningsprocess förutsatt att slutprodukten inte innehåller alkohol,*

*3. för vetenskapliga ändamål.*

<sup>19</sup> Senaste lydelse 1999:448.

35 §<sup>20</sup>

Beslut enligt 31 a och 31 b §§ får inte överklagas. Övriga beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige och sökanden.

Beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige och sökanden.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 oktober 2001. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

2. Den som vid lagens ikraftträdande har sådant tillstånd från Läkemedelsverket som anges i den äldre lydelsen av 31 e § skall anses godkänd som skattebefriad förbrukare enligt den nya lydelsen av paragrafen. Godkännandet skall gälla för den tid och för det eller de ändamål som anges i Läkemedelsverkets tillstånd.

<sup>20</sup> Senaste lydelse 2000:481.

## 2.3 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<sup>1</sup> dels att 7 kap. 2–4, 5 a och 7 §§, 8 kap. 3 a–5 §§ och 9 kap. 14 och 15 §§ skall upphöra att gälla,

dels att 1 kap. 3 §, 2 kap. 1 och 9 §§, 4 kap. 1–5 och 12 §§, 5 kap. 1–3 §§, 6 kap. 2, 3 och 10 §§, 7 kap. 1, 5, 5 b och 6 §§, 8 kap. 1–3 §§, 9 kap. 2, 6, 9, 11 och 13 §§, 10 kap. 11 §, 11 kap. 9, 10 och 13 §§ och 12 kap. 1 § samt rubrikerna närmast före 7 kap. 1 §, 8 kap. 1 § och 11 kap. 9 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 4 kap. 3 a §, och ett nytt kapitel, 6 a kap., av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **1 kap.**

#### **3 §**

Med mineraloljeproducter förstås produkter som hänförs till följande nummer i Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt *förordningen* EEG 2658/87

Med mineraloljeproducter förstås produkter som hänförs till följande nummer i Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt *rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och Gemensamma tulltaxan<sup>2</sup> i dess lydelse den 1 oktober 1994*

1. KN-nr 2706,
2. KN-nr 2707 10, 2707 20, 2707 30, 2707 50, 2707 91 00, 2707 99 11 och 2707 99 19,
3. KN-nr 2709,
4. KN-nr 2710,
5. KN-nr 2711, dock inte naturgas,
6. KN-nr 2712 10, 2712 20 00, 2712 90 31, 2712 90 33, 2712 90 39 och 2712 90 90,
7. KN-nr 2715,
8. KN-nr 2901,
9. KN-nr 2902 11 00, 2902 19 90, 2902 20, 2902 30, 2902 41 00, 2902 42 00, 2902 43 00 och 2902 44,
10. KN-nr 3403 11 00 och 3403 19,

<sup>1</sup> Senaste lydelse av  
7 kap. 2 § 1998:1699  
7 kap. 4 § 2000:1155  
7 kap. 5 a § 1995:1525  
7 kap. 7 § 1997:479  
8 kap. 3 a § 2000:1555  
8 kap. 4 a § 1995:1525  
8 kap. 5 § 1995:1525  
9 kap. 14 § 1998:1680  
9 kap. 15 § 2000:484.

<sup>2</sup> EGT L 256, 7.9.1987, s. 1 (Celex 387R2658).

11. KN-nr 3811,  
12. KN-nr 3817.

## 2 kap.

### 1 §<sup>3</sup>

Energiskatt och koldioxidskatt skall, om inte annat följer av andra stycket, betalas för följande bränslen med angivna belopp:

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
1. 2710 00 26, 2710 00 27, 2710 00 29 eller 2710 00 32	Bensin som uppfyller krav för			
	a) miljöklass 1	3 kr 26 öre per liter	1 kr 24 öre per liter	4 kr 50 öre per liter
	b) miljöklass 2	3 kr 29 öre per liter	1 kr 24 öre per liter	4 kr 53 öre per liter
2. 2710 00 26, 2710 00 34 eller 2710 00 36	Annan bensin än som avses under 1	3 kr 92 öre per liter	1 kr 24 öre per liter	5 kr 16 öre per liter
3. 2710 00 51, 2710 00 55, 2710 00 69 eller 2710 00 74 – 2710 00 78	Eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m. som			
	a) har försetts med märkämmen eller ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350°C,	688 kr per m <sup>3</sup>	1 527 kr per m <sup>3</sup>	2 215 kr per m <sup>3</sup>
	b) inte har försetts med märkämmen och ger minst 85 volymprocent destillat vid 350°C, tillhörig			
	miljöklass 1	1 512 kr per m <sup>3</sup>	1 527 kr per m <sup>3</sup>	3 039 kr per m <sup>3</sup>
	miljöklass 2	1 739 kr per m <sup>3</sup>	1 527 kr per m <sup>3</sup>	3 266 kr per m <sup>3</sup>
	miljöklass 3 eller inte tillhör någon miljöklass	2 039 kr per m <sup>3</sup>	1 527 kr per m <sup>3</sup>	3 566 kr per m <sup>3</sup>
4. ur 2711 12 11– 2711 19 00	Gasol som används för	0 kr per	1 264 kr per	1 264 kr per
	a) drift av motordrivnet fordon, fartyg eller luft- fartyg	1 000 kg	1 000 kg	1 000 kg
	b) annat ändamål än som avses under a	134 kr per 1 000 kg	1 606 kr per 1 000 kg	1 740 kr per 1 000 kg
5. ur 2711 29 00	Metan som används för			
	a) drift av motordrivnet fordon, fartyg eller luft- fartyg	0 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	1 039 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	1 039 kr per 1 000 m <sup>3</sup>
	b) annat ändamål än som avses under a	223 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	1 144 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	1 367 kr per 1 000 m <sup>3</sup>
6. 2711 11 00, 2711 21 00	Naturgas som används för			
	a) drift av motordrivnet fordon, fartyg eller luft- fartyg	0 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	1 039 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	1 039 kr per 1 000 m <sup>3</sup>
	b) annat ändamål än som	223 kr per	1 144 kr per	1 367 kr per

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2000:1435.

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
	avses under a	1 000 m <sup>3</sup>	1 000 m <sup>3</sup>	1 000 m <sup>3</sup>
7. 2701, 2702 eller 2704	Kolbränslen	293 kr per 1 000 kg	1 329 kr per 1 000 kg	1 622 kr per 1 000 kg
8. 2713 11 00– 2713 12 00	Petroleumkoks	293 kr per 1 000 kg	1 329 kr per 1 000 kg	1 622 kr per 1 000 kg

I fall som avses i 4 kap. 1 § första stycket 6 och andra stycket samt 12 § första stycket 4 och andra stycket tas skatt ut med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de skattebelopp som gäller för bränslets olika användningssätt.

För kalenderåret 2001 och efterföljande kalenderår skall de i första stycket angivna skattebeloppen räknas om enligt 10 §.

#### 9 §<sup>4</sup>

Bränsletank som förser motor på motordrivet fordon med bränsle får inte innehålla oljeprodukt som enligt föreskrifter som meddelats med stöd av 8 § första stycket är försedd med märkämmen. Inte heller bränsletank som förser motor på båt med bränsle får innehålla en sådan oljeprodukt. Detta gäller dock inte båtar för vilka fartygstillstånd meddelats enligt fiskelagen (1993:787).

Bestämmelserna i första stycket gäller även oljeprodukt, från vilken märkämmen som avses i 8 § första stycket har avlägsnats.

Beskattningsmyndigheten kan medge att bränsletank på båt som disponeras av Försvarsmakten, Försvarets materielverk, Kustbevakningen eller annan statlig myndighet får innehålla oljeprodukt som enligt föreskrifter som meddelats med stöd av 8 § första stycket är försedd med märkämmen. Om det finns särskilda skäl kan sådant medgivande också lämnas för annan båt. *Har medgivande lämnats för båt gäller 7 kap. 2 § andra stycket 1 b samt 8 kap. 3 och 4 §§ om avdrag och inköp mot försäkringen för bränsle i skepp även för bränsle i sådan båt.*

Beskattningsmyndigheten kan medge att bränsletank på båt som disponeras av Försvarsmakten, Försvarets materielverk, Kustbevakningen eller annan statlig myndighet får innehålla oljeprodukt som enligt föreskrifter som meddelats med stöd av 8 § första stycket är försedd med märkämmen. Om det finns särskilda skäl kan sådant medgivande också lämnas för annan båt.

*Beslut om medgivande, som enligt tredje stycket lämnats för annan båt än sådan som disponeras av en statlig myndighet, skall gälla tills vidare och får återkallas om*

<sup>4</sup> Senaste lydelse 1997:1130.

*förutsättningarna för medgivande inte längre finns. Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.*

#### **4 kap.**

##### **1 §<sup>5</sup>**

Skyldig att betala *energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt* (skattskyldig) för bränslen som avses i 1 kap. 3 a § är

1. den som i *Sverige tillverkar eller bearbetar bränsle eller annan* som godkänts som upplagshavare enligt 3 §,

2. varumottagare som avses i 6 eller 7 §,

3. skatterepresentant enligt vad som anges i 8 §,

4. den som från ett annat EG-land säljer och levererar bränsle till en köpare i Sverige genom distansförsäljning enligt 9 §,

5. den som i annat fall än som anges i 1–4 från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot leverans av bränsle,

*6. den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar eller bearbetar bränsle utanför ett skatteupplag,*

6. den som förvärvat bränsle för vilket ingen skatt eller lägre skatt skall betalas när bränslet används för ett visst ändamål men som *säljer eller förbrukar* bränslet för ett annat ändamål som medför att skatt skall betalas med högre belopp.

7. den som förvärvat bränsle för vilket ingen skatt eller lägre skatt skall betalas när bränslet används för ett visst ändamål men som *använder* bränslet för ett annat ändamål som medför att skatt skall betalas med högre belopp,

*8. den som förvärvat bränsle som ger mindre destillat än 85 volymprocent vid 350°C och som använder bränslet för drift av motordrivna fordon.*

*Vad som sägs i första stycket 6 tillämpas även i fråga om bränsle för vilket antingen ingen skatt har betalats eller skatt har betalats enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 a, och som förbrukas*

*a) i skepp, när skeppet används för privat ändamål, eller*

*b) i båt för vilken fartygstillstånd meddelats enligt fiskelagen (1993:787), när båten används för privat ändamål eller*

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2000:1426

c) i motordrivet fordon i de fall bränslet ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350°C.

## 2 §

Om ett bränsle för vilket skattskyldighet inte inträtt skall transporteras mellan Sverige och ett annat EG-land enligt 6 kap. 3 § men inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet, skall skatt betalas för bränslet i Sverige om bränslet

1. finns i Sverige eller kan antas ha förbrukats här, eller

2. har levererats från en svensk upplagshavare och det inte kan utredas var bränslet finns eller var det har förbrukats.

Den som ställt säkerhet för transporten är skyldig att betala skatt enligt första stycket. Beskattning skall ske som om skattskyldighet inträtt vid den tidpunkt då bränslet fördes in till Sverige eller transporten från den svenske upplagshavaren påbörjades.

Om obeskattat bränsle, som sänts i väg av en upplagshavare i ett annat EG-land, inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet på grund av sådana oegentligheter eller överträdelser som avses i artikel 20 i 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<sup>6</sup>, senast ändrat genom rådets direktiv 2000/47/EG<sup>7</sup>, skall bränslet beskattas här i landet om

1. oegentligheten eller överträdelsen har begåtts i Sverige, eller

2. oegentligheten eller överträdelsen har upptäckts här, och

a) det inte går att fastställa var oegentligheten eller överträdelsen har begåtts, och

b) det endast är en del av varorna som har försvunnit.

Skatt enligt första stycket skall betalas av den eller de som ställt sådan säkerhet som avses i artikel 15.3 i rådets direktiv 92/12/EEG. Skatten skall tas ut enligt den skattesats som gällde vid den tidpunkt då bränslet sändes i väg.

Bestämmelserna i 5 kap. lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter skall tillämpas på skatt som påförs med stöd av första stycket.

## 3 §

Som upplagshavare får godkännas den som i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs i Sverige avser att

1. tillverka eller bearbeta bränslen, eller

2. i större omfattning

<sup>6</sup> EGT L 076, 23.3.1992 s. 1, (Celex 392L0012)

<sup>7</sup> EGT L 161, 1.7.2000 s. 82, (Celex 300L0047)

a) hålla bränslen i lager, eller  
b) återförsälja eller förbruka metan,  
om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare.

om han *disponerar över ett utrymme som kan godkännas som skatteupplag och han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare.*

Upplagshavares tillverkning, bearbetning och lagring av bränslen samt återförsäljning eller förbrukning av metan skall äga rum i godkänt skatteupplag.

*Frågor om godkännande av upplagshavare och av skatteupplag prövas av beskattningsmyndigheten på särskild ansökan.*

### 3 a §

*En upplagshavares bokföring skall vara utformad så att verksamheten kan kontrolleras.*

### 4 §<sup>8</sup>

*Om en upplagshavare i Sverige säljer bränsle, för vilket skattskyldighet inte inträtt, till annan svensk upplagshavare eller till upplagshavare eller varumottagare i ett annat EG-land, skall han innan leverans av bränsle påbörjas hos beskattningsmyndigheten ställa säkerhet för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller annat EG-land. Säkerheten skall uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade bränslen som upplagshavaren transporterar under ett dygn. Vid beräkningen av medeltalet skall hänsyn endast tas till de dygn under ett år då transport av obeskattat bränsle sker.*

En upplagshavare i Sverige skall hos beskattningsmyndigheten ställa säkerhet för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller annat EG-land vid

1. *transport av obeskattat bränsle till en annan svensk upplagshavare,*

2. *transport av obeskattat bränsle till en näringsidkare i ett annat EG-land.*

*Säkerheten skall uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade bränslen som upplagshavaren transporterar under ett dygn. Vid beräkningen av medelta-*

<sup>8</sup> Senaste lydelse 1997:359.

*let skall hänsyn endast tas till de dygn under ett år då transport av obeskattat bränsle sker.*

Upplagshavare skall även ställa säkerhet för betalning av skatten i samband med tillverkning, bearbetning eller lagring av bränslen. Säkerheten skall uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av skatten på de bränslen som upplagshavaren i medeltal förvarar i skatteupplaget under ett år.

Vid beräkning av säkerhetsbelopp enligt *andra* stycket får bortses från bränslen som beredskapslagras enligt lagen (1984:1049) om beredskapslagring av olja och kol.

Vid beräkning av säkerhetsbelopp enligt *tredje* stycket får bortses från bränslen som beredskapslagras enligt lagen (1984:1049) om beredskapslagring av olja och kol.

#### 5 §<sup>9</sup>

Godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag får återkallas av beskattningsmyndigheten, om förutsättningarna för godkännande inte längre finns. *Godkännande av upplagshavare får också återkallas* om ställd säkerhet inte längre är godtagbar.

Godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag får återkallas av beskattningsmyndigheten om

1. förutsättningarna för godkännande inte längre finns,
2. ställd säkerhet inte längre är godtagbar, *eller*
3. *upplagshavaren begär det.*

*Om ett godkännande av upplagshavare återkallas omfattar beslutet även godkännandet av hans skatteupplag.*

Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

#### 12 §<sup>10</sup>

Skattskyldig för energiskatt för råttallolja samt för energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt för bränslen som avses i 2 kap. 1 § första stycket 6–8, bränslen enligt 3 och 4 §§ som inte avses i 1 kap. 3 a § samt vad gäller svavelskatt även bränslen som avses i 3 kap. 1 § 1 är den som

1. tillverkar eller bearbetar bränsle,
2. enligt 6 kap. 10 § andra stycket registrerats som lagerhållare, återförsäljare eller förbrukare av bränsle,
3. i annat fall än som avses i 1 och 2 för in kolbränsle, petroleumkoks, råttallolja eller torvbränsle till Sverige från ett annat EG-land eller tar emot en sådan leverans, och

4. den som förvärvat bränsle för vilket ingen skatt eller lägre skatt skall betalas när bränslet används för visst ändamål men som *säljer eller förbrukar* bränslet för ett ändamål som medför att skatt skall

4. den som förvärvat bränsle för vilket ingen skatt eller lägre skatt skall betalas när bränslet används för visst ändamål men som *använder* bränslet för ett ändamål som medför att skatt skall betalas med

<sup>9</sup> Senaste lydelse 1999:1006.

<sup>10</sup> Senaste lydelse 2000:1426.

betalas med högre belopp.

*Vad som sägs i första stycket 4 tillämpas även i fråga om bränsle enligt 2 kap. 3 eller 4 § som inte avses i 1 kap. 3 a § och som beskattats enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 a eller som förvärvats utan skatt, och som förbrukas i skepp, när skeppet används för privat ändamål.*

Som tillverkare anses den som för in naturgas till Sverige samt den för vars räkning sådan införsel äger rum. Som tillverkare anses även den som tar upp torvbränsle.

högre belopp.

## 5 kap.

### 1 §

Skattskyldigheten för upplagshavare inträder när

1. han levererar bränsle till en köpare i Sverige som inte är upplagshavare eller till en köpare i ett annat EG-land som inte är upplagshavare eller registrerad eller oregistrerad varumottagare,

2. han exporterar bränsle till en köpare i tredje land,

3. han tar i anspråk bränsle för annat ändamål än försäljning eller bränsle annars upphör att lagras i godkänt skatteupplag, eller

4. han upphör att vara registrerad, varvid han är skyldig att betala skatt för det bränsle som då ingår i hans lager och som inte redan har beskattats.

1. bränsle förs ut från ett skatteupplag, om inte annat följer av andra stycket,

2. bränsle tas emot från en upplagshavare utan att föras till ett skatteupplag,

3. bränsle importeras utan att föras till ett skatteupplag,

4. bränsle tas i anspråk i skatteupplaget eller lagerbrister uppkommer, eller

5. godkännandet av skatteupplaget återkallas.

Skattskyldighet enligt första stycket 1 inträder inte för bränsle som

1. transporteras till en upplagshavare eller varumottagare i ett annat EG-land, eller

2. tas emot av en upplagshavare i Sverige.

### 2 §<sup>11</sup>

Skattskyldigheten inträder

<sup>11</sup> Senaste lydelse 2000:1426.

1. för varumottagare som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 2, när han tar emot leverans av bränsle,
2. för skatterepresentant som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 3, när köparen tar emot leverans av bränsle, och
3. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 5 eller 12 § första stycket 3, när bränslet förs in till Sverige.
4. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 b § eller 12 a § och som enligt 5 § skall betala skatten till Tullverket, vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelegat.

### 3 §<sup>12</sup>

#### Skattskyldigheten inträder

- |  |  |
|--|--|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 4, när bränslet av honom levereras till köpare,</li> <li>2. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 6 eller andra stycket eller enligt 4 kap. 12 § första stycket 4 eller andra stycket, när bränslet levereras till en köpare eller tas i anspråk för det ändamål som medför att skatt skall betalas med högre belopp, och</li> <li>3. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 12 § första stycket 1 eller 2 när             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) bränsle av honom levereras till en köpare som inte är registrerad eller till eget försäljningsställe för detaljförsäljning som inte utgörs av depå eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning, eller</li> <li>b) han upphör att vara registrerad, varvid han är skyldig att betala skatt för det bränsle som då ingår i hans lager och som inte redan har beskattats.</li> </ol> </li> </ol> | <ol style="list-style-type: none"> <li>2. för skatterepresentant som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 3, vid mottagandet av bränslet, och</li> <li>1. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 4, när leverans av bränslet sker,</li> <li>2. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 7 eller 8 eller enligt 4 kap. 12 § första stycket 4, när bränslet används för ett ändamål som medför att skatt skall betalas med högre belopp, och</li> <li>3. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 12 § första stycket 1 eller 2 när             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) bränsle av honom levereras till någon som inte är registrerad eller till eget försäljningsställe för detaljförsäljning som inte utgörs av depå eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning, eller</li> </ol> </li> </ol> |
|--|--|

## 6 kap.

### 2 §

Oregistrerad varumottagare skall lämna deklaration för varje leverans av bränsle som han tagit emot och för vilket han är skyldig att betala skatt. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då han tog emot leveransen av bränslet.

<sup>12</sup> Senaste lydelse 2000:1426.

Den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 5 skall lämna deklARATION när bränslet förs in till Sverige. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då bränslet fördes in till Sverige.

Den som tillverkar eller bearbetar bränslen som avses i 1 kap. 3 a § utan att vara godkänd upplagshavare skall lämna deklARATION när bränslet tillverkas eller bearbetas. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag varan tillverkades eller bearbetades.

*Den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 7 skall lämna deklARATION när bränsle använts för annat än avsett ändamål. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då bränslet användes för annat än avsett ändamål.*

### 3 §<sup>13</sup>

Upplagshavare skall upprätta ledsagardokument,

1. vid transport av bränsle, för vilket skattskyldighet inte har inträtt, till en upplagshavare eller en varumottagare i ett annat EG-land,

2. vid transport av bränsle, för vilket skattskyldighet inte har inträtt, till en upplagshavare i Sverige om transporten sker via ett annat EG-land,

3. vid transport av bränsle, för vilket skattskyldighet inte har inträtt, till en mottagare i ett annat EG-land enligt 2 kap. 11 § första stycket 5,

4. vid export till tredje land av obeskattat bränsle som avses i 1 kap. 3 a §, och

5. vid transport av bränsle som avses i 1 kap. 3 a § och som förtullats enligt tullagen (1994:1550).

3. vid transport av bränsle, för vilket skattskyldighet inte har inträtt, till en mottagare i ett annat EG-land enligt 2 kap. 11 § första stycket 5, och

4. vid export till tredje land av obeskattat bränsle som avses i 1 kap. 3 a §.

Ledsagardokument som avses i första stycket skall följa bränslet under transporten i enlighet med vad regeringen föreskriver.

Vid transport till mottagare som avses i 2 kap. 11 § första stycket 5 skall bränslet under transporten även åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för bränslet i det andra EG-landet.

### 10 §

Skattskyldiga enligt 4 kap. 3, 6, 8 eller 10 § eller 12 § första stycket 1 skall vara registrerade hos beskattningsmyndigheten.

Hos beskattningsmyndigheten kan registreras den som i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs

Som skattskyldig får också efter ansökan registreras den som i större omfattning

<sup>13</sup> Senaste lydelse 1999:431.

i Sverige i större omfattning

1. håller bränslen enligt 4 kap. 12 § i lager, eller

2. återförsäljer eller förbrukar gasformiga kolväten enligt 4 kap. 12 §.

2. återförsäljer eller förbrukar gasformiga kolväten enligt 4 kap. 12 §,

om det med hänsyn till hans ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämpligt att registrera honom.

Den som registrerats som skattskyldig enligt andra stycket får avregistreras om han inte längre uppfyller förutsättningarna för registrering. Beslut om avregistrering gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

Föreslagen lydelse

## 6 a kap. Skattebefriade användningsområden m.m.

### 1 §

Bränsle som används för nedan angivna ändamål, i förekommande fall med begränsningar till vissa bränsleslag, skall helt eller delvis befrias från skatt enligt följande

Ändamål	Bränsle som inte ger befrielse	Befrielse från energiskatt	Befrielse från koldioxidskatt	Befrielse från svavel-skatt
1. Förbrukning för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning eller i en process där bränslet i allt väsentligt används för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning		100 procent	100 procent	100 procent
2. Förbrukning i tåg eller annat spårbundet färdmedel	Bensin och 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 och 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 fartygstillsånd enligt fiskelagen (1993:787) meddelats, när båten inte används för privat ändamål	Bensin och bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	100 procent	100 procent

<i>Ändamål</i>	<i>Bränsle som inte ger befrielse</i>	<i>Befrielse från energiskatt</i>	<i>Befrielse från koldiox- idskatt</i>	<i>Befrielse från svavel- skatt</i>
<i>5. Förbrukning i a) luftfartyg, när luftfarty- get inte används för privat ändamål</i>	<i>Annan bensin än flygbensin (KN-nr 2710 00 26)</i>	<i>100 procent</i>	<i>100 procent</i>	<i>100 procent</i>
<i>b) luftfartyg, när luftfarty- get används för privat ändamål eller i luftfar- tygsmotorer i provbädd eller i liknande anordning</i>	<i>Andra bränslen än flygbensin och flygfotogen (KN-nr 2710 00 51)</i>	<i>100 procent</i>	<i>100 procent</i>	<i>100 procent</i>
<i>6. Förbrukning vid fram- ställning av mineralolje- produkter, kolbränslen, petroleumkoks eller andra produkter för vilka skatte- plikt har inträtt för tillver- karen</i>		<i>100 procent</i>	<i>100 procent</i>	<i>100 procent</i>
<i>7. Förbrukning vid fram- ställning av skattepliktig elektrisk kraft, med de begränsningar som följer av 3 §</i>	<i>Bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b</i>	<i>100 procent</i>	<i>100 procent</i>	<i>–</i>
<i>8. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning i metallurgiska processer</i>	<i>Andra bränslen än kolbränslen och petroleumkoks</i>	<i>100 procent</i>	<i>100 procent</i>	<i>–</i>
<i>9. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning för annat ändamål än drift av motor- drivna fordon vid tillverk- ningsprocessen i industriell verksamhet</i>	<i>Bensin, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b och råttallolja</i>	<i>100 procent</i>	<i>65 procent</i>	<i>–</i>
<i>10. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning för annat ändamål än drift av motor- drivna fordon vid växthus- uppvärmning i yrkesmässig växthusodling</i>	<i>Bensin, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b och råttallolja</i>	<i>100 procent</i>	<i>65 procent</i>	<i>–</i>
<i>11. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning för annat ändamål än drift av motor- drivna fordon i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksam- het</i>	<i>Bensin, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b och råttallolja</i>	<i>100 procent</i>	<i>65 procent</i>	<i>–</i>

Ändamål	Bränsle som inte ger befrielse	Befrielse från energiskatt	Befrielse från koldiox- idskatt	Befrielse från svavel- skatt
12. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter; förbrukning i sodapannor; lutpannor; metallurgiska processer eller i processer för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller		–	–	100 procent
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	65 procent	–

### 2 §

Om råttalolja förbrukas för ändamål som anges i 1 § 9–11 medges befrielse från energiskatten med ett belopp som motsvarar energiskatten och 65 procent av den koldioxidskatt som tas ut på bränsle enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 a.

### 3 §

Vid samtidig produktion av värme och skattepliktig elektrisk kraft i en kraftvärmeanläggning skall, för den del av bränslet som förbrukas för framställning av nyttiggjord värme, skattebefrielsen enligt 1 § 7 inte avse koldioxidskatt och när det gäller energiskatt endast 50 procent. Såvitt avser råttalolja gäller befrielsen endast 50 procent av den energiskatt som tas ut på bränsle enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 a.

### 4 §

Skattebefrielse enligt 1 § 7 gäller också för bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b vid framställning av skattepliktig elektrisk kraft i en gasturbinanläggning som har en sammanlagd installerad generatoreffekt av minst fem megawatt, under förutsättning att värme inte samtidigt nyttiggörs.

### 5 §

De begränsningar av skattebefrielsen i 1 § som gäller bensin och bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b skall även tillämpas på bränsle för vilket motsvarande skatt skall betalas enligt 2 kap. 3 och 4 §§.

**7 kap.****Avdrag i deklaration****Avdrag**1 §<sup>14</sup>

*I en deklaration som avser energiskatt och koldioxidskatt på bränslen som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b får avdrag göras 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 eller sålts för förbrukning

*a) för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning, eller*

*b) i en process där bränslet i allt väsentligt används för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning,*

*5. som förbrukats för framställning av skattepliktig elektrisk kraft i en gasturbinanläggning som har en sammanlagd installerad generator effekt av minst fem megawatt, under förutsättning att värme inte samtidigt nyttiggjorts.*

*Den som är skattskyldig får göra avdrag för skatt på bränsle*

*4. som förbrukats på något sätt som anges i 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 begränsningar till vissa ändamål och bränslen som följer av 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 begränsningar till vissa ändamål och bränslen som följer av denna punkt.*

*Avdrag enligt första stycket 4 får göras även för skatt på bränsle som förbrukats eller sålts för förbrukning för gas- och värmeproduktion som sker vid användning av bränsle på sätt som avses i för-*

*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, beträff-*

<sup>14</sup> Senaste lydelse 1995:1525.

sta stycket 4.

*fande råttallolja, energiskattesats som följer av beslutet.*

5 §<sup>15</sup>

*I en deklaration som avser svavelskatt på andra bränslen än flygbensin och flygfotogen får avdrag göras enligt 1 § första stycket 1–4 och andra stycket och enligt 2 § andra stycket 1–3.*

*Avdrag får, i den mån avdrag inte gjorts enligt första stycket, göras även för skatt på svavel i bränsle som har förbrukats eller sålts för förbrukning i metallurgiska processer eller processer för framställning av varor av andra mineraliska ämnen än metaller, vari skall anses ingå även den gas- och värmeproduktion som sker till följd av sådana processer, eller i sodapannor eller lutpannor.*

Om en skattskyldig har begränsat utsläppet av svavel genom reningsåtgärd eller genom bindning i någon produkt eller i aska i samband med förbrukning av det skattepliktiga bränslet, får avdrag göras med 30 kronor per kilogram svavel som utsläppet har minskat.

5 b §<sup>16</sup>

*I en deklaration som avser energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt på annat bränsle än som avses i 1 kap. 3 a § får avdrag också göras för skatt på bränsle som av den skattskyldige förts ut från Sverige till ett annat EG-land.*

*En skattskyldig som fört ut annat bränsle än som avses i 1 kap. 3 a § från Sverige till ett annat EG-land får göra avdrag för skatten på bränslet.*

6 §<sup>17</sup>

*I en deklaration som avser energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt på bränslen som avses i 1 kap. 3 a § och som lämnas av upplagshavare, varumottagare eller skatterepresentant som avses i 4 kap. 8 § får avdrag även göras för skatt på bränsle som förstörts till följd av tillfälliga*

*Upplagshavare, varumottagare eller skatterepresentant får i fråga om bränslen som avses i 1 kap. 3 a § göra avdrag för skatt på bränsle som förstörts till följd av olyckshändelse eller force majeure. Varumottagare och skatterepresentant får dock göra sådant avdrag endast för skatt på bränsle som*

<sup>15</sup> Senaste lydelse 1995:1525.

<sup>16</sup> Senaste lydelse 1995:1525.

<sup>17</sup> Senaste lydelse 1995:611.

heter eller force majeure. Varumottagare och skatterepresentant får dock göra sådant avdrag endast på bränsle som förstörts under transport till varumottagaren.

förstörts under transport till varumottagaren.

*En upplagshavare får också göra avdrag för skatt på bränsle som har beskattats i ett annat EG-land i sådana fall som avses i 4 kap. 2 § under förutsättning att beskattningsmyndigheten godkänner det andra EG-landets skatteanspråk.*

## 8 kap.

### **Inköp mot försäkran**

*Annan än den som är registrerad som skattskyldig får köpa bensin och bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b utan energiskatt och koldioxidskatt mot att han lämnar en försäkran till leverantören om att bränslet skall användas för sådant ändamål som avses i 7 kap. 1 § första stycket 4 eller andra stycket.*

### **Skattebefriad förbrukare**

#### 1 §

*Som skattebefriad förbrukare får godkännas den som förbrukar bränsle för ändamål som anges i 6 a kap. 1 § 1–5, 8, 10 och 12 om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig.*

*Ett godkännande enligt första stycket får meddelas för viss tid eller tills vidare. Godkännande tills vidare får meddelas den som har erfarenhet av att hantera obeskattat bränsle.*

*Den som godkänts som skattebefriad förbrukare har rätt att från en skattskyldig köpa bränsle befriat från skatt enligt 6 a kap.*

*Om en skattebefriad förbrukare har meddelats ett beslut om preliminär skattesats enligt 9 kap. 9 b §, får köp enligt fjärde stycket ske till den lägre koldioxidskattesats eller, beträffande råttoljor, energiskattesats som följer av beslutet.*

#### 2 §

*Annan än den som är registrerad som skattskyldig får köpa kol-*

*Den som godkänts som skattebefriad förbrukare skall ha sin bok-*

bränslen och petroleumkoks utan energiskatt och koldioxid-skatt mot att han lämnar en försäkran till leverantören om att bränslet skall användas för sådant ändamål som avses i 7 kap. 3 §.

föring utformad så att verksamheten kan kontrolleras.

Annan än den som är registrerad som skattskyldig får köpa annat bränsle än sådant som avses i 1 §, dock inte flygbensin och flygfotogen, utan energiskatt och koldioxidskatt mot att han lämnar en försäkran till leverantören om att bränslet skall användas för ett sådant ändamål som avses i 7 kap. 1 § första stycket 4 eller andra stycket eller i 7 kap. 2 § andra stycket 1 eller 2.

### 3 §

Godkännande av skattebefriad förbrukare får återkallas av beskattningsmyndigheten om

1. förutsättningarna för godkännande inte längre finns,

2. bränslet används för annat ändamål än som anges i beskattningsmyndighetens beslut,

3. förbrukaren inte fullgör sina skyldigheter enligt 2 §, eller

4. förbrukaren inte samverkar vid skatterevision enligt lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

## 9 kap.

### 2 §<sup>18</sup>

Om någon som inte är skattskyldig har förbrukat bränsle, dock inte bensin, råttallolja eller bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b, för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet, i annan yrkesmässig jordbruksverksamhet än växthusuppvärmning vid yrkesmässig växthusodling eller i yrkesmässig skogs- eller vattenbruksverksamhet, medger beskattningsmyndigheten efter ansökan återbetalning av energiskatten och hälften av koldioxidskatten på bränslet.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas även på råttallolja, dock att återbetalning medges av energiskatt till ett belopp som motsva-

Om någon som inte är skattskyldig eller skattebefriad förbrukare har förbrukat bränsle på ett sådant sätt som anges i 6 a kap. 1 och 2 §§, medger beskattningsmyndigheten efter ansökan återbetalning av skatten på bränslet i enlighet med vad som framgår av de bestämmelserna.

<sup>18</sup> Senaste lydelse 2000:1155.

*rar den energiskatt och hälften av den koldioxidskatt som tas ut på bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 a.*

Har beslut om preliminär skattesats meddelats enligt 9 kap. 9 b § får återbetalning enligt första *eller andra* stycket medges enligt den lägre koldioxidskattesats eller, beträffande råttallolja, energiskattesats som följer av beslutet.

Har beslut om preliminär skattesats meddelats enligt 9 kap. 9 b § får återbetalning enligt första stycket medges enligt den lägre koldioxidskattesats eller, beträffande råttallolja, energiskattesats som följer av beslutet.

#### 6 §

Om svavelskatt har tagits ut och någon som inte är skattskyldig har begränsat utsläppet av svavel enligt 7 kap. 5 § *tredje stycket*, medger beskattningsmyndigheten efter ansökan kompensation för den svavelskatt som belastat bränslet med 30 kronor per kilogram som utsläppet har minskat.

Om svavelskatt har tagits ut och någon som inte är skattskyldig har begränsat utsläppet av svavel enligt 7 kap. 5 §, medger beskattningsmyndigheten efter ansökan kompensation för den svavelskatt som belastat bränslet med 30 kronor per kilogram som utsläppet har minskat.

#### 9 §<sup>19</sup>

Utöver möjligheterna till avdrag enligt 7 kap. 4 §, *inköp mot försäkringen* enligt 8 kap. 3 a § eller återbetalning enligt 9 kap. 2 § gäller följande. Har bränsle, dock inte bensin eller bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b, förbrukats vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet, medger beskattningsmyndigheten efter ansökan nedsättning av koldioxidskatten eller, beträffande råttallolja, energiskatten för den del av skatten som överstiger 0,8 procent av de framställda produkternas försäljningsvärde. Nedsättning medges med sådant belopp att den överskjutande skattebelastningen inte överstiger 24 procent av det överskjutande skattebeloppet för bränslet. Nedsättning får dock inte medges

Utöver möjligheterna till avdrag enligt 7 kap. 1 § *första stycket 4, köp av bränsle befriat från skatt* enligt 8 kap. 1 § eller *till återbetalning* enligt 9 kap. 2 § gäller följande. Har bränsle, dock inte bensin eller bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b, förbrukats vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet, medger beskattningsmyndigheten efter ansökan nedsättning av koldioxidskatten eller, beträffande råttallolja, energiskatten för den del av skatten som överstiger 0,8 procent av de framställda produkternas försäljningsvärde. Nedsättning medges med sådant belopp att den överskjutande skattebelastningen inte överstiger 24 procent av det överskjutande skattebeloppet för bränslet.

<sup>19</sup> Senaste lydelse 2000:484.

förbrukats för drift av motordrivna fordon. medges för skatt på bränsle som förbrukats för drift av motordrivna fordon.

Bestämmelserna i första stycket gäller även mottagare av värmeleveranser om värmen har använts vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet. I sådana fall avses med bränsle det bränsle som förbrukats för framställning av värmen.

Vid beräkning av nedsättning enligt första eller andra stycket får den koldioxidskatt som är hänförlig till följande bränslen dock inte sättas ned mer än att den motsvarar minst

a) 160 kronor per kubikmeter dieselbrännolja (KN-nr 2710 00 69) eller fotogen (KN-nr 2710 00 51 eller 2710 00 55),

b) 125 kronor per kubikmeter eldningsolja (KN-nr 2710 00 74–2710 00 78), och

c) 320 kronor per 1 000 kilogram gasol som förbrukats för drift av stationära motorer.

Vad som i tredje stycket föreskrivs om dieselbrännolja, fotogen, eldningsolja och gasol tillämpas även på bränsle för vilket motsvarande skatt skall betalas enligt 2 kap. 3 och 4 §§.

Ansökan om nedsättning enligt första eller andra stycket skall omfatta en period om ett kalenderår och skall lämnas in till beskattningsmyndigheten senast inom ett år efter kalenderårets utgång.

#### 11 §

Om skatt har betalats i Sverige enligt 4 kap. 2 § första stycket 2 och bränslet har beskattats i ett annat EG-land, medger beskattningsmyndigheten efter ansökan av den skattskyldige återbetalning av skatten.

*Har bränsle beskattats enligt 4 kap. 2 § första stycket, och visar den skattskyldige inom tre år efter det att transporten påbörjades att bränslet beskattats i ett annat EG-land, skall den skatt som betalats i Sverige återbetalas, om beskattningsmyndigheten godkänner det andra EG-landets skatteanspråk.*

*Rätt till återbetalning enligt första stycket föreligger endast om den sökande inom tre år från den dag då leveransen påbörjades visar att bränslet beskattats i ett annat EG-land.*

#### 13 §<sup>20</sup>

*Beskattningsmyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är annan juridisk person än*

*För kontroll av en ansökan om återbetalning av, nedsättning av eller kompensation för skatt enligt 2–6, 8 a, 9 eller 9 b–11 § tillämpas 3 kap. 3–16 §§ och 8 kap. 1 § and-*

<sup>20</sup> Senaste lydelse 1999:1109.

*dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen (kontrolluppgift). Föreläggande får meddelas, om kontrolluppgiften har betydelse för kontroll av en ansökan om återbetalning av, nedsättning av eller kompensation för skatt enligt 2–6, 8 a, 9 eller 9 b–11 §.*

*Om det finns särskilda skäl får även någon annan person än som avses i första stycket föreläggas att lämna kontrolluppgift.*

*Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.*

*Bestämmelserna i 3 kap. 15–15 d §§ lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter gäller i fråga om föreläggande enligt första eller andra stycket.*

## **10 kap.**

### **11 §**

Bestämmelserna i 1 kap. 6 § och 5 kap. 16 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter skall tillämpas även på avgift enligt detta kapitel.

Bestämmelserna i 1 kap. 6 § och 5 kap. 16 och 18 §§ lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter skall tillämpas på avgift enligt detta kapitel.

## **11 kap.**

### **Avdrag i deklaration**

*I en deklaration som avser energiskatt på elektrisk kraft får avdrag göras för skatt på elektrisk kraft som*

1. förbrukats eller sålts för förbrukning i tåg eller annat spårbundet transportmedel eller för motordrift eller uppvärmning i omedelbart samband med sådan förbrukning,

2. förbrukats eller sålts för förbrukning för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning eller för användning i omedelbart samband med sådan förbrukning,

### **Avdrag**

### **9 §<sup>21</sup>**

*Den som är skattskyldig för energiskatt på elektrisk kraft får göra avdrag för skatt på elektrisk kraft som*

<sup>21</sup> Senaste lydelse 1995:912.

3. förbrukats eller sålts för förbrukning vid framställning av produkter som avses i 7 kap. 2 § *andra stycket* 3,

4. framställts i en kraftvärmeanläggning och förbrukats för el-, gas-, värme- eller vattenförsörjning i den egna verksamheten i den mån avdrag inte har gjorts enligt 7 kap. 2 § *andra stycket* 4,

5. förbrukats eller sålts för förbrukning vid sådan överföring av elektrisk kraft på det elektriska nätet som utförs av den som ansvarar för förvaltningen av nätet i syfte att upprätthålla nätets funktion.

3. förbrukats eller sålts för förbrukning vid framställning av produkter som avses i 6 a kap. 1 § 6,

4. framställts i en kraftvärmeanläggning och förbrukats för el-, gas-, värme- eller vattenförsörjning i den egna verksamheten i den mån avdrag inte har gjorts enligt 7 kap. 1 § *första stycket* 4 med stöd av 6 a kap. 1 § 7,

## 10 §<sup>22</sup>

Avdrag får göras även för energiskatt och koldioxidskatt på

1. bränsle som beskattas enligt 2 kap. 1 § *första stycket* 3 b, om bränslet förbrukats vid framställning av skattepliktig elektrisk kraft i en gasturbinanläggning som har en sammanlagd installerad generatoreffekt av minst fem megawatt, under förutsättning att värme inte samtidigt nyttiggjorts,

2. annat bränsle än som avses under 1, dock inte råttallolja, om bränslet förbrukats vid framställning av skattepliktig elektrisk kraft, med de begränsningar som följer av *andra* och *femte* styckena.

Avdrag enligt *första stycket* 2 får vid samtidig produktion av värme och skattepliktig elektrisk kraft i en kraftvärmeanläggning göras för energiskatt och koldioxidskatt på den del av bränslet som förbrukats för framställning av skattepliktig elektrisk kraft och för hälften av energiskatten på den del av bränslet som förbrukats för framställning av nyttiggjord värme.

Avdrag får göras även för energiskatt på råttallolja om den förbrukats vid framställning av skattepliktig elektrisk kraft, med de begränsningar som följer av *fjärde* och *femte* styckena.

Avdrag enligt *tredje stycket* får vid samtidig produktion av värme och skattepliktig elektrisk kraft i en kraftvärmeanläggning göras för hela energiskatten på den del av bränslet som förbrukats för framställning av skattepliktig elektrisk kraft och för energiskatt med ett belopp som motsvarar hälften av den energiskatt som tas ut på bränsle som avses i 2 kap. 1 § *första stycket* 3 a på den del av bränslet som förbrukats för framställning av nyttiggjord värme.

Avdrag enligt *första–fjärde* styckena får göras endast i den mån avdrag inte gjorts enligt 9 § *första stycket* 4, 7 kap. 1 § *första stycket* 5 *eller* 2 § *andra stycket* 4 *eller tredje eller fjärde stycket*.

Avdrag enligt *första–fjärde* styckena får göras endast i den mån avdrag inte gjorts enligt 9 § *första stycket* 4 *eller* 7 kap. 1 § *första stycket med stöd av 6 a kap. 1 § 7, 3 eller 4 §*.

<sup>22</sup> Senaste lydelse 1998:1699.

Den som yrkesmässigt levererar elektrisk kraft som i Sverige framställts i ett vindkraftverk får göra avdrag med ett belopp som svarar mot den skatt som skall betalas enligt 3 § första stycket 4.

13 §<sup>23</sup>

I fråga om återbetalning av energiskatt enligt 12 § gäller bestämmelserna i 9 kap. 12–15 §§.

I fråga om återbetalning av energiskatt enligt 12 § gäller bestämmelserna i 9 kap. 12 och 13 §§.

**12 kap.**

1 §<sup>24</sup>

Beslut enligt 9 kap. 13 och 14 §§ får inte överklagas. Övriga beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige och sökanden.

Beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige och sökanden.

---

Denna lag träder i kraft den 1 oktober 2001. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

<sup>23</sup> Senaste lydelse 2000:484.

<sup>24</sup> Senaste lydelse 2000:484.

## 2.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel<sup>1</sup>

*dels att 8 c och 8 d §§ skall upphöra att gälla,  
dels att 6, 8 b och 9 §§ skall ha följande lydelse.*

### 6 §<sup>2</sup>

Den som är skattskyldig enligt 4 § första stycket 1 eller 2 skall vara registrerad hos beskattningsmyndigheten.

Den som inom landet i större omfattning yrkesmässigt återförsäljer gödselmedel *kan* registreras hos beskattningsmyndigheten som återförsäljare.

Den som inom landet i större omfattning yrkesmässigt återförsäljer gödselmedel *får efter ansökan* registreras som *skattskyldig om det med hänsyn till hans ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämpligt att registrera honom.*

*Den som registrerats som skattskyldig enligt andra stycket får avregistreras om han inte längre uppfyller förutsättningarna för registrering. Beslut om avregistrering gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.*

### 8 b §<sup>3</sup>

Beskattningsmyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen (kontrolluppgift). Föreläggande får meddelas, om kontrolluppgiften har betydelse för kontroll av en ansökan om återbetalning av skatt enligt denna lag.

Om det finns särskilda skäl får även någon annan person än som

För kontroll av en ansökan om återbetalning av skatt enligt denna lag tillämpas 3 kap. 3–6 a, 7 första och tredje stycket och 8–16 §§ samt 8 kap. 1 § andra stycket lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av

8 c § 1998:1676

8 d § 2000:472.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1995:1527.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1999:1092.

avses i första stycket föreläggas att lämna kontrolluppgift.

Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

Bestämmelserna i 3 kap. 15–15 d §§ lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter gäller i fråga om föreläggande enligt första eller andra stycket.

9 §<sup>4</sup>

Beslut enligt 8 b och 8 c §§ får inte överklagas. Övriga beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten

---

Denna lag träder i kraft den 1 oktober 2001. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2000:472.

## 2.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 7 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **3 kap.**

#### **7 §<sup>1</sup>**

Beskattningsmyndigheten får besluta om skatterevision för att kontrollera att deklarations- och annan uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt eller, att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma.

Beskattningsmyndigheten får besluta om skatterevision för att kontrollera

1. att deklarations- och annan uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt,

2. att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma, eller

3. *skatteupplag enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi.*

Beskattningsmyndigheten får besluta om skatterevision också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket av någon annan än den som revideras.

Skatterevision får göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) och hos annan juridisk person än dödsbo.

Skatterevision får göras hos

1. den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078),

2. annan juridisk person än dödsbo,

3. *sådan representant som avses i 16 § andra stycket lagen om tobaksskatt, 15 § andra stycket lagen om alkoholskatt eller 4 kap. 10 § andra stycket lagen om skatt på energi,*

4. *den som har ansökt om godkännande som upplagshavare eller skattebefriad förbrukare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi,*

5. *den som har ansökt om registrering som varumottagare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1999:1091.

*alkoholskatt eller lagen om skatt  
på energi.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 oktober 2001.

## 2.6 Förslag till lag om ändring i fordonsskattelagen (1988:327)

Härigenom föreskrivs att det i fordonsskattelagen (1988:327)<sup>1</sup> skall införas två nya paragrafer, 11 a och 12 a §§, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### *11 a §*

*För fordon med slutsiffra fem i registreringsnumret gäller, i stället för bestämmelserna i 11 §, att det skatteår som börjar under år 2001 skall bestå av tretton på varandra följande kalendermånader.*

### *12 a §*

*För fordon som avses i 11 a § skall fordonsskattens storlek för det skatteåret vara tretton tolfte- delar av de belopp som framgår av bilaga 1 till denna lag. För den första skatteperioden det skatte- året uppgår skatten till fem tolfte- delar av skatten för helt år.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2001.

<sup>1</sup> Senaste lydelsen av lagens rubrik 1992:1440.

### 3 Ärendet och dess beredning

En särskild utredare fick den 18 december 1997 i uppdrag att se över förfarandereglererna för punktskatter, m.m. (dir. 1997:152). Översynen skulle koncentreras till förfarandet för de harmoniserade punktskatterna, dvs. punktskatterna på alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljor. Utredningen har arbetat under namnet 1998 års punktskatteutredning och har tidigare avlämnat delbetänkandena Beskattning utan taxfree (SOU 1998:126) och Införsel av beskattade varor (1999:26). Dessa betänkanden har behandlats i prop. 1998/99:86 och prop. 1998/99:127 (bet. 1998/99:SkU21 och rskr. 1998/99:243 respektive bet. 1999/2000:SkU3 och rskr. 1999/2000:64).

I maj 2000 avlämnande 1998 års punktskatteutredning slutbetänkandet Punktskatterna - Reformerade betalningsregler, m.m. Utredningens sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 1*. Utredningens lagförslag, i de delar som behandlas i denna proposition, finns i *bilaga 2*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2000/2211).

I betänkandet föreslår utredningen ändringar i reglerna om när skattskyldighet inträder för upplagshavare enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi. Vidare föreslår utredningen att dagens försäkranssystem på alkohol- och energiområdet ersätts med ett system där skattefria inköp förutsätter att köparen är godkänd av beskattningsmyndigheten som skattebefriad förbrukare. Slutligen föreslår utredningen att punktskatterna skall inordnas i skattebetalningslagens (1997:483) skattekontosystem. Att inordna punktskatterna i skattekontosystemet kräver omfattande förberedelser från skatteförvaltningens sida. Enligt Riksskatteverket är arbetet med detta av sådan omfattning att punktskatterna kan komma med i skattekontosystemet först den 1 januari 2003. Med hänsyn härtill väljer regeringen att återkomma till denna fråga vid ett senare tillfälle. Regeringen avser dock nu att ta upp betänkandets övriga förslag.

I en skrivelse till regeringen den 2 november 2000 föreslår Vägverket att 78 § fordonskungörelsen (1972:595) ändras så att inställesemånaden för kontrollbesiktning för fordon med slutsiffra fem i registreringsnumret flyttas från maj till juli. Vidare föreslår Vägverket att uppbörden av fordonsskatt skall harmoniseras med ändringen av inställesemånad.

Vägverkets skrivelse har varit föremål för remissbehandling hos Aktiebolaget Svensk Bilprovning, Motorbranschens riksförbund och Motormännens riksförbund. Riksskatteverket hade innan Vägverket överlämnade skrivelsen till regeringen tillstyrkt förslagen i den.

Regeringen har genom en ändring i fordonskungörelsen, som trädde i kraft den 1 februari 2001, ändrat inställesemånad för kontrollbesiktning av fordon med slutsiffra fem till juli. Näringsdepartementet, Finansdepartementet, Vägverket och Riksskatteverket har i samverkan utarbetat förslag till ändringar i fordonsskattelagen och fordonsskatteförordningen för att uppbörden av fordonsskatt skall följa inställesemånaden för kontrollbesiktning. Regeringen avser nu att ta upp förslaget om ändring i fordonsskattelagen.

## 4 De harmoniserade punktskatterna

### 4.1 Inledning

Före den 1 januari 1993 var EG en tullunion med gemensam tullmur utåt mot tredje land och inga tullar mellan medlemsländerna. Skatter reglerades nationellt och påfördes vid gränspassering även vid passage mellan medlemsländerna. Vid årsskiftet 1992/93 genomfördes dock den inre marknaden och i samband därmed slopades gränskontrollerna mellan medlemsländerna avseende kommersiell trafik och resandetrafik. Huvudregeln är numera att inga gränsformaliteter skall förekomma enbart på grund av att en gräns mellan medlemsländer passerar.

För att fri rörlighet för varor skall uppnås är det viktigt att medlemsstaternas förfarandebestämmelser om punktskatter är harmoniserade. För punktskatter på alkohol- och tobaksvaror samt mineraloljeprodukter har gemensamma förfaranderegler införts genom 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 076, 23.3.1992 s. 1, Celex 392L0012), det s.k. *cirkulationsdirektivet*. Direktivet har ändrats genom direktiv 92/108/EEG, 94/74/EEG, 96/99/EG, 2000/44/EG och 2000/47/EG.

### 4.2 Centrala begrepp i cirkulationsdirektivet

I direktivet definieras inledningsvis vissa begrepp som är centrala för förståelsen av förfarandereglerna. Dessa begrepp är

*godkänd lagerhavare*: fysisk eller juridisk person som av en medlemsstats behöriga myndigheter fått tillstånd att tillverka, bearbeta, förvara, ta emot och avsända punktskattebelagda varor inom ramen för sin affärsverksamhet, varvid punktskatten är vilande enligt uppskavsreglerna för skatteupplag,

*skatteupplag*: en plats där varor som är belagda med punktskatt tillverkas, bearbetas, förvaras, mottas eller avsänds enligt uppskavsreglerna av en godkänd lagerhavare inom ramen för hans affärsverksamhet, under de särskilda villkor som fastställts av de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där skatteupplaget är beläget,

*uppskavsregler*: en skatteordning som tillämpas på tillverkning, bearbetning, förvaring och flyttning av varor, varvid punktskatten är vilande (suspensionsordningen),

*näringsidkare med punktskatteregistrering*: fysisk eller juridisk person utan ställning som godkänd lagerhavare, som av behöriga myndigheter i en medlemsstat fått tillstånd att, inom ramen för sin affärsverksamhet, ta emot punktskattebelagda varor från en annan medlemsstat enligt uppskavsreglerna; denna typ av näringsidkare skall ställa säkerhet för skatten och får varken förvara eller avsända sådana punktskattebelagda varor enligt uppskavsreglerna,

*näringsidkare utan punktskatteregistrering*: fysisk eller juridisk person utan ställning som godkänd lagerhavare, som har rätt att inom ramen för sin affärsverksamhet tillfälligtvis ta emot punktskattebelagda varor från

en annan medlemsstat enligt uppskovsreglerna; denna typ av näringsidkare får varken förvara eller avsända sådana varor enligt uppskovsreglerna och måste garantera betalningen av punktskatt till skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaterna innan varorna avsänds.

### 4.3 Huvudprinciper för beskattningsförfarandet

Förfaranderegler i cirkulationsdirektivet innebär i princip att punktskattepliktiga varor kan cirkulera fritt (dvs. utan gränskontroller), att beskattningskonsekvenserna skjuts upp tills varorna når den slutgiltiga konsumenten och att beskattningen skall ske i konsumtionslandet.

Syftet med suspensionsordningen är att varorna, trots att de är skattepliktiga, skall kunna bearbetas, lagras och förflyttas mellan medlemsländerna i tidigare led än detaljistledet utan att beskattningskonsekvenser inträder. Skatten förfaller med andra ord inte till betalning under den tid varorna befinner sig inom suspensionsordningen. Betalningsskyldighet för punktskatt inträder först när varan blir tillgänglig för konsumtion, vilket den anses vara när den upphör att omfattas av suspensionsordningen. För punktskattepliktiga varor, som inte omfattas av suspensionsordningen, gäller att punktskatten förfaller till betalning i samband med att varan framställs eller importeras från land utanför gemenskapen. Omfattas varorna av något av gemenskapens tullförfaranden vid införandet till EU anses dock importen äga rum först när varorna lämnar tullförfarandet.

### 4.4 Framställning, bearbetning, lagring och flyttning av skattepliktiga varor

Framställning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor skall i princip alltid ske i skatteupplag om skatten inte är betald. Flyttning av punktskattepliktiga varor under skatteuppskov skall enligt huvudregeln ske från ett skatteupplag till ett annat. De risker som är förknippade med sådan flyttning skall täckas av en säkerhet för punktskattens betalning. Säkerheten skall ställas av den avsändande godkända lagerhavaren.

En godkänd lagerhavare i ett medlemsland kan alltså sända skattepliktiga varor till ett skatteupplag i ett annat medlemsland eller till ett annat skatteupplag i det egna landet utan att det får några beskattningskonsekvenser.

Mottagaren av skattepliktiga varor som sänds från ett skatteupplag under skatteuppskov är dock inte alltid en godkänd lagerhavare. Mottagaren kan också vara en näringsidkare med eller utan punktskatteregistrering i ett annat EU-land. Sådana näringsidkare skall alltid ställa säkerhet för skattens betalning och detta skall ske innan leveransen påbörjas. Skatten förfaller till betalning när varorna tas emot. En godkänd lagerhavare kan också utse en skatterepresentant i ett annat EU-land. Representanten skall vara godkänd i det andra landet och han svarar i varumottagarens ställe för att skatten betalas.

## 4.5 Krav på dokument

Vid förflyttning mellan medlemsstater av skattepliktiga varor, som omfattas av suspensionsordningen, skall varorna åtföljas av ett ledsagardokument som upprättas av avsändaren. Syftet med dokumentet är att underlätta skattekontrollen och det för en effektiv kontroll nödvändiga samarbetet mellan medlemsländerna. Ledsagardokumentet skall upprättas i fyra exemplar, varav ett skall behållas av avsändaren och resten skall medfölja under transporten. Efter leverans skall ett exemplar behållas av mottagaren och ett, returexemplaret, återsändas till avsändaren.

Ledsagardokumentet är av vital betydelse för ansvaret för skatten vid transporter mellan medlemsländerna. Av artikel 19.2 i cirkulationsdirektivet framgår nämligen att när varorna flyttats till en upplagshavare eller en varumottagare skall ett exemplar av ledsagardokumentet återsändas av mottagaren till avsändaren. Avsändaren använder dokumentet för att friskriva sig från betalningsansvar för skatten. Den avsändande upplagshavarens skatteansvar är alltså helt beroende av att han får tillbaka ett undertecknat ledsagardokument. Vad mottagaren därefter gör med varorna har däremot ingen betydelse för den avsändande upplagshavarens ansvar.

## 4.6 Avvikelser från suspensionsordningen

Alla avvikelser från suspensionsordningens regler innebär att varorna upphör att omfattas av ordningen, dvs. att de anses släppta för konsumtion. Detta gäller inte bara när varorna levereras till detaljistledet utan också vid t.ex. stöld och svinn ur skatteupplag. En avvikelse från suspensionsordningen innebär att skatten omedelbart förfaller till betalning. Skatten skall betalas i det land där överträdelsen har skett av den som har ställt säkerhet för betalning av skatten. Om det inte går att fastställa var överträdelsen har skett, anses den ha skett i den medlemsstat där felaktigheten konstaterades. Om en punktskattepliktig vara inte når fram till mottagaren och det inte är möjligt att fastställa var varan finns, skall skatten betalas i det land varifrån varan levererades.

## 4.7 Huvuddragen i den svenska lagstiftningen

### 4.7.1 Allmänt

Cirkulationsdirektivets bestämmelser införlivades i svensk lagstiftning genom lagen om tobaksskatt (LTS), lagen om alkoholskatt (LAS) och lagen om skatt på energi (LSE).

I lagarna om skatt på tobak, alkohol och energi används termen upplagshavare i stället för lagerhavare. Termerna registrerad och oregistrerad varumottagare används i stället för näringsidkare med eller utan punktskatteregistrering. Beskattningsmyndighet för punktskatter är Riksskatteverket.

#### 4.7.2 Upplagshavare

Upplagshavare skall vara godkända av beskattningsmyndigheten. Godkänd som upplagshavare kan den bli som avser att yrkesmässigt tillverka eller bearbeta skattepliktiga varor, bedriva yrkesmässig försäljning av skattepliktiga varor till näringsidkare eller yrkesmässigt i större omfattning lagra skattepliktiga varor. Dessutom krävs att sökanden med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare. Även skatteupplagen måste godkännas av beskattningsmyndigheten. Upplagshavares tillverkning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor skall äga rum i ett godkänt skatteupplag.

Upplagshavare skall ställa säkerhet för betalning av skatten i samband med transport av obeskattade varor. Det skall dessutom finnas en säkerhet för de varor som förvaras i skatteupplaget. Säkerheternas storlek beräknas enligt schablonregler. Vid transporter skall säkerheten motsvara den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade varor som upplagshavaren transporterar under ett dygn. För varor i skatteupplag skall säkerheten motsvara tio procent av skatten på de varor som i medeltal förvaras i upplaget. Möjligheter till jämkning av säkerheten finns dock.

Godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag får återkallas om förutsättningar för godkännande inte längre finns. Godkännande av upplagshavare får också återkallas om ställd säkerhet inte längre är godtagbar.

En upplagshavare kan leverera skattepliktiga varor till en upplagshavare i Sverige eller till en upplagshavare eller registrerad eller oregistrerad varumottagare i ett annat EU-land utan att skattskyldighet inträder. Om varor tas ut ur skatteupplaget av annan anledning utan att föras till något annat skatteupplag inträder dock skattskyldighet.

Vid transport av obeskattade varor mellan Sverige och ett annat EU-land skall upplagshavaren upprätta ett ledsagardokument i fyra exemplar. Tre exemplar av dokumentet skall åtfölja varorna under transport. Har en upplagshavare inte inom två månader efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna avsänts fått tillbaka returexemplaret skall han utan dröjsmål underrätta beskattningsmyndigheten. Om varorna inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet skall varorna beskattas i Sverige om varorna finns här eller kan antas ha konsumerats här. Det samma gäller om det inte kan utredas var varorna finns eller har konsumerats. I sådana fall är den som ställt säkerhet för transporten skattskyldig.

#### 4.7.3 Varumottagare

Den som yrkesmässigt tar emot skattepliktiga varor från en godkänd upplagshavare i ett annat EU-land eller som yrkesmässigt från tredje land importerar skattepliktiga varor och som inte själv är godkänd som upplagshavare, kan hos beskattningsmyndigheten ansöka om registrering som varumottagare. Registrering får meddelas den som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig. För att bli registrerad som varumottagare krävs att man En registrerad varumottagare skall ställa säkerhet för betalning av skatten på de varor

som han tar emot. Säkerheten skall uppgå till tio procent av den beräknade årliga skatten på varorna. Registreringen kan återkallas om säkerheten inte längre är godtagbar.

För oregistrerade varumottagare gäller delvis andra regler för ställandet av säkerhet. En oregistrerad varumottagare är dessutom skyldig att innan varorna transporteras från det andra EU-landet anmäla leveransen till beskattningsmyndigheten.

För varumottagare inträder skattskyldigheten vid mottagandet av varorna. Skillnaden mellan en registrerad och en oregistrerad varumottagare är att den som regelbundet tar emot punktskattepliktiga varor kan ansöka om att bli registrerad och därmed deklarerar skatten månadsvis, till skillnad från den oregistrerade som skall redovisa varje skattepliktig händelse inom fem dagar.

#### **4.7.4 Skatterepresentant**

En upplagshavare som är registrerad i ett annat EU-land och som levererar varor till en registrerad eller oregistrerad varumottagare här i landet får utse en skatterepresentant här. Skatterepresentanten skall godkännas av beskattningsmyndigheten och är, i stället för varumottagaren, skattskyldig för de varor som den utländske upplagshavaren levererar till varumottagaren. Skattskyldigheten för skatterepresentanten inträder alltså när varumottagaren tar emot varorna. Skatterepresentanten skall ställa säkerhet för de varor som han är skyldig att betala skatt för.

Skatterepresentanter förekommer i mycket ringa omfattning. Endast två representanter finns för närvarande registrerade, en för mineralolja och en för alkohol.

#### **4.7.5 Yrkesmässig införsel av varor som släppts för konsumtion i annat EU-land**

Den som utan att vara upplagshavare eller varumottagare från ett annat EU-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor skall betala skatt i Sverige. Den som är skattskyldig i sådana fall skall, innan varorna transporteras från det andra EU-landet, anmäla varorna till beskattningsmyndigheten och ställa säkerhet för skattens betalning. Skattskyldigheten inträder vid införseln till Sverige.

## 5 Upplagshavare

### 5.1 Skattskyldighetens inträde för upplagshavare

**Regeringens förslag:** De kopplingar till civilrättsliga begrepp som i dag finns i reglerna för när skattskyldigheten inträder för upplagshavare tas bort. I stället utformas reglerna så att det blir tydligare att avgörande för skattskyldighetens inträde är var varan fysiskt befinner sig.

**Utredningens förslag** stämmer överens med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Kammarrätten i Sundsvall* anser att förslaget att mottagande upplagshavare skall ansvara för eventuell skattskyldighet är att föredra framför att låta den avsändande upplagshavaren ansvara för skatten. *Länsrätten i Dalarna* anser att det är nödvändigt att den svenska lagstiftningen anpassas till cirkulationsdirektivet och tillstyrker därför att de civilrättsliga inslagen kring skattskyldighetens inträde tas bort. *Tullverket* och *Riksskatteverket* avstyrker förslaget och anser i stället att vid leveranser mellan svenska upplagshavare skall innehavaren av det upplag som varorna lämnar bli skattskyldig i fall varorna inte förs till ett skatteupplag. *Läkemedelsverket* anser att tidpunkten för skattskyldighetens inträde blir tydligare och tillstyrker förslaget. *Svensk Handel* anser att det är inkonsekvent att skattskyldighet inträder vid stöld. *Svenska Petroleum Institutet* tillstyrker förslaget och anför att det skulle leda till stora problem för oljebranschen om en upplagshavare, som levererar bränsle till en annan upplagshavare, skall betala skatt för bränslet om den andra upplagshavaren inte för bränslet till ett skatteupplag. *Sveriges Industriförbund*, *Svensk Industriförening*, *Swedish Match North Europe AB* och *Sveriges Försäkringsförbund* tillstyrker förslaget. *Sprit- och Vinleverantörsföreningen* anför att det är administrativt komplicerat och tveksamt med tanke på god redovisningssed att bokföra en skatteskuld och en kundfordran i bokföringen vid en tidigare tidpunkt än faktureringsstillfället. Föreningen anser därför att frågan om skattskyldighetens inträde bör ses över ytterligare.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** De svenska reglerna om när skattskyldigheten inträder för en upplagshavare innehåller kopplingar till civilrättsliga begrepp. Som kommer att framgå i det följande saknar dock motsvarande regler i cirkulationsdirektivet sådana kopplingar.

Som framgår av avsnitt 4.3 är syftet med suspensionsordningen att varorna, trots att de är skattepliktiga, skall kunna tillverkas, bearbetas, lagras och förflyttas mellan medlemsländerna i tidigare led än detaljistledet utan att beskattningsekvenser inträder. Skatten förfaller med andra ord inte till betalning under den tid varorna befinner sig inom suspensionsordningen. Betalningsskyldighet inträder först när en vara blir tillgänglig för konsumtion, vilket den anses bli när den upphör att omfattas av suspensionsordningen.

Om man befinner sig inom eller utom suspensionsordningen är alltså enligt cirkulationsdirektivet helt avgörande för om skattskyldighet inträder eller inte. Enligt artikel 6 inträder skattskyldighet när varan släpps för

konsumtion eller när en lagerbrist har registrerats. En vara anses släppt för konsumtion vid:

a) varje avvikelse, inklusive otillåten avvikelse, från suspensionsordningen,

b) all tillverkning, inklusive otillåten tillverkning, utom ramen för suspensionsordningen, och

c) all införsel, inklusive otillåten införsel, om varorna inte omfattas av suspensionsordningen.

Centrala för suspensionsordningen är upplagshavarna och deras skatteupplag. Enligt artikel 11 i cirkulationsdirektivet skall tillverkning, bearbetning och innehav av obeskattade varor äga rum i ett skatteupplag. Vidare framgår av artikel 15 att transporter av obeskattade varor i princip endast kan ske mellan skatteupplag. Upplagshavaren kan visserligen skicka varorna utan egna beskattningskonsekvenser till en varumottagare i ett annat medlemsland, men skattskyldigheten inträder direkt för denne när han tar emot varorna.

Det kan alltså konstateras att reglerna om när skattskyldighet inträder i cirkulationsdirektivet inte är kopplade till några civilrättsliga begrepp. Avgörande är i stället var varorna fysiskt befinner sig eller med andra ord om varorna befinner sig inom eller utom suspensionsordningen. Att äganderätt eller motsvarande inte har någon betydelse för beskattningen framgår tydligt av ett uttalande i rådsprotokollet i anslutning till artikel 15. Där förklarar rådet och kommissionen att bestämmelserna i artikel 4 a (upplagshavare) och artikel 15 (transport mellan skatteupplag) inte förutsätter att den person som är registrerad som upplagshavare skall äga eller ha någon annan rätt till de varor som han sänder i väg inom suspensionsordningen.

Som nämnts inledningsvis innehåller dock de svenska reglerna om när skattskyldigheten inträder för en upplagshavare kopplingar till civilrättsliga begrepp. Enligt LTS, LAS och LSE inträder skattskyldighet för den som är upplagshavare när

a) denne levererar skattepliktiga varor till en köpare i Sverige som inte är upplagshavare *eller* till en köpare i ett annat EG-land som inte är upplagshavare eller registrerad eller oregistrerad varumottagare *eller* exporterar skattepliktiga varor till en köpare i tredje land,

b) denne tar i anspråk skattepliktiga varor för annat ändamål än försäljning eller när varorna annars tas ut ur skatteupplaget utan att föras till något annat godkänt skatteupplag,

c) denne avregistreras, och omfattar de varor som då ingår i hans lager och som inte redan har beskattats.

I förarbetena till LTS och LAS uttalades bl.a. att genom att skattskyldighetens inträde knyts till leveransen behålls den nuvarande huvudregeln för tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Därigenom uppnås också en naturlig koppling till företagets affärsbokföring (prop. 1994/95:56 s. 92 ff; i stort sett samma innehåll finns beträffande LSE i prop. 1994/95:54 s. 115 ff).

Den svenska lagstiftningen innehåller alltså klara kopplingar till civilrätten. Skattskyldigheten inträder när varan "levereras" till en "köpare". I förarbetena till LSE uttalades att leveransbegreppet i svensk praxis an-

setts stämma överens med köplagens regler om äganderättens övergång. Någon ändring i detta avseende föreslogs inte (prop. 1994/95:54 s. 115).

Köplagen (1990:931) använder sig dock inte av begreppet leverans av varan utan ”varans avlämnande”. Beroende på vilken typ av köp det är frågan om och vilka leveransklausuler som gäller finns det enligt köplagen fyra olika tidpunkter för när en vara skall anses avlämnad eller med andra ord, när den skall anses levererad. Det kan ske när köparen hämtar varan hos säljaren, på väg från säljaren till köpare, när varan kommer fram till en viss ort eller när den överlämnas hos säljaren.

### **Skälen för regeringens förslag**

#### *Huvudregeln för skattskyldighetens inträde*

Vid utformningen av dagens regler för när skattskyldigheten inträder synes utgångspunkten ha varit att upplagshavaren i normalfallet äger varorna. Härigenom har det också varit naturligt att koppla reglerna till civilrättsliga begrepp.

Cirkulationsdirektivet förutsätter inte att upplagshavaren äger de varor han hanterar inom suspensionsordningen. Upplagshavaren är snarare en person som fått tillstånd att hantera skattepliktiga varor under skatteuppskov. I de allra flesta fall äger säkert upplagshavaren varorna, men det är alltså inte en förutsättning för att kunna agera som upplagshavare. Vidare är direktivets regler om när skattskyldigheten inträder helt inriktade på var varan fysiskt befinner sig. Har varan lämnat skatteupplaget, utan att föras till ett annat skatteupplag eller till en varumottagare i ett annat medlemsland, inträder skattskyldighet. Däremot inträder inte skattskyldighet för en vara som sålts men som ligger kvar i skatteupplaget.

Den svenska lagstiftningen, särskilt leveransbegreppet, kan leda till beskattningsresultat som inte stämmer överens med cirkulationsdirektivet. Regeringen anser därför att lagstiftningen bör anpassas till reglerna om skattskyldighetens inträde i cirkulationsdirektivet. För att uppnå detta bör, i större utsträckning än vad som är fallet i dag, den svenska lagstiftningen grunda sig på var varorna fysiskt befinner sig. Dessutom bör de civilrättsliga begreppen utmönstras från lagstiftningen.

Utgångspunkten för en förändring bör vara att det skall framgå tydligt att skattskyldighetens inträde är beroende av var varorna fysiskt befinner sig. Detta uppnås genom att begreppen ”levereras” och ”köpare” tas bort från lagtexten och genom att skattskyldighetens inträde görs beroende av om varorna lämnat skatteupplaget eller inte. Enligt cirkulationsdirektivet kan varor flyttas mellan skatteupplag utan att skattskyldighet inträder. Huvudregeln bör därför vara att skattskyldighet inträder om varor lämnar ett skatteupplag utan att föras till ett annat upplag. I likhet med vad som gäller i dag skall dock inte skattskyldighet inträda för varor som transporteras till en upplagshavare eller varumottagare i ett annat EU-land.

#### *Leveranser mellan svenska upplagshavare*

När det gäller leveranser mellan svenska upplagshavare uppkommer frågan vem som skall bli skattskyldig om varorna inte förs till ett upplag. Enligt gällande regler blir en upplagshavare, som levererar en vara till en

annan upplagshavare, inte skattskyldig i fall den andre upplagshavaren låter bli att föra varorna till ett skatteupplag (jämför t.ex. 20 § första stycket 1 a LTS). *Tullverket* och *Riksskatteverket* vill dock ändra på detta och anser, till skillnad från utredningen och övriga remissinstanser som uttalat sig i frågan, att innehavaren av det upplag som varorna lämnar skall bli skattskyldig. Det innebär alltså att en upplagshavare, som levererar varor till en annan upplagshavare, blir skattskyldig om den upplagshavare som varorna levereras till inte för varorna till ett skatteupplag.

Effekten av den ordning som *Tullverket* och *Riksskatteverket* förespråkar kan illustreras med följande exempel. Anta att upplagshavarna är oljebolag och att B hämtar 30 m<sup>3</sup> olja hos A. Av denna mängd levereras 10 m<sup>3</sup> till villakunder, 10 m<sup>3</sup> förs till B:s skatteupplag och resterande 10 m<sup>3</sup> förvarar B av någon anledning på en plats som inte är ett godkänt skatteupplag. Med den ordning som *Tullverket* och *Riksskatteverket* förespråkar skulle A bli skattskyldig för all olja som inte B för till sina skatteupplag.

Den som i exemplet ovan styr över var varorna slutligen hamnar är B. Han kan själv avgöra hur stor del av varorna som skall föras till ett skatteupplag. Det förefaller mest rimligt att den upplagshavare som råder över var varorna slutligen hamnar också har ansvaret för att betala skatt för de varor som inte förs till något skatteupplag.

*Svenska Petroleum Institutet (SPI)* anför att oljebranschen av miljö- och logistikskäl har genomfört en omstrukturering av depånätet och att en sådan ordning som *Tullverket* och *Riksskatteverket* förespråkar skulle äventyra hela omstruktureringen. Enligt SPI skulle branschen behöva bygga upp ett nytt depånät. Det säger sig självt att det bör föreligga mycket tungt vägande skäl för att genom ändrade regler orsaka en bransch så stora kostnader. Enligt regeringens mening föreligger det inte några sådana skäl i det här ärendet.

*Tullverket* och *Riksskatteverket* har vidare anført att det är tveksamt om utredningens förslag är förenligt med EG-rätten. Några regler i cirkulationsdirektivet som direkt tar sikte på leveranser mellan upplagshavare i samma land finns inte, däremot för leveranser mellan medlemsländerna. Som framgått av avsnitt 4.5 är den avsändande upplagshavaren fri från betalningsansvar när den andre upplagshavaren tagit emot varorna. Att varorna tagits emot bekräftas skattemässigt genom att mottagaren undertecknar ledsagardokumentet. Det är naturligtvis inte rimligt att göra den avsändande upplagshavaren ansvarig för vad som därefter sker med varorna. Ansvaret för skatten går alltså, för att använda vårt exempel ovan, över till upplagshavare B när han tar emot varorna. Mot den bakgrunden är det svårt att se att det skulle strida mot cirkulationsdirektivet att i fråga om leveranser mellan svenska upplagshavare lägga det skattemässiga ansvaret för att varor placeras i skatteupplag på den upplagshavare som tar emot varorna.

Med hänsyn till vad som sagts ovan anser regeringen att vid leveranser mellan svenska upplagshavare skall den upplagshavare som tar emot varorna bli skattskyldig om varorna inte förs till ett skatteupplag. En upplagshavare, som levererar varor till en annan svensk upplagshavare, skall alltså inte bli skattskyldig för varor som förs ut från upplaget och tas emot av en annan upplagshavare.

När det gäller invändningen från *Sprit- och Vinleverantörsföreningen* följer av 2 kap. 5 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP) att till varje redovisningsperiod skall hänföras den skatt för vilken redovisningsskyldighet inträtt under perioden. Enligt samma bestämmelse inträder redovisningsskyldigheten när affärshändelser, som grundar skattskyldighet, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Att varor tas ut från ett skatteupplag är i sig ingen affärshändelse. Det är däremot en försäljning. Det innebär att om varor tas ut från ett upplag på grund av en försäljning skall den skattskyldighet som inträder när varorna lämnar upplaget redovisas när försäljningen enligt god redovisningssed skall bokföras. Skattskyldigheten behöver alltså inte redovisas förrän försäljningen skall bokföras. Det kommer alltså även fortsättningsvis att i de allra flesta fall vara möjligt att grunda skatteredovisningen på affärsredovisningen. Slutligen bör det påpekas att om varor tas ut från ett skatteupplag utan koppling till någon affärshändelse inträder redovisningsskyldigheten samtidigt med skattskyldigheten (2 kap. 5 § LPP).

### *Import*

Enligt uppgifter från beskattningsmyndigheten förekommer det att upplagshavare importerar varor utan att föra varorna till ett skatteupplag. En del av varorna kan t.ex. säljas på vägen till upplaget. För att punktskatten skall anses vilande enligt cirkulationsdirektivet krävs att varorna lagras i ett skatteupplag. Som framgår ovan föreslår regeringen att skattskyldighet skall inträda i fall en upplagshavare tar emot varor från en annan upplagshavare utan att föra varorna till ett skatteupplag. Samma princip bör gälla när upplagshavare importerar varor. Regeringen föreslår därför att skattskyldighet för upplagshavare även skall inträda när varor importeras utan att föras till ett skatteupplag.

### *Varor som tas i anspråk i skatteupplaget*

I likhet med vad som gäller i dag skall även händelser i skatteupplaget kunna utlösa beskattning. Som exempel kan nämnas att en upplagshavare själv tar varorna i anspråk. Det kan också röra sig om en så enkel sak som att alkohol- eller tobaksvaror konsumeras. Av större betydelse är dock att upplagshavaren använder varorna vid någon form av tillverkning. Mineraloljeprodukter används i stor utsträckning som energikälla vid industriell tillverkning och alkoholvaror som råvara vid framställning av kemiska produkter. När varorna tas i anspråk på dessa sätt inträder alltså skattskyldighet. För vissa användningsområden skall eller får medlemsstaterna undanta varorna från skatt eller tillämpa en lägre skattesats. Härvid skiljer lagstiftningstekniken sig åt mellan å ena sidan LSE och å andra sidan LTS och LAS. I LSE åstadkoms skattebefrielsen eller skattelättnaden så gott som uteslutande genom att upplagshavaren får göra ett avdrag i deklarationen. För LTS och LAS har en annan lösning valts. I dessa lagar finns regler om att skattskyldighet inte inträder i vissa fall. Enligt regeringens mening bör samma system användas i de tre lagarna. Vi an-

ser därvid att LSE:s konstruktion med avdrag är att föredra eftersom det innebär att upplagshavarna måste redovisa förbrukningen i deklarationen. De situationer i LTS och LAS där upplagshavaren på något sätt tar varorna i anspråk eller för ut varorna från skatteupplaget bör därför inte omfattas av reglerna om att skattskyldigheten inte inträder. I stället skall den skattskyldige i dessa situationer medges avdrag.

#### *Lagerbrister m.m*

Enligt artikel 6 i cirkulationsdirektivet inträder skattskyldighet för sådana lagerbrister som inte är särskilt undantagna. I LTS och LAS uttrycks detta genom att skattskyldighet inträder när varorna ”tas ut ur skatteupplaget utan att föras till något annat godkänt skatteupplag”. LSE använder sig av uttrycket att bränslet ”upphör att lagras i godkänt skatteupplag”. Det är enligt regeringens uppfattning lämpligare att i stället använda samma uttryck som i cirkulationsdirektivet, dvs. att skattskyldighet inträder vid lagerbrister. Med en sådan lydelse blir det tydligare att bestämmelserna omfattar svinn, stöld m.m. *Svensk Handel* har anfört att det är inkonsekvent att skattskyldighet skall inträda när varor stjäls från ett upplag. För det första kan det konstateras att enligt dagens regler inträder skattskyldighet när varor försvinner från ett upplag genom stöld. Bakgrunden till detta är att enligt cirkulationsdirektivet inträder skyldighet att betala skatt vid varje avvikelse, inklusive otillåten avvikelse, från suspensionsordningen (se artikel 6). Stöld av varor från skatteupplag är en sådan avvikelse. Det finns ingen annan bestämmelse i cirkulationsdirektivet som gör det möjligt att undanta stölder från beskattning. Regeringen anser därför att skattskyldighet även i fortsättningen skall inträda när varor försvinner från skatteupplag genom t.ex. stöld.

#### *Godkännandet av skatteupplaget återkallas*

I dagens regler anges att skattskyldigheten inträder när upplagshavaren avregistreras och omfattar de varor, som då ingår i hans lager. Enligt den huvudregel som nu föreslås skall skattskyldighet inträda om varor lämnar ett skatteupplag utan att föras till något annat skatteupplag. Det är därför mer konsekvent att föreskriva att skattskyldighet skall inträda om godkännandet av skatteupplaget återkallas. Beskattningsmyndigheten får återkalla ett godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag om förutsättningarna för godkännande inte längre finns (se t.ex. 12 § LTS). Den som inte längre är upplagshavare kan självfallet inte ha något skatteupplag. För att undvika att sådana situationer uppstår föreslås att ett beslut om att återkalla ett godkännande som upplagshavare även skall omfatta upplagshavarens skatteupplag. Återkallas godkännandet av ett skatteupplag innebär det att varorna inte längre befinner sig inom suspensionsordningen och att skattskyldighet i princip inträtt. För att det inte skall råda någon tvekan om detta föreslås en uttrycklig bestämmelse om att skattskyldighet inträder i fall godkännandet av skatteupplaget återkallas. Denna bestämmelse täcker alltså dels fall då godkännandet för ett enskilt upp-

lag återkallas, dels fall då godkännandet av ett upplag återkallas p.g.a. ett beslut om att återkalla godkännandet som upplagshavare.

### *Sammanfattning och ikraftträdande*

Sammanfattningsvis föreslår alltså regeringen att skattskyldighet för upplagshavare skall inträda när varor förs ut från ett skatteupplag utan att därefter tas emot av en upplagshavare eller av en varumottagare i ett annat medlemsland, när varor tas emot från en annan upplagshavare eller importeras utan att föras till ett skatteupplag, när varor tas i anspråk i upplaget eller försvinner därifrån på grund av t.ex. svinn eller stöld och när godkännandet av skatteupplaget återkallas. Detta föranleder ändringar i LTS, LAS och LSE. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 oktober 2001.

## 5.2 Bokföringsregler för upplagshavare

**Regeringens förslag:** Upplagshavare skall ha en bokföring som är utformad så att verksamheten kan kontrolleras.

**Utredningens förslag:** Stämmer överens med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Tullverket* och *Sveriges Redarförening* har inget att erinra mot förslaget. *Kammarrätten i Sundsvall* godtar förslaget. *Sveriges Industriförbund*, *Svensk Industriförening*, *Swedish Match North Europe AB* och *Sveriges Försäkringsförbund* tillstyrker förslaget. *Alkoholinspektionen* poängterar betydelsen av att kunna kontrollera vad som förs in och ut ur upplagshavarnas skatteupplag. *Svenska Petroleum Institutet* tillstyrker förslaget och utgår från att skatteförvaltningen i normalfallet kommer att godta företagets befintliga system. *Sprit- och Vinleverantörsföreningen* anför att verksamheten skulle behöva stoppas i två dagar för att möjliggöra inventering i enlighet med utredningens intentioner. Detta är ogörligt och föreningen framhåller därför att leverantörernas befintliga lagerbokföring möjliggör kontroll av verksamheterna. *Svensk Handel* anser att förslaget bör leda till att de fysiska kontrollerna inskränks till ett minimum.

**Skälen för regeringens förslag:** Punktskatteförfattningarna innehåller få regler om hur de skattskyldigas bokföring skall vara ordnad. I lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP) föreskrivs att de deklarationsskyldiga i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt skall sörja för att underlag finns för fullgörande av deklarationsskyldigheten och för kontroll av deklarationen (2 kap. 11 § LPP). Beträffande de harmoniserade skatterna finns endast en regel i respektive förordning om att en utsedd skatterepresentant skall föra bok på visst sätt, t.ex. i 8 § förordningen (1994:1613) om tobaksskatt.

I cirkulationsdirektivet ställs vissa krav på upplagshavaren. Han skall bl.a. för varje upplag föra räkenskaper över varulager och varuförflyttningar (artikel 13 c). Någon regel i de svenska lagarna som riktigt motsvarar denna bestämmelse finns inte. Det finns flera skäl att införa en

regel om att upplagshavaren skall ha en lagerbokföring, alltså en bokföring som redovisar varor som kommer in till lagret, tillverkas där, lämnar lagret osv. Redan det faktum att cirkulationsdirektivet föreskriver en sådan bokföring gör att en regel om detta bör finnas i respektive lag.

Riksskatteverket har under åren 1998 och 1999 genomfört en förstärkt kontroll av skatteupplag och ledsagardokument, det s.k. lagerprojektet. Av den rapport som upprättats framgår att kontrollen av att obeskattade varor förvaras i godkända skatteupplag skulle underlättas om det fanns ett krav på lagerbokföring. Detsamma gäller fastställandet av när skattskyldighet inträtt. Ett krav på lagerbokföring skulle vidare underlätta kontrollen av varor som transporteras mellan medlemsländerna och på så vis hjälpa svenska skattemyndigheter att bistå skattemyndigheter i andra medlemsländer.

Mot bakgrund av ovan angivna förhållanden föreslår regeringen att det i de harmoniserade lagarna införs en regel som innebär att upplagshavarens bokföring skall vara utformad så att verksamheten kan kontrolleras. Detta innebär att upplagshavaren för varje skatteupplag skall föra räkenskaper som visar de mängder varor som tillverkats, bearbetats, lagrats och tagits emot i upplaget, de mängder som tagits i anspråk i upplaget samt de mängder som sänts från upplaget.

När det gäller frågan om upplagshavare regelbundet skall inventera lagret har *Sprit- och Vinleverantörsföreningen* anfört att det är ogörligt. Det bör hållas i minnet att upplagshavare lagrar högbeskattade varor under skatteuppskov och att det därför är viktigt med goda kontrollmöjligheter. Vidare bör det framhållas att det inte är nödvändigt att inventera hela varusortimentet på en gång. Med hänsyn härtill anser regeringen att det är rimligt att kräva att upplagshavare regelbundet skall inventera lagret av obeskattade varor.

Genom kravet på lagerbokföring med regelbunden inventering kommer det att finnas ett underlag för att beskatta svinn och andra lagerbrister. Det skall även framgå av bokföringen om varor tagits emot av en annan upplagshavare utan att föras till ett skatteupplag. För de upplagshavare som redan i dag har en löpande lagerredovisning kommer de nya bokföringsreglerna inte att innebära några större förändringar utan i många fall kan säkert den befintliga lagerbokföringen godtas.

De närmare föreskrifterna om hur bokföringen skall vara utformad kan meddelas i förordning genom verkställighetsföreskrifter. När det gäller verkställighetsföreskrifter kan regeringen uppdra åt myndighet att meddela sådana föreskrifter. Regeringen har för avsikt att bemyndiga Riksskatteverket att meddela föreskrifter om hur bokföringen skall vara utformad.

De nya bestämmelserna om bokföring föreslås träda i kraft den 1 oktober 2001.

### 5.3 Godkännande av upplagshavare

<p><b>Regeringens bedömning:</b> Några ändringar av reglerna om godkännande av upplagshavare och skatteupplag är inte nödvändiga.</p>
---

**Utredningens bedömning** stämmer överens med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Länsrätten i Dalarnas län* har inga invändningar mot bedömningen. *Riksskatteverket* anser att de som endast förbrukar varor och de som aldrig håller varor i lager inte skall kunna godkännas som upplagshavare. *Alkoholinspektionen* anser att det av lagtexten tydligt bör framgå att en sökandens personliga förhållanden skall beaktas vid prövningen av om han kan godkännas som upplagshavare. *Svenska Petroleum Institutet* instämmer i utredningens bedömning. Övriga remissinstanser berör inte frågan.

**Bakgrunden till regeringens bedömning:** Beslut om godkännande av upplagshavare fattas av beskattningsmyndigheten. Som en generell regel gäller att den som ansöker får godkännas endast om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare. Därtill kommer speciella krav som tar sikte på vilken verksamhet sökanden skall bedriva. Enligt LTS och LAS får den som avser att yrkesmässigt tillverka eller bearbeta skattepliktiga varor godkännas som upplagshavare. Detsamma gäller den som för yrkesmässig försäljning till näringsidkare tar emot skattepliktiga varor från ett annat EG-land eller från en annan upplagshavare i Sverige eller vid import från tredje land. Godkännas som upplagshavare får även den som yrkesmässigt i större omfattning lagrar skattepliktiga varor eller avser att bedriva verksamhet i exportbutik enligt lagen om exportbutiker. I LSE är motsvarande regel något annorlunda utformad. Där gäller att som upplagshavare får godkännas den som avser att tillverka eller bearbeta bränslen, eller i större omfattning hålla bränslen i lager eller återförsälja eller förbruka metan.

I förordningarna till LAS och LSE finns närmare angivet när kravet på lagerhållning är uppfyllt. För alkohol gäller att kravet är uppfyllt om den som ansöker om att bli upplagshavare disponerar över en lagerkapacitet om minst 5 000 liter, se 2 § förordningen (1994:1614) om alkoholskatt. För en sökande på energisidan gäller att kravet är uppfyllt om han disponerar över en lagerkapacitet för bränslen om minst 500 m<sup>3</sup>, för metan dock tre miljoner m<sup>3</sup>, se 2 § förordningen (1994:1784) om skatt på energi.

Sammanlagt finns cirka 620 godkända upplagshavare fördelat på 20 avseende tobaksskatt, 300 avseende alkoholskatt och 300 avseende energiskatt. Beskattningsmyndigheten har möjlighet att kontrollera t.ex. skattekonto och kriminalregister för att bilda sig en uppfattning om de sökandes lämplighet. Vid godkännande av skatteupplag tar man in ritningar.

Enligt vad beskattningsmyndigheten uppgett för utredningen beror det höga antalet godkända upplagshavare för bränslen på att det är tillräckligt att sökanden ”disponerar” över en viss lagerkapacitet. Det vore enligt myndigheten bättre att föreskriva att sökande faktiskt skall lagra bränsle. I praktiken innebär dagens regel att sådana som egentligen bara köper och säljer bränslen kan göra detta i egenskap av upplagshavare trots att de aldrig håller bränsle i lager.

Av de som är upplagshavare för bränsle hör cirka 80 procent till kategorin som endast förbrukar bränsle. Övriga handlar med bränsle i någon form. Hälften av dessa är förmodligen sådana som inte lagrar olja utan enbart sysslar med ren återförsäljning. Förbrukarna är ofta företag som

använder bränsle för sådana ändamål som innebär att skatt inte skall betalas eller att skatt skall betalas med reducerat belopp samt sådana som är skattskyldiga för såväl bränsle som el.

**Skälen för regeringens bedömning:** De som är upplagshavare för bränslen är alltså till övervägande del förbrukare. När det gäller tobaksskatten och alkoholskatten torde alla vara antingen tillverkare eller sådana som handlar med varorna.

I förarbetena till LSE angavs att gemenskapsrätten inte gav möjlighet att grunda ett godkännande som upplagshavare på att någon förbrukar bränsle. Men den som förbrukade bränsle i så stor omfattning att han var registrerad som skattskyldig enligt då gällande regler, ansågs regelmässigt disponera över viss lagerkapacitet, vilket gjorde det möjligt att registrera honom även som upplagshavare (prop. 1994/95:54 s. 107). Regelverket ger alltså inte utrymme för att godkänna den som enbart förbrukar bränsle utan för att bli godkänd krävs att sökanden kan betraktas som lagerhållare. Med hänsyn härtill saknas det skäl att ändra reglerna. Det bör läggas till att det av Riksskatteverkets rapport från lagerprojektet (se avsnitt 5.2), som bl.a. avsett 230 upplag för bränslen, framgår att systemet med upplagshavare och skatteupplag i huvudsak fungerar bra och att inga större oegentligheter har konstaterats.

Som framgår ovan anser beskattningsmyndigheten att det är ett problem att den, som egentligen bara köper och säljer bränslen, kan göra detta i egenskap av upplagshavare fast han aldrig lagrar några varor. I förarbetena till LSE angavs att uttrycket lagerhållning i större omfattning borde omfatta sökanden som disponerar över en lagerkapacitet om minst 500 m<sup>3</sup>. Däremot borde det inte krävas att upplagshavaren vid varje tillfälle faktiskt har denna mängd i lager, utan det borde räcka med att han - vid egna depåer eller genom avtal om förvaringsutrymme hos annan - har möjlighet att ta en sådan lagerkapacitet i anspråk (prop. 1994/95:54 s. 106).

Detta uttalande måste emellertid ses mot bakgrund av vad som sägs i regeln om godkännande som upplagshavare, nämligen att han skall avse att i större omfattning hålla bränsle i lager. Man kan inte av uttalandet dra slutsatsen att en som i sin ansökan anger att han avser att lagra bränsle, men därefter i praktiken inte gör det, uppfyller kraven för ett godkännande. Dagens regler gör det alltså fullt möjligt att återkalla ett godkännande som upplagshavare för den som i princip aldrig lagrar bränsle. Att någon inte uppfyller kravet att lagra bränsle går att fastställa t.ex. vid en revision och det bör bli ännu lättare att få fram dessa uppgifter eftersom regeringen föreslår att varje upplagshavare skall ha en lagerbokföring (se avsnitt 5.2). Det bör också framhållas att en regel som innebär att den som ansöker om godkännande redan vid ansökningstillfället skall lagra bränsle i större omfattning kan medföra att det blir svårt för nya företag att etablera sig. Att regeln i LSE föreskriver att någon skall avse att lagra beror gör det möjligt att starta ett företag utan att först lagra beskattat bränsle. Däremot kan regeln inte tolkas på så sätt att upplagshavare efter godkännandet enbart kan bedriva försäljning utan att lagra bränsle.

När det gäller *Alkoholinspektionens* invändning bör det framhållas att dagens regel gör det möjligt att beakta en sökandes personliga förhållan-

den, t.ex. om han begått brott av betydelse för godkännandet. Den ändring som inspektionen förespråkar är därför obehövlig.

Regeringen anser alltså sammanfattningsvis att det inte finns skäl att ändra dagens regler.

## 6 Skattefri användning

### 6.1 Dagens försäkranssystem

#### 6.1.1 Inledning

För såväl alkoholvaror som energiprodukter finns användningsområden som innebär att skatt inte skall tas ut. På energisidan förekommer dessutom reducerad skatt i vissa fall. För enkelhetens skull används i fortsättningen begreppet skattefrihet även när det är fråga om reducerad skatt, om inte annat anges.

Enligt LSE kan samtliga skattskyldiga åstadkomma skattefriheten genom en rätt att göra avdrag i deklARATIONEN. LAS däremot föreskriver att skattskyldighet inte inträder i vissa fall och detta gäller då bara för upplagshavare. Om en upplagshavare t.ex. använder alkohol för framställning av läkemedel, behöver han inte skatta för denna användning och han behöver inte heller redovisa den i sin deklARATION. Någon möjlighet för andra skattskyldiga än upplagshavare att reglera skattefriheten genom avdrag i deklARATIONEN finns dock inte i LAS.

För dem som inte kommer i åtnjutande av skattelättnaden genom avdrag eller genom att skattskyldigheten inte inträder finns återbetalningssystem eller försäkranssystem. Den stora skillnaden mellan systemen är att återbetalning av skatten sker i efterhand när varorna har använts medan försäkranssystemet innebär att varorna kan köpas direkt utan skatt. I det följande behandlas i huvudsak försäkran. För tobaksskatten finns inga regler om inköp mot försäkran.

Om den som köpt varor utan skatt mot försäkran använder varorna för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten blir han skattskyldig för denna användning. Regler om detta finns i 8 § första stycket 7 LAS och 4 kap. 1 § första stycket 6 och andra stycket LSE.

#### 6.1.2 Användningsområden där inköp mot försäkran kan ske

##### *Energiskatt*

Bestämmelser om köp av bränsle utan skatt mot försäkran finns i 8 kap. LSE. Reglerna föreskriver dels för vilka ändamål inköp kan komma i fråga, dels vilka slag av bränsle som får köpas, t.ex. märkt olja i vissa fall. Dessutom finns en uppdelning beroende på vilken skatt som befrielsen gäller, t.ex. svavelskatt. Om vi håller oss till ändamålen kan skattefrihet eller skattereduktion komma i fråga om bränslet används för följande ändamål:

- annat ändamål än motordrift eller uppvärmning eller i en process där bränslet i allt väsentligt används för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning,

- förbrukning i metallurgiska processer eller processer för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller,

- förbrukning i tåg eller annat spårbundet transportmedel eller i skepp när skeppet inte används för privat ändamål eller i båt som har fartygstillstånd enligt fiskelagen när båten inte används för privat ändamål,

- förbrukning i luftfartyg när det inte används för privat ändamål,

- sådan motordrift som avser drift av motorer i luftfartyg eller av sådana motorer i provbädd eller in annan liknande anordning,

- växthusuppvärmning i yrkesmässig växthusodling.

Undantagen från skatteplikt grundar sig på 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), ändrat genom direktiv 92/108/EEG och 94/74/EG, mineraloljedirektivet.

Även när det gäller energiskatt på el kan försäkran förekomma, 11 kap. 11 § LSE. Följande fall finns:

- förbrukning i tåg eller annat spårbundet transportmedel eller för motordrift eller uppvärmning i omedelbart samband med sådan förbrukning,

- förbrukning för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning eller för användning i omedelbart samband med sådan förbrukning,

- förbrukning för framställning av andra skattepliktiga produkter, t.ex. mineraloljor,

- förbrukning vid sådan överföring av elektrisk kraft på det elektriska nätet som utförs av den som ansvarar för förvaltningen av nätet i syfte att upprätthålla nätets funktion.

För elektrisk kraft som förbrukas vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller vid yrkesmässig växthusodling är skatten noll kronor. Denna nollskattesats är inte kringgärdad av något försäkranssystem.

### *Alkoholskatt*

I LAS bygger försäkranssystemet på att köparen har tillstånd enligt lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m. (LFT) att köpa alkohol. Tillstånd ges av Läkemedelsverket. I 31 e § LAS föreskrivs att den som har tillstånd från Läkemedelsverket att inköpa minst 25 kilogram alkohol under ett kalenderår, får från en upplagshavare köpa sådan alkohol som anges i tillståndet utan alkoholskatt mot att han lämnar en försäkran till denne om att alkoholen skall användas för sådant ändamål som anges i 20 § första stycket e–j LAS (31 e § LAS). Dessa ändamål är att alkoholen:

- används för framställning av vinäger som hänförs till KN-nr 2209,

- används för framställning av läkemedel,

- används för att framställa smakämnen för tillverkning av livsmedel och drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent,

- direkt eller som ingrediens används i halvfabrikat för framställning av livsmedel, eller som fyllning, förutsatt att alkoholinnehållet vid varje tillfälle inte överstiger 8,5 liter ren alkohol per 100 kilogram chokladprodukter, och 5 liter ren alkohol per 100 kilogram av andra produkter,

- används vid tillverkning av en vara som inte är avsedd för konsumtion, under förutsättning att ingående alkohol är denaturerad i enlighet med någon EG-medlemsstats krav,

- används i en tillverkningsprocess förutsatt att slutprodukten inte innehåller alkohol.

I 20 § första stycket 1 föreskrivs att skattskyldighet inte inträder för upplagshavare för varor som används för vetenskapligt ändamål eller är avsedda att levereras till annan användare för vetenskapligt ändamål eller till sjukhus eller apotek för medicinskt ändamål. Enligt denna regel kan alltså alkoholvaror levereras utan skatt och något försäkranssystem är inte kopplat till dessa leveranser i LAS. Enligt RSV:s föreskrifter skall dock även den som köper alkoholvaror för vetenskapliga ändamål lämna en försäkran till upplagshavaren (RSVF 1996:9).

Samtliga undantag från skatteplikt i LAS grundar sig på rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker (EGT L 316 31.101992 s. 21, Celex 392L0083), alkoholskattedirektivet.

### 6.1.3 Omfattningen av dagens system

#### *Energiskatt*

Svenska Petroleuminstitutet (SPI) har från sina medlemsföretag inhämtat upplysningar om tillämpningen av försäkranssystemet. I enkäten, som avser kalenderåret 1998, redovisas följande siffror.

Ändamål	Antal kunder	Volym m <sup>3</sup>	Antal försäkran		
			Stående	Varje gång	Utrikes
1. Skepp eller fiskebåt	936	1170000	571	1438	ca 60 %
2. Ej motor-drift eller uppvärmning	369	171000	369	–	
3. Tåg etc.	21	520	12	4	
4. Luftfartyg	707	942000	1 673	mer än 100000	60-70 %
5. Växthus	957	37300	907	50	

SPI har i en kommentar till enkäten bl.a. uppgivit att medlemsföretagens redovisning inte är tillrättalagd för att på ett enkelt och säkert sätt inhämta uppgifterna. Insamlingen av uppgifter har därför i flertalet fall krävt en manuell arbetsinsats och i vissa fall grundats på uppskattningar. Resultatet skall därför tolkas med viss försiktighet. Särskilt när det gäller sjöfart och flyg är undersökningen inte heltäckande, eftersom även andra leverantörer än institutets medlemsföretag förekommer på marknaden.

Oavsett dessa osäkerheter kan det konstateras att systemet omfattar ca 3 000 kunder och att det rör sig om betydande mängder bränsle som inom ramen för försäkranssystemet hanteras av SPI:s medlemsföretag eller drygt 2,3 miljoner m<sup>3</sup>. Det kan röra sig om flera typer av bränsle men om man antar att allt skulle utgöra lågbeskattad olja motsvaras det av en skatt på drygt 4 miljarder kr. Vidare framgår av enkäten att merparten av bränslet avser utrikes sjö- och lufttrafik.

### *Alkoholskatt*

Enligt uppgift från Läkemedelsverket finns ca 10 000 inköpstillstånd, fördelat på cirka 6 000 företag och 4 000 institutioner inom undervisningsväsendet. Varje grundskola, gymnasium, fakultet etc. har ett eget tillstånd. Det bör framhållas att alkohol som används i undervisningen i grundskola och gymnasium inte är skattefri. Sammanlagt omfattar tillstånden ca 48 miljoner liter ren alkohol, vilket skulle motsvara en skatt på 24 miljarder kr.

#### **6.1.4 Kopplingen mellan upplagshavarens skattefrihet och försäkran**

##### *Energiskatt*

Växthusnäringen får tjäna som exempel på hur systemet är uppbyggt. För bränsle som används för växthusuppvärmning vid yrkesmässig växthusodling skall, enligt huvudregeln, ingen energiskatt utgå och koldioxidskatt utgå med 35 procent av den normala skattesatsen.

Om växthusodlaren själv är skattskyldig kan skattereduktionen ske genom att han får göra ett avdrag i sin deklaration (7 kap. 4 § första stycket LSE). Att växthusodlare är skattskyldiga förekommer dock sällan. Flertalet använder sig därför av inköp mot försäkran. En regel om detta finns i 8 kap. 3 a § LSE. Där framgår att en växthusodlare får köpa vissa typer av bränslen mot att han till leverantören lämnar en försäkran om att bränslet skall användas för växthusuppvärmning.

Den som levererar bränsle till en växthusodlare har möjlighet att göra det med reducerad skatt enligt 7 kap. 4 § tredje stycket LSE. Enligt nämnda regel medges avdrag för skatt på bränsle som sålts för förbrukning för växthusuppvärmning vid yrkesmässig växthusodling. Det finns alltså ingen koppling i lagtexten mellan upplagshavarens möjlighet till avdrag och att köparen har lämnat en försäkran.

##### *Alkoholskatt*

I LAS är det endast upplagshavaren som direkt kan reglera sin skattefrihet för alkohol som används för vissa ändamål, t.ex. framställning av lösningsmedel. Detta genom att skattskyldighet inte inträder i dessa fall (20 § första stycket i LAS). En upplagshavare behöver alltså inte redovisa sin skattefria användning i deklarationen. I avsnitt 5.1 föreslås dock att skattefriheten för upplagshavare på alkoholområdet, i likhet med vad som gäller enligt LSE, skall regleras genom avdrag, dvs. användningen skall tas upp till beskattning och avdrag får yrkas för den del av användningen som är skattefri.

Den som t.ex. tillverkar lösningsmedel utan att vara upplagshavare kan köpa alkoholen mot försäkran, under förutsättning att han har tillstånd från Läkemedelsverket att köpa minst 25 kg teknisk sprit under ett kalenderår (31 e § LAS). 25 kg ren alkohol motsvarar knappt 16 000 kr i skatt.

Att upplagshavaren kan leverera den tekniska spriten utan skatt regleras i 20 § första stycket k LAS. Där framgår att skattskyldigheten inte

inträder för varor som säljs i enlighet med bestämmelsen i 31 e § för däri angivna ändamål. Här är således en klar koppling i lagtexten mellan försäkran och att upplagshavaren inte skall betala skatt för leveransen.

### **6.1.5 Riksskatteverkets föreskrifter och rekommendationer**

På energiområdet finns en rekommendation, (RSV Ip 1993:1) om allmän energiskatt och koldioxidskatt på bränslen, som bl.a. behandlar försäkran. Den har alltså sin utgångspunkt i de regler som gällde innan LSE. Reglerna kring försäkran är dock i stort sett oförändrade och rekommendationen används även i dag.

I rekommendationen sägs att försäkran bör avges vid varje köptillfälle eller för högst ett kalenderår, s.k. stående försäkran. Försäkran bör lämnas på en särskild blankett och upprättas i två exemplar. Det ena exemplaret lämnas till leverantören och det andra exemplaret behålls av förbrukaren. Försäkran bör undertecknas av förbrukaren. Har bränsle levererats av registrerad säljare till förbrukare genom oregistrerad säljare, godtar Riksskatteverket att den oregistrerade säljaren för skattekreditering vidarebefordrar mottagna försäkringar till den registrerade säljaren som använder dessa som underlag för skatteavdrag. Skattefri försäljning kan alltså ske utan direktkontakt mellan upplagshavaren och den som lämnar försäkran. Vid försäljning till fartyg bör försäkran lämnas för samtliga fartyg, oavsett om de är svenska eller utländska. Vidare anges att försäkran, som ett underlag för deklarationen, bör bevaras hos den skattskyldige i minst 7 år.

För alkoholskattens del finns föreskrifter om upplagshavares leveranser av skattepliktiga varor för sådana ändamål som avses i 20 § första stycket k och l LAS (RSVF 1996:9). Enligt dessa föreskrifter skall även den, som skall använda varor för sådant vetenskapligt eller medicinskt ändamål som anges i 20 § första stycket l LAS, lämna en försäkran till upplagshavaren. Försäkran skall lämnas på blankett som fastställs av Riksskatteverket. Upplagshavaren skall förvara försäkringar efter organisations- och personnummer på ett betryggande sätt.

### **6.1.6 Vilken status har försäkran**

Som regeln i 20 § första stycket k LAS är skriven finns det en direkt koppling mellan försäkran och rätten att inte ta upp försäljningen till beskattning. En upplagshavare som inte kan uppvisa en försäkran avseende en leverans bör ha svårt att freda sig mot ett krav på betalning av skatt. Enligt LAS är alltså själva försäkran en direkt förutsättning för skattefriheten.

I LSE har försäkran inte en lika tydlig koppling till skattefriheten. Anta t.ex. att en sedan länge etablerad växthusodlare, som i flera år köpt olja av samma upplagshavare, får olja levererad med en tankbil till sin handelsträdgård utan att leveransen täcks av en försäkran. Rimligen har denna olja sålts för förbrukning för växthusuppvärmning vid yrkesmässig växthusodling, alltså helt i överensstämmelse med avdragsrätten enligt 7 kap. 4 § tredje stycket LSE. I detta fall bör upplagshavaren ganska en-

kelt kunna freda sig mot skattekrav. Försäkran i LSE är således snarare ett bevismedel, inte en förutsättning för skattefrihet.

### 6.1.7 Vilka kontroller skall upplagshavaren göra

Bränsleleverantörerna har framhållit att försäkranssystemet innebär att man ålägger dem en fiskal kontrollfunktion. I samband med att försäkranssystemet för växthusnäringen reglerades i lag uttalades följande i förarbetena (prop. 1997/98:18 s. 16 f.).

”Regeringen anser inte att det föreslagna försäkranssystemet medför annat än begränsat kontrollarbete för bränsleleverantörerna och att dessa uppgifter inte kan jämföras med de kontroller som beskattningsmyndigheten har att utföra. Vad bränsleleverantörerna behöver kontrollera är att försäkran innehåller tillräckliga uppgifter för att kunna ligga till grund för ett avdragsyrkande. Självfallet kan det inte ankomma på leverantörerna att, annat än i uppenbara fall, göra en bedömning av om köparen verkligen skall använda bränslet till det ändamål som han uppger i sin försäkran. Det bör dessutom påpekas att om det i efterhand kommer fram att bränsle inte använts för det i försäkran angivna ändamålet så är det köparen som skall påföras skatt.

Mot bakgrund av vad som sagts i förarbetena kan det inte ställs några större krav på upplagshavaren när det gäller kontrollen av vad bränslet skall användas till. En ifylld försäkransblankett räcker i princip för avdrag. Som tidigare har framhållits är dock försäkran, såvitt avser energiområdet, inte en förutsättning för avdragsrätt. Med stöd av uttalandet i förarbetena kan man också argumentera för att en försäkran inte i alla lägen fritar upplagshavaren från ansvar för skatten. Om omständigheterna kring en oljeleverans är sådana att det är alldeles uppenbart att bränslet inte kommer att användas för ett skattebefriat ändamål finns det ingen rätt till avdrag. Bränslet har då inte sålts för t.ex. förbrukning för växthusuppvärmning vid yrkesmässig växthusodling.

## 6.2 Försäkranssystemets förhållande till alkohol- och mineraloljedirektiven

De möjligheter som finns att skattebefria vissa användningsområden bygger, såvitt avser alkohol och mineraloljor, på uttryckliga regler i direktiv om alkohol och mineraloljor.

Artikel 27 i alkoholskattedirektivet innehåller regler om skattebefrielse. Medlemsstaterna skall eller får skattebefria vissa användningsområden på de villkor som de skall fastställa i syfte att säkerställa en riktig och smidig tillämpning av sådan befrielse och förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk (artikel 27.1 och 2).

I mineraloljedirektivet finns reglerna om skattebefrielse i artikel 8. Medlemsstaterna skall eller får undanta vissa användningsområden på villkor som de skall fastställa i syfte att säkerställa en riktig och okomplicerad tillämpning av dessa undantag samt förebygga skattefusk, skatteundandragande eller missbruk (artikel 8.1).

Direktiven sätter således inte upp några uttryckliga regler om hur skattebefrielsen skall uppnås i praktiken. Båda de nu angivna artiklarna avslutas med en bestämmelse om att medlemsländerna kan åstadkomma skattefriheten genom återbetalning av erlagd skatt (artikel 27.6 respektive artikel 8.8). Dessa regler ger alltså medlemsländerna en möjlighet att använda sig av återbetalning. Det framstår emellertid som om återbetalning ansetts som en undantagssituation och att direkt skattebefrielse är vad medlemsstaterna i första hand avsett.

Vissa krav ställs dock på medlemsstaterna vid skattebefrielsen. Kraven är att medlemsstaterna skall se till att reglerna om skattebefrielse blir enkla att tillämpa och att de inte inbjuder till fusk. Det svenska försäkranssystemet uppfyller kravet på enkelhet. Däremot kan det vara mer tveksamt om systemet i alla delar är tillräckligt omgärdat av kontroll för att svara mot kravet att förhindra fusk. Eftersom försäkranssystemet i LAS endast omfattar de som har tillstånd från Läkemedelsverket att köpa teknisk sprit går det att få fram vilka som omfattas av systemet och kontrollera dessa. På energisidan saknas, förutom när det gäller fiskebåtar, någon koppling mellan tillstånd att bedriva verksamhet och att köpa varor skattefritt. Beskattningsmyndigheten saknar i princip helt vetskap om vilka som köper skattefria varor. Detta innebär i sin tur att man inte heller har möjlighet att rikta kontroller mot köparna. Först genom en djupare kontroll av upplagshavarens räkenskaper kan man gå vidare och kontrollera köparen. Det förefaller därför tveksamt om systemet på energisidan lever upp till mineraloljedirektivets krav på kontroll.

### 6.3 Ett nytt system för skattefria inköp

**Regeringens förslag:** Det nuvarande försäkranssystemet ersätts med ett system där skattefria inköp förutsätter att köparen är godkänd av beskattningsmyndigheten som skattebefriad förbrukare. Endast den som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig skall kunna godkännas. Skattefri försäljning av bränsle till båtar med fartygstillstånd enligt fiskelagen skall dock få ske till mottagare som inte är godkända skattebefriade förbrukare.

**Utredningens förslag:** Utredningen föreslår till skillnad från regeringen att endast den som i betydande omfattning använder skattefria varor skall kunna godkännas som skattebefriad förbrukare. En annan skillnad är att regeringen föreslår att skattefri försäljning av bränsle till båtar med fartygstillstånd enligt fiskelagen skall få ske till mottagare som inte är godkända som skattebefriade förbrukare.

**Remissinstanserna:** *Tullverket, Sveriges Redarförening, Länsrätten i Dalarna, Svenska Gasföreningen* har inga invändningar mot förslaget. *Sveriges Industriförbund* och *Svensk Industriförening* tillstyrker förslaget men anser att industriföretag även skall kunna godkännas som skattebefriade förbrukare. *Riksskatteverket, Svenska Petroleum Institutet, Sveriges Försäkringsförbund, Swedish Match North Europe AB* tillstyrker förslaget. *Kammarrätten i Sundsvall* motsätter sig inte förslaget men an-

ser att ett återbetalningssystem skulle vara att föredra från kontrollsynpunkt. *Ekobrottsmyndigheten* motsätter sig att ett system med godkända skattebefriade förbrukare införs. Myndigheten förordar i stället ett system där upplagshavarna dels ges ett större ansvar för att skattefria varor hamnar hos rätt person eller på rätt plats, dels varje månad skall lämna uppgift till beskattningsmyndigheten om hur stora kvantiteter varor som sålts skattefritt och till vem. *Fiskeriverket* och *Sveriges Fiskare Riksförbund* motsätter sig att endast den som använder skattebefriade varor i betydande omfattning skall kunna godkännas som skattebefriad förbrukare eftersom det skulle leda till ekonomiska problem för det småskaliga och kustnära fisket. Fiskare med fiskelicens eller fartygstillstånd enligt fiskelagen bör i stället ges rätt att köpa bränsle utan skatt. *Lantbrukarnas Riksförbund* är inte övertygade om att ett system med godkända skattebefriade bör ersätta det väl fungerade försäkranssystemet och anser därför att frågan bör prövas på nytt. Om systemet införs anser förbundet att det inte skall krävas att man använder skattebefriade varor i betydande omfattning för att bli godkänd som skattebefriad förbrukare. Vidare bör även företag som driver jord-, skogs, eller vattenbruksverksamhet få möjlighet att bli godkända som skattebefriade förbrukare. *Trädgårdsnäringens Riksförbund* anser att försäkranssystemet fungerat väl och avstyrker därför att det införs ett system med skattebefriade förbrukare för växthusnäringen. Dessutom är det oacceptabelt att endast den som använder skattebefriade varor i betydande omfattning skall kunna godkännas som skattebefriad förbrukare. *Oroboros AB* anser att det är en dålig idé att användaren skall behöva betala skatt för ej skattepliktig användning, även om skatten senare återbetalas.

### **Skälen för regeringens förslag**

#### *Försäkranssystemets svagheter*

Försäkranssystemet har vid flera tillfällen utsatts för omfattande missbruk. När det gäller alkohol finns det ett fall som ensamt svarar för ett skatteundandragande på cirka 157 miljoner kronor. Även på bränsleområdet finns det fall där personer använt systemet i syfte att undandra skatt. Det förekommer t.ex. att bränsle som köpts utan skatt säljs vidare som uppvärmningsolja, dvs. ett skattepliktigt ändamål. I ett fall uppgick det totala skatteundandragandet till nästan 13 miljoner kronor. I dagens försäkranssystem är det alltså möjligt att köpa stora mängder högbeskattade varor skattefritt. Den som är beredd att missbruka systemet kan därför räkna med stora intäkter på kort tid. För att ett sådant system inte skall inbjuda till fusk måste kontrollen av de som använder systemet vara både effektiv och preventiv. Som kommer att framgå nedan är det inte fallet med dagens försäkranssystem.

Som framgått av den tidigare redogörelsen innehåller dagens system ett antal brister. På energiområdet är i princip hela försäkranssystemet en affär mellan upplagshavarna och de som lämnar försäkran. De senare finns inte registrerade och en kontroll kan därför bara ske i samband med en revision hos upplagshavaren. Den som får köpa alkohol skattefritt behöver inte heller vara registrerad hos beskattningsmyndigheten. Reglerna om skattskyldighet när varor används på felaktigt sätt riskerar därmed att bli tämligen meningslösa när man inte vet vilka som kan omfattas. Det är

således främst kontrollen av de som använder systemet som inte är tillfredsställande.

Ett annat problem med dagens system är att beskattningsmyndigheten inte kan hindra oseriösa aktörer från att använda sig av möjligheten till skattefria inköp. Personer som upprepade gånger gjort sig skyldiga till skattebrott kan alltså utan problem köpa bränsle utan skatt bara genom att lämna en försäkran om bränslets användning. På bränsleområdet är försäkranssystemet öppet för alla eller med andra ord lagstiftaren har inte pekat ut vilka som har rätt att köpa bränsle utan skatt. Det beror på att upplagshavarna får avdrag för skatten om bränslet sålts för förbrukning för ett visst ändamål. Det ankommer dock inte på upplagshavarna att, annat än i uppenbara fall, göra en bedömning av om köparen verkligen skall använda bränslet till det ändamål han uppger i sin försäkran (se prop. 1997/98:18 s. 16 f). På bränsleområdet är alltså upplagshavarnas ansvar för att systemet inte missbrukas minimalt, låt vara att många upplagshavare säkert tar ett större ansvar än vad lagstiftningen kräver. Problemet är alltså att systemet inte är individualiserat utan att skattefri försäljning får äga rum för vissa ändamål.

Vidare kan den som hanterar alkohol på ett felaktigt sätt fortsätta att göra skattefria inköp så länge som tillståndet hos Läkemedelsverket inte är återkallat. Beskattningsmyndigheten kan naturligtvis uppmärksamma Läkemedelsverket på att åtgärder måste vidtas. Detta kan dock ta tid och med tanke på de mycket stora skattebelopp som den tekniska spriten omfattar, bör åtgärder kunna sättas in så fort som möjligt. Ett tillstånd enligt lagen om försäljning av teknisk sprit m.m. (LFT) att köpa alkohol kan vidare endast återkallas om tillståndshavaren brutit mot bestämmelser i nämnda lag eller föreskrifter meddelade med stöd av lagen. Med hänsyn härtill och till att syftet med LFT inte är skattekontroll är det långt från säkert att tillstånd enligt LFT går att återkalla p.g.a. av att tillståndshavaren inte sköter sina åligganden på skatteområdet. I många fall är det säkert möjligt, t.ex. där sprit köpts in för tekniska ändamål men använts för konsumtion. Beskattningsmyndigheten har dock ingen egen möjlighet att hindra personer från att fortsätta köpa alkohol skattefritt.

När det gäller bränsle finns det inga möjligheter att hindra en person, som regelmässigt använder obeskattat bränsle för skattepliktiga ändamål, från att fortsätta att köpa bränsle skattefritt. Genom en försäkran till upplagshavaren kan bränslet köpas skattefritt och upplagshavaren är i de allra flesta fall fredad från skattekrav för sin försäljning.

*Bör försäkranssystemet ersättas med ett system med skattebefriade förbrukare?*

*Ekobrottsmyndigheten* motsätter sig att ett system med godkända skattebefriade förbrukare införs. Myndigheten förordar i stället ett system där upplagshavarna dels ges ett större ansvar för att skattefria varor hamnar hos rätt person eller på rätt plats, dels varje månad skall lämna uppgift till beskattningsmyndigheten om hur stora kvantiteter varor som sålts skattefritt och till vem. Myndigheten tillstyrker dock utredningens förslag att upplagshavarnas rätt till avdrag för skatt förutsätter att varorna tagits emot av en skattebefriad förbrukare.

Enligt dagens regler är det endast den som har tillstånd från Läkemedelsverket att köpa minst 25 kilogram alkohol under ett kalenderår som mot försäkran kan köpa alkoholvaror utan skatt (se 31 e § LAS). Syftet med regleringen av försäljningen av teknisk sprit i LFT är att kunna påverka och kontrollera att spriten inom landet köps och används inom ramen för vad lagstiftaren avsett, dvs. användning för tekniska m.fl. ändamål. Som nämnts ovan kan ett tillstånd enligt LFT endast återkallas om tillståndshavaren bryter mot bestämmelser i lagen eller föreskrifter som meddelats med stöd av lagen. Nuvarande regelverk ger alltså inte beskattningsmyndigheten någon möjlighet att bestämma vilka aktörer som skall ingå i försäkranssystemet. Det innebär att myndigheten inte har någon möjlighet att hindra personer, som missköter sig i förhållande till skattelagstiftningen, från att fortsätta att köpa alkohol utan skatt. Detta kan bara ske genom att Läkemedelsverket återkallar tillståndet i fråga. Även om tillstånden från Läkemedelsverket gör att det är möjligt för beskattningsmyndigheten att skaffa sig information om vilka som omfattas av försäkranssystemet i LAS bör myndigheten ges ett större inflytande över systemet, inte minst mot bakgrund av de stora skattebelopp som belöper på den obeskattade spriten.

Försäkranssystemet i LSE bygger inte på att köparen har något tillstånd utan den som uppger att han skall använda bränslet för ett skattefritt ändamål får mot försäkran köpa det skattefritt. I fråga om skattefria inköp av bränsle har alltså systemet med godkända skattebefriade förbrukare den fördelen att lagstiftaren för upplagshavarna klart pekar ut vilka som får köpa bränsle skattefritt. De ändamål som i dag ger rätt till skattefria inköp mot försäkran enligt LSE är, om man bortser från förbrukning i transportmedel, följande, annat ändamål än motordrift eller uppvärmning, förbrukning i metallurgiska processer, växthusuppvärmning i yrkesmässig växthusodling. Utan någon form av godkännande eller registrering kommer det att bli mycket svårt att med någorlunda exakthet peka ut vilka aktörer som har rätt att köpa bränsle skattefritt. Med en regel som enbart föreskriver att den som bedriver viss verksamhet får köpa bränsle skattefritt kan lagstiftaren knappast kräva att upplagshavarna tar ett större ansvar för att skattefritt bränsle hamnar hos rätt aktörer. Det är helt enkelt inte rimligt att kräva att en upplagshavare skall kontrollera om en köpare t.ex. bedriver yrkesmässig växthusodling eller inte. Ett problem med Ekobrottsmyndighetens förslag är alltså att det inte klart pekar ut vilka som har rätt att köpa bränsle utan skatt.

Med Ekobrottsmyndighetens förslag skulle det inte heller vara möjligt att hindra oseriösa aktörer från att använda sig av möjligheten till skattefria inköp. Ett annat problem är att Ekobrottsmyndighetens förslag inte gör det möjligt att hindra den som missbrukar möjligheten att göra skattefria inköp från att fortsätta köpa bränsle skattefritt. Med hänsyn till det nu sagda anser regeringen att Ekobrottsmyndigheten förslag endast löser vissa av de problem som i dag finns med försäkranssystemet. Ekobrottsmyndighetens förslag om att upplagshavare varje månad till beskattningsmyndigheten skall lämna uppgift om leveranser till skattebefriade behandlas i avsnitt 6.4.

Mot bakgrund av ovan angivna förhållanden anser regeringen att dagens system bör ersättas med ett system som bygger på att beskattnings-

myndigheten har kännedom om vilka som köper skattefria varor. De som av olika anledningar inte bör anförtros att köpa varorna skattefritt skall hållas utanför systemet. Vi anser därför att det i LAS och LSE bör införas regler som innebär att skattefria inköp endast kan göras av den som av beskattningsmyndigheten godkänts som skattebefriad förbrukare. Av praktiska skäl kan dock inte försäljning av bränsle till fartyg och luftfartyg omfattas av systemet med skattebefriade förbrukare. Vi återkommer till detta i avsnitt 6.9.

Det bör framhållas att den som inte vill bli godkänd som skattebefriad förbrukare eller som får avslag på sin ansökan kan köpa beskattade varor och i efterhand ansöka om återbetalning av skatten.

Förslaget innebär att företag på alkoholområdet måste ha två tillstånd för att kunna bedriva sin verksamhet, dels ett tillstånd från Läkemedelverket för att över huvud få köpa alkohol, dels ett godkännande från beskattningsmyndigheten för att få köpa alkoholen utan skatt. Det är självfallet mindre lämpligt att företag behöver tillstånd från två olika myndigheter för att kunna bedriva sin verksamhet. Det bör dock hållas i minnet att de båda regleringarna delvis har olika syften. Kontrollbehoven sammanfaller dock i många fall och regeringen avser därför att återkomma med förslag som så långt som möjligt rationaliserar och samordnar de båda kontrollsystemen.

Försäkranssystemet i LAS omfattar inte skattefria leveranser av alkoholvaror för vetenskapliga ändamål och inte heller leveranser till sjukhus och apotek för medicinska ändamål (se 20 § första stycket 1). Från kontrollmässiga utgångspunkter saknas det skäl att låta systemet med skattebefriade förbrukare omfatta nämnda leveranser. Skattefria leveranser av alkoholvaror för vetenskapliga ändamål bör dock bara få ske till högskolor och universitet. Andra än högskolor och universitet, som använder alkoholvaror för vetenskapliga ändamål, måste alltså ansöka om att bli godkända som skattebefriade förbrukare för att kunna köpa varor utan skatt. I likhet med vad som skall gälla för skattebefriade förbrukare kommer universitet, högskolor, sjukhus och apotek att bli skattskyldiga om varorna används för andra ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten (se 32 § första stycket förslaget till ändring i LAS och 8 § första stycket LAS).

Genom att ett tillståndssystem införs får beskattningsmyndigheten kontroll över vilka aktörer som använder skattefria varor. Det innebär att revisioner och annan granskning kan riktas direkt mot dessa. Eftersom ett godkännande skall kunna återkallas under vissa förutsättningar skapas också en press på aktörerna att sköta sig. De riskerar annars att åka ut ur systemet och får då nöja sig med att söka återbetalning i efterhand, vilket i många fall kan innebära ekonomiska problem.

I beskattningsmyndighetens beslut om godkännande skall för det första anges för vilka ändamål varorna får användas. För bränslenas del bör det också i besluten framgå vilka bränslen som kan komma i fråga för befrielse och, eftersom det inte alltid är fråga om hel skattebefrielse, hur stor befrielsen skall vara. När det gäller den tekniska användningen av alkohol finns bara hel skattebefrielse. Reglerna om hur beskattningsmyndighetens beslut skall vara utformade är inte av sådan karaktär att de behöver ges i lag utan de kan finnas i förordning.

### *Vilka skall kunna godkännas som skattebefriade förbrukare?*

Som framgår av avsnitt 6.1.3 är det mycket stora skattebelopp som belöper på de varor som i dag omfattas av försäkranssystemet. Det bör därför ställas höga krav på den som skall godkännas. Skattebefriade förbrukare kan jämföras med dem som har tillstånd att proviantera obeskattade tobaks- och alkoholvaror enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg. I förarbetena till den lagen anges att de som får ett tillstånd till proviantering i mycket är att jämföras med upplagshavare och att samma krav bör gälla för den som får tillstånd till proviantering som för den som godkänns som upplagshavare (se prop. 1998/88:86 s. 81).

Kraven på lämplighet bör vara lika stora för den som ansöker om att bli godkänd som skattebefriad förbrukare. I likhet med vad som gäller för upplagshavare bör därför endast den som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig kunna godkännas.

Utredningen föreslår att endast den som i betydande omfattning använder skattebefriade varor skall kunna godkännas som skattebefriad förbrukare. Enligt utredningen får förbrukningen normalt anses betydande om skattebeloppet uppgår till 15 000 kr. Skälen för utredningens förslag är att systemet endast bör omfatta företag, som skulle drabbas av likviditetsproblem, om de tvingades köpa varorna med skatt och ansöka om återbetalning i efterhand. *Fiskeriverket, Sveriges Fiskares Riksförbund, Lantbrukarnas Riksförbund* och *Trädgårdsnäringens Riksförbund* avstyrker förslaget och anför att små företag som inte uppfyller kravet kommer att drabbas av betydande likviditetspåfrestningar i förhållande till sina inkomster.

Dagens försäkranssystem på bränsleområdet innehåller ingen begränsningsregel, dvs. även företag med mycket låg bränsleförbrukning kan köpa sitt bränsle skattefritt. I ett system där beskattningsmyndigheten i förväg skall godkänna företagen som skattebefriade förbrukare kan det emellertid finnas skäl att begränsa antalet företag som kan komma i fråga för ett godkännande. Regeringen är dock tveksam till att bestämma gränsen med utgångspunkt från eventuella likviditetsproblem. För att en sådan gräns skall bli rättvis krävs att hänsyn inte enbart tas till hur stort skattebelopp förbrukningen motsvarar utan för att bedöma likviditetspåfrestningen måste skattebeloppet sättas i relation till företagets omsättning. Det finns därför risk för att en gräns grundad på likviditetsproblem kommer att leda till komplicerade prövningar och många överklaganden. Regeringen är därför inte beredd att gå vidare med utredningens förslag.

Enligt regeringens mening bör man vidare ställa sig frågan om det över huvud är nödvändigt att förse systemet med godkända skattebefriade förbrukare med en nedre beloppsgräns. För det första bör det framhållas att en gräns inte kommer att vara avgörande för om ett företag skall få skattebefrielse eller inte utan endast om företaget skall få skattebefrielsen direkt vid inköpet eller i efterhand genom återbetalning. Fördelen med att omfattas av systemet är alltså att man slipper ligga ute med skatten i väntan på återbetalning.

Ur administrativ synvinkel är knappast ett återbetalningssystem att föredra framför ett system med godkända skattebefriade förbrukare. De

företag som i dag har rätt till återbetalning, t.ex. industriföretag, ansöker om återbetalning kvartalsvis. Det innebär alltså fyra ansökningar per företag och år. Med sedvanlig handläggning och kontroll torde det innebära att ett återbetalningssystem är ungefär lika resurskrävande som ett system med godkända skattebefriade förbrukare. När det sedan gäller kontrollaspekterna bör det framhållas att möjligheterna att missbruka ett återbetalningssystem ingalunda är små. Det är nämligen svårt för beskattningsmyndigheten att upptäcka felaktigheter utan att kontrollera uppgifterna i ansökan. Det kan t.ex. visa sig nödvändigt att genom föreläggande inhämta uppgifter från en bränsleleverantör om hur mycket bränsle denne levererat till sökanden under den period ansökan avser. Därutöver kan det krävs att beskattningsmyndigheten genomför en revision hos sökanden för att kontrollera att t.ex. bränsle som köpts skattefritt har använts för ett skattefritt ändamål. Först efter nu nämnda kontroller kan beskattningsmyndigheten vara tillräckligt säker på att uppgifterna i en ansökan är riktiga. Med hänsyn till det nu sagda anser regeringen att det varken finns administrativa skäl eller kontrollskäl för att tvinga mindre företag att använda sig av ett återbetalningssystem.

Det finns vidare inte skäl att känna oro för att systemet med skattebefriade förbrukare skulle bli alltför omfattande om även mindre företag får möjlighet att ansöka om godkännande. Många mindre företag kommer nämligen sannolikt att anse att deras bränsleförbrukning är för låg för att det med hänsyn till de krav som ställs på de skattebefriade förbrukarna, som t.ex. lagerbokföring, skall vara värt att ansöka om ett godkännande. Dessa företag kommer alltså att välja att i efterhand ansöka om återbetalning av skatten.

Mot bakgrund av ovan angivna förhållanden anser regeringen att systemet med skattebefriade även skall vara öppet för företag som förbrukar förhållandevis små mängder bränsle eller alkohol.

#### *Särskilda regler för yrkesfiskare*

*Fiskeriverket* och *Sveriges Fiskares Riksförbund* anser att fiskets skattebefrielse bör bygga på innehavet av yrkesfiskelicens eller fartygstillstånd, dvs. att de som har licens eller tillstånd skall få köpa bränslet skattefritt utan att vara godkända som skattebefriade förbrukare.

Enligt LSE tas ingen skatt ut på bränslen som förbrukas i skepp som används yrkesmässigt. Fiskare som använder skepp, dvs. fartyg vars skrov har en högst längd av minst tolv meter och en största bredd av minst fyra meter, kan köpa bränsle utan skatt mot att de lämnar en försäkran om att bränslet skall förbrukas i skepp när skeppet inte används för privat ändamål. När det gäller båtar, dvs. annat fartyg än skepp, krävs det att fiskaren har ett fartygstillstånd för båten enligt fiskelagen (1993:787) för att få köpa bränsle utan skatt.

Enligt fiskelagen krävs yrkesfiskelicens för att bedriva yrkesmässigt fiske. Yrkesfiskelicens kan beviljas den för vars försörjning fisket är av väsentlig betydelse, om fisket har anknytning till svensk fiskenäring. En licens får återkallas, om den har meddelats på grund av felaktiga uppgifter i ansökan eller om licensinnehavaren vid upprepade tillfällen överträtt

bestämmelser om fiske. Vidare krävs tillstånd för att få använda ett fartyg i yrkesmässig fiskeverksamhet, s.k. fartygstillstånd.

En fördel med en sådan lösning som Fiskeriverket och Sveriges Fiskares Riksförbund förordar är att fiskarna inte skulle behöva dels licens och tillstånd från Fiskeriverket, dels ett godkännande från beskattningsmyndigheten för att kunna bedriva sin verksamhet. Dessutom föreslås i avsnitt 6.9.2 att skattefri försäljning av bränsle till skepp skall få ske till mottagare som inte är skattebefriade förbrukare. Detta skall även gälla svenska skepp och alltså inte bara utländska. För fiskare, som använder skepp i sin verksamhet, kommer det alltså vara möjligt att köpa bränsle skattefritt utan att vara godkänd som skattebefriad förbrukare. Från kontrollsynpunkt saknas det därför skäl att hindra svenska fiskare från att på ett smidigt sätt kunna köpa bränsle utan skatt.

En utgångspunkt bör vara att undvika att olika regler kommer att gälla för en fiskares fartyg. Detta kan uppnås genom att den som har yrkesfiskelicens skall anses godkänd som skattebefriad förbrukare för förbrukning av bränsle i såväl skepp som båtar med fartygstillstånd enligt fiskelagen. Ett annat sätt är att låta båtar med fartygstillstånd omfattas av samma regler som skepp, dvs. skattefri försäljning av bränsle till båtar med fartygstillstånd skall även få ske till mottagare som inte är godkända skattebefriad förbrukare. Vid en samlad bedömning och då särskilt med beaktande av de regler som föreslås för skepp anser regeringen att även båtar med fartygstillstånd enligt fiskelagen bör omfattas av nämnda regler. Det innebär att en fiskare som använder en båt med fartygstillstånd kommer att kunna köpa bränsle skattefritt utan krav på att vara godkänd som skattebefriad förbrukare. Upplagshavarna kommer att få avdrag för skatt på bränsle som tagits emot för förbrukning i en sådan båt. Vad detta innebär utvecklas i avsnitt 6.9.2.

*Bör systemet med skattebefriade förbrukare även omfatta företag som enligt dagens regler inte har rätt att mot försäkran köpa varor utan skatt?*

*Sveriges Industriförbund och Svensk Industriförening* anser att industrin även skall omfattas av systemet med skattebefriade förbrukare. *Lantbrukarnas Riksförbund* har samma inställning i fråga om företag som driver jordbruks-, skogsbruks- och vattensbruksverksamhet. Regeringen anser att det finns skäl att överväga om systemet även bör omfatta industrin och jordbruket. Utredningen har dock inte haft i uppdrag att överväga om rätten att köpa bränsle skattefritt skall utvidgas till fler sektorer och inte heller självmant tagit upp frågan. Frågan behöver därför utredas och då särskilt vilka offentlig-finansiella effekter en utvidgning skulle leda till. Med hänsyn härtill är regeringen för närvarande inte beredd att föreslå att systemet med skattebefriade förbrukare även skall omfatta industrin och jordbruket. Regeringen kommer att återkomma i frågan efter det svenska ordförandeskapet i EU.

## Sammanfattning och ikraftträdande

Sammanfattningsvis föreslår alltså regeringen ett system där endast den som är godkänd av beskattningsmyndigheten skall få köpa bränsle eller alkohol skattefritt. Endast den som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig skall kunna godkännas som skattebefriad förbrukare. Kravet att man måste vara godkänd som skattebefriad förbrukare för att få köpa alkoholvaror utan skatt skall dock inte gälla för universitet, högskolor, apotek eller sjukhus. Detsamma skall gälla för försäljning till båtar med fartygstillstånd enligt fiskelagen. Det nya systemet föreslås träda i kraft den 1 oktober 2001.

### 6.4 Upplagshavarens rätt till avdrag vid skattefri försäljning, m.m.

**Regeringens förslag:** Upplagshavares och andra skattskyldigas rätt till avdrag förutsätter att varorna tas emot av en skattebefriad förbrukare.

**Utredningens förslag** stämmer överens regeringens.

**Remissinstanserna:** *Länsrätten i Dalarnas län, Tullverket och Sveriges Redarförening* har inga invändningar mot förslaget. *Riksskatteverket* anser att det bör övervägas om upplagshavare skall ha direktåtkomst till registeruppgifter om godkända skattebefriade förbrukare. *Ekobrottsmyndigheten* anser att upplagshavare, i samband med den månatliga skatteredovisningen, på särskilt fastställt formulär skall redovisa de poster för vilka avdrag yrkas. På formuläret skall den skattebefriade förbrukarens namn och person- eller organisationsnummer anges samt hur stora mängder som sålts till varje förbrukare. *Läkemedelsverket, Sveriges Industrieförbund, Svensk Industrieförening, Sveriges Försäkringsförbund* och *Swedish Match North Europe* tillstyrker förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Reglerna om upplagshavares och andra skattskyldigas befrielse från skatt vid försäljningen skall vara direkt kopplade till att försäljning skett till en skattebefriad förbrukare. I dagens system skiljer sig LAS och LSE åt på det sättet att skattefriheten i LAS åstadkoms genom att skattskyldigheten inte inträder, medan avdragsrätt används i LSE. Reglerna på detta område bör vara lika i de båda lagarna. Enligt regeringens uppfattning bör skattefrihet genom avdragsrätt väljas. Avdragen redovisas nämligen varje månad i deklarationen och det bör göra det lättare för beskattningsmyndigheten att välja ut kontrollvärda objekt. Ett förslag om att skattefriheten skall uppnås genom avdrag lämnas i avsnitt 5.1.

Rätten till avdrag bör utformas på samma sätt som rätten till avdrag för alkohol- och tobaksvaror som tagits emot av någon som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg (32 § e och f LTS och LAS). Enligt LTS och LAS får en upplagshavare göra avdrag för skatt på varor som tagits emot av någon som har tillstånd enligt lagen om proviantering. I förarbetena uttalades att rätten till avdrag inträder i samma stund som tillståndshavaren tar varorna i besittning och

att avdrag inte medges om varorna av någon anledning försvinner under transporten (se prop. 1998/99:86 s 97). För varor som säljs till en skattebefriad förbrukare bör alltså motsvarande gälla. Reglerna för upplagshavarnas och andra skattskyldigas rätt till avdrag blir på detta sätt tydliga. De skall säkerställa att varorna tas emot av en som godkänts som skattebefriad förbrukare i enlighet med vad som gäller för dennes godkännande.

I likhet med utredningen anser regeringen att det bör ställas krav på att det hos en upplagshavare enkelt går att se vilka skattebefriade förbrukare som köper varor hos honom. Bestämmelser om att det hos en upplagshavare enkelt skall gå att se vilka skattebefriade förbrukare som köper varor hos honom kan också meddelas i förordning genom verkställighetsföreskrifter. När det gäller verkställighetsföreskrifter kan regeringen uppdraga åt en myndighet att meddela sådana föreskrifter. Regeringen har för avsikt att bemyndiga Riksskatteverket att meddela föreskrifter i nu aktuella fall.

*Ekobrottsmyndigheten* föreslår att upplagshavare varje månad på särskilt fastställt formulär skall lämna uppgift till beskattningsmyndigheten om hur stora mängder varor som sålts till skattebefriade förbrukare. Myndigheten anför att med en sådan uppgiftsskyldighet kommer beskattningsmyndigheten att kunna ingripa på ett tidigt stadium eftersom beskattningsmyndigheten snabbt kommer att få indikationer på onormalt stora inköp. Ekobrottsmyndigheten menar också att en sådan uppgiftsskyldighet skulle vara preventiv eftersom enbart vetskapen om att beskattningsmyndigheten har tillgång till uppgifterna kommer att verka avhållande på de som är beredda att missbruka systemet.

Vad Ekobrottsmyndigheten föreslår är alltså att upplagshavare varje månad skall lämna kontrolluppgifter om leveranser till skattebefriade förbrukare. Syftet med att ta in uppgifterna är att kontrollera de skattebefriade förbrukarna. På punktskatteområdet finns det i dag inga regler om att skattskyldiga eller andra skall lämna kontrolluppgifter. Beskattningsmyndigheten får dock förelägga den som är bokföringsskyldig eller annan juridisk person än dödsbo att lämna kontrolluppgift om tredje man (se 3 kap. 5 § LPP). Denna bestämmelse innebär att beskattningsmyndigheten kommer att kunna förelägga upplagshavare att lämna kontrolluppgifter om leveranser till skattebefriade förbrukare. Frågan blir då närmast om befogenheten att inhämta kontrolluppgifter är tillräcklig eller om nämnda befogenhet behöver kompletteras med en skyldighet för upplagshavare att varje månad lämna uppgifter om leveranser till skattebefriade förbrukare.

För att en sådan uppgiftsskyldighet som Ekobrottsmyndigheten föreslår skall bli effektiv krävs att beskattningsmyndigheten har både resurser och rutiner för att analysera uppgifterna. Det innebär att samtliga uppgifter måste gås igenom och analyseras. På alkohol- och bränsleområdet finns det cirka 600 upplagshavare, låt vara att långt ifrån samtliga kommer att leverera varor till skattebefriade förbrukare. De som levererar varor till skattebefriade förbrukare skall dock enligt Ekobrottsmyndighetens förslag varje månad lämna uppgifter om leveranser till uppskattningsvis 7 500 skattebefriade förbrukare. Beskattningsmyndigheten skulle alltså varje månad få hantera och analysera en ansenlig mängd uppgifter, varav

merparten kanske inte ens kommer att ge några uppslag till kontroller. Det finns därför en risk för att Ekobrottsmyndigheten förslag skulle bli mycket resurskrävande utan att effektiviteten i kontrollverksamheten ökar i motsvarande mån.

Att regelbundet ta in uppgifter kan vidare leda till att kontrollinsatserna styrs till andra områden än där behovet för tillfället är som störst. Bara förekomsten av uppgifterna kan alltså leda till att beskattningsmyndigheten kommer att använda en oproportionerligt stor del av resurserna till att kontrollera skattebefriade förbrukare. Därmed inte sagt att skattebefriade förbrukare inte är viktigt kontrollområde utan bara att kontrollbehovet till och från kan vara större på andra områden.

En upplagshavare skall i sin deklaration yrka avdrag för skatt på varor som tagits emot av skattebefriade förbrukare. Beskattningsmyndigheten kommer alltså att kunna förelägga upplagshavare, som redovisar onormalt stora avdrag, att lämna kontrolluppgifter om leveranser till skattebefriade förbrukare i syfte att kontrollera förbrukarna. Det bör tilläggas att beskattningsmyndigheten självfallet kommer att kunna förelägga samtliga upplagshavare att för en viss given tidsperiod lämna kontrolluppgifter om leveranser till skattebefriade förbrukare. En sådan åtgärd skulle t.ex. kunna vara effektiv kort efter systemets ikraftträdande eller när det av andra skäl är påkallat från kontrollsynpunkt. Inget hindrar heller att beskattningsmyndigheten regelbundet, t.ex. varje kvartal eller år, förelägger samtliga upplagshavare att lämna kontrolluppgifter.

Med hänsyn till det ovan sagda anser regeringen att fördelarna med Ekobrottsmyndighetens förslag inte uppväger nackdelarna, inte minst mot bakgrund av att beskattningsmyndigheten redan har möjlighet att ta in uppgifter när det är påkallat från kontrollsynpunkt. Vår bedömning är alltså att beskattningsmyndigheten kommer att kunna kontrollera de skattebefriade förbrukarna på ett effektivt sätt med nuvarande kontrollbefogenheter. Vi är därför inte beredda att gå vidare med Ekobrottsmyndighetens förslag.

*Riksskatteverket* anser att det bör övervägas om upplagshavare skall få ha direktåtkomst till registeruppgifter om skattebefriade förbrukare. I prop. 2000/01:33 Behandling av personuppgifter inom skatt, tull och exekution föreslår regeringen en ny lag om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet. Enligt 2 kap. 9 § i förslaget får en enskild endast ha direktåtkomst till uppgifter om sig själva under förutsättning att uppgifterna får lämnas ut till honom och regeringen meddelat föreskrifter om det. Det är alltså inte möjligt för enskilda att ha direktåtkomst till uppgifter om andra än sig själva. Den fråga som Riksskatteverket tar upp har alltså nyligen behandlats och det saknas därför skäl att nu överväga frågan på nytt.

## 6.5 Särskilda bokföringsregler

**Regeringens förslag:** Den som godkänts som skattebefriad förbrukare skall ha en bokföring som är utformad så att verksamheten kan kontrolleras.

**Utredningens förslag** stämmer överens med vårt.

**Remissinstanserna:** *Länsrätten i Dalarnas län, Tullverket och Sveriges Redarförening* har inga invändningar mot förslaget. *Läkemedelsverket, Svenska Petroleum Institutet, Sveriges Industriförbund, Svensk Industriförening, Swedish Match North Europe* och *Sveriges Försäkringsförbund* tillstyrker förslaget. *Sveriges Fiskares Riksförbund* anser att det inte förefaller genomtänkt att införa krav på ytterligare en typ av bokföring utöver det krav som gäller enligt bokföringslagen.

**Skälen för regeringens förslag:** För att kontrollen av systemet skall bli effektiv bör aktörerna åläggas att ha en bokföring som gör det möjligt att kontrollera verksamheten. I vart fall bör bokföringen vara utformad så att det klart framgår hur stora mängder av skattefria varor som köpts in, förbrukats för det skattefria ändamålet och som finns i lager, dvs. det bör finnas en lagerbokföring. Kravet på lagerbokföring skall dock endast gälla för förbrukare som i större omfattning lagrar skattefria varor. Det innebär dock inte att de som lagrar i mindre omfattning eller inte alls helt slipper krav på att ha kontroll över hur stora mängder skattefria varor som köps in och vad dessa används till. I dessa fall är det dock tillräckligt med en anteckningsskyldighet. Vad som är aktuellt i dessa fall är att utöver bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen (1999:1078) ålägga förbrukarna att löpande anteckna hur stora mängder skattefria varor som köps in och vad dessa används till. Detta är för övrigt något som företagen måste göra redan i dag för att korrekt kunna redovisa skatten på varor som köps in skattefritt men som används för något annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten.

Enligt bokföringslagen (BFL) skall inköp bokföras löpande. Däremot finns inget krav enligt BFL om att bokföring måste ske på artikelnivå, dvs. i förevarande fall inköp av obeskattad olja eller alkohol. För att klara av detta måste ett extra konto läggas upp i bokföringen och vid varje inköpstillfälle måste en extra bokföringskontering göras. När det gäller förbrukningen finns det inget krav enligt BFL på löpande bokföring. Däremot måste enligt BFL vid varje bokslut årets förbrukning fastställas för att få fram de kostnader som ska belasta resultatet.

Vid en renodlad lagerbokföring skall förbrukningen i stället grunda sig på en löpande redovisning av den faktiska förbrukningen. För t.ex. ett växthusföretag skulle detta kräva en löpande redovisning av oljeförbrukningen. Rent praktiskt måste det finnas en särskild mätare på oljepumpen från vilken man löpande kan avläsa förbrukningen.

Kravet på lagerbokföring innebär att företagen måste redovisa inköp och förbrukning löpande. De alternativ man kan tänka sig är daglig, veckovis eller månadsvis redovisning. Vid exempelvis daglig redovisning måste varje dags förbrukning av obeskattade varor läsas av och noteras i en journal eller liknande. Där skall också noteras inköp av olja och uttag av olja för något skattepliktigt ändamål. Vidare måste avstämningar göras genom fysisk inventering. Från kontrollsynpunkt är det inte nödvändigt att ställa krav på daglig eller veckovis redovisning. För att uppnå syftet med kravet på lagerbokföring är det alltså tillräckligt att kräva månadsvis redovisning.

Försäkranssystemet för alkohol omfattar endast den som har tillstånd från Läkemedelsverket att köpa minst 25 kilogram alkohol under ett kalenderår. Den som har tillstånd skall enligt Läkemedelverkets verkställighets- och denatureringsföreskrifter för teknisk sprit m.m. (LVFS 1995:2) föra anteckningar över inköp, förbrukning och lager av teknisk sprit. Dessutom skall lagret inventeras med lämpliga intervall (se 10 §). För de företag som i dag har möjlighet att utnyttja försäkranssystemet på alkoholområdet finns alltså redan krav på lagerbokföring. Dessa företag har med andra ord redan en bokföring som möjliggör kontroll av verksamheten och uppfyller därmed redan de krav på bokföringen som nu föreslås.

De närmare föreskrifterna om hur bokföringen skall vara utformad kan meddelas i förordning genom verkställighetsföreskrifter. När det gäller verkställighetsföreskrifter kan regeringen uppdra åt myndighet att meddela sådana föreskrifter. Regeringen har för avsikt att bemyndiga Riksskatteverket att meddela föreskrifter om hur bokföringen skall vara utformad.

När det gäller invändningen från *Sveriges Fiskares Riksförbund* föreslås i avsnitt 6.3 och 6.9.2 att skattefri försäljning av bränsle till skepp eller båt med fartygstillstånd enligt fiskelagen skall få ske till mottagare som inte är godkända som skattebefriade förbrukare. Fiskare, som använder skepp eller båtar med fartygstillstånd, kommer alltså inte att behöva ansöka om att bli godkända som skattebefriade förbrukare för att få möjligt att köpa bränsle skattefritt. Det innebär i sin tur att kravet på lagerbokföring inte kommer att gälla för sådana fiskare, såvida de inte självmant ansöker om att bli godkända som skattebefriade förbrukare. Det bör tilläggas att enligt dagens försäkranssystem är det inte möjligt att mot försäkran köpa bränsle utan skatt för yrkesmässig användning i båtar utan fartygstillstånd. Fiskare som använder sådana båtar kommer precis som i dag att vara hänvisade till att ansöka om återbetalning i efterhand.

## 6.6 Skattefrihet för varor som förvärvas från andra EU-länder

**Regeringens förslag:** Den som är godkänd som skattebefriad förbrukare och är registrerad som varumottagare får göra avdrag för skatt på alkoholvaror som förbrukats för ett skattefritt ändamål.

**Utredningen** föreslår ingen avdragsrätt för skattebefriade förbrukare.

**Remissinstanserna** tar inte upp frågan.

**Skälen för regeringens förslag:** Enligt LSE har samtliga skattskyldiga rätt att göra avdrag för skatt på bränsle som använts för något skattefritt ändamål (se 7 kap LSE). Någon ändring härvidlag föreslås inte i det här ärendet (se 7 kap. förslaget till lag om ändring i LSE). Det innebär att den som vill köpa bränsle från en utländsk upplagshavare kan göra det i egenkap av varumottagare och sedan yrka avdrag för skatten i takt med att varorna förbrukas för något skattefritt ändamål.

Som framgår av avsnitt 4.7.3 inträder skattskyldigheten för varumottagare när han tar emot varorna. Han behöver dock betala skatten först i

och med att den skall deklarerars. För en registrerad varumottagare innebär det att de varor han tar emot en månad skall redovisas och betalas senast den tjugonde i månaden efter. En oregistrerad varumottagare måste dock redovisa och betala skatten senast fem dagar efter den dag då han tog emot varorna. Det innebär att en oregistrerad varumottagare endast kan yrka avdrag för skatten på de varor som förbrukats under de fem första dagarna efter mottagandet. En registrerad varumottagare kan däremot yrka avdrag för skatten på varor som förbrukats under redovisningsperioden, dvs. den kalendermånad då varorna togs emot. Det kan naturligtvis tänkas att varorna inte förbrukas under samma redovisningsperiod som de tagits emot från den utländske upplagshavaren. Avdrag för skatt på sådana varor kan dock medges för senare redovisningsperioder, givetvis under förutsättning att de förbrukats under den period som avdraget avser. Överstiger avdragen för en redovisningsperiod skattens bruttobelopp för perioden, skall det överskjutande beloppet återbetalas. Det nu sagda innebär att en registrerad varumottagare förr eller senare kommer att få dra av skatten på samtliga varor som förbrukats för något skattefritt ändamål. Detta gäller även den oregistrerade varumottagaren. Reglerna för deklaration, betalning och återbetalning av skatt finns i 2 kap. och 5 kap. LPP.

På energiområdet finns det alltså redan i dag regler som gör det möjligt för svenska företag att köpa varor från utländska upplagshavare och ändå få del av den skattefrihet som gäller för vissa användningsområden. Motsvarande möjlighet finns dock inte på alkoholområdet. Detta hänger ihop med att enligt LAS är det endast upplagshavare som har rätt att göra avdrag för skatt på varor som använts för ett skattefritt ändamål. För att inte utländska upplagshavare skall missgynnas bör det därför införas en avdragsrätt liknande den som finns i LSE.

För att få proviantera alkoholvaror utan skatt krävs tillstånd enligt lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg. Den som har tillstånd kan dock välja att köpa varorna från en utländsk upplagshavare och sedan, i fall han är registrerad varumottagare, yrka avdrag för skatten på varorna i takt med att de förbrukas ombord. Som skäl till att denna avdragsrätt endast skulle gälla för registrerade varumottagare anfördes i prop. 1998/99:86 att beskattningsmyndigheten har möjlighet att avregistrera den som har åsidosatt vad som åligger honom enligt gällande föreskrifter. Någon motsvarande möjlighet finns självfallet inte för den oregistrerade varumottagaren. Den registrerade varumottagaren är dessutom skyldig att varje månad lämna en deklaration, vilket inte gäller för den oregistrerade. Därefter anförde regeringen att med tanke på de stora skattebelopp som det kan röra sig om bör därför avdragsrätten bara komma i fråga för den som är registrerad varumottagare (se s. 63). De skäl som anfördes i prop. 1998/99:86 är även giltiga i det här ärendet. Regeringen föreslår därför att nu aktuell avdragsrätt endast skall gälla för de som är godkända som skattebefriade förbrukare och registrerade som varumottagare. En bestämmelse härom tas in i 33 § LAS.

Det bör påpekas att för att få föra in teknisk sprit till landet krävs införesluttillstånd enligt lagen om försäljning av teknisk sprit m.m. (LFT). Däremot har den som är registrerad som varumottagare rätt enligt alkohollagen (1994:1738) att föra in alkoholdrycker till landet. Som nämnts i avsnitt 6.3 avser regeringen att återkomma med ett förslag som så långt

möjligt rationaliserar och samordnar kontrollsystemen i LAS respektive LFT.

## 6.7 Återkallelse av godkännande som skattebefriad förbrukare

**Regeringens förslag:** Beskattningsmyndigheten får återkalla ett godkännande om förutsättningarna för godkännandet inte längre finns eller om varorna används för annat ändamål än vad som anges i beslutet om godkännande. Vidare får godkännandet återkallas om bokföringen inte är utformad på ett tillfredsställande sätt eller om den som godkänts inte medverkar vid kontroll av verksamheten.

**Utredningens förslag:** stämmer överens med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Länsrätten i Dalarnas län, Tullverket och Sveriges Redarförening* har inga invändningar mot förslaget. *Läkemedelsverket, Sveriges Industriförbund, Svensk Industriförening, Swedish Match North Europe* och *Sveriges Försäkringsförbund* tillstyrker förslaget. *Svenska Petroleum Institutet* tillstyrker förslaget men anser att beskattningsmyndigheten bör vara skyldig att informera upplagshavare om beslut om återkallelse.

**Skälen för regeringens förslag:** Som anförts i avsnitt 6.3 bör det ställas stora krav på den som skall ingå i det nya systemet. Dessa krav skall självfallet uppfyllas under hela den tid som godkännandet gäller. Mer allvarliga missförhållanden bör därför leda till att godkännandet återkallas.

En första återkallelsegrund bör vara att förutsättningarna för godkännande inte längre finns. Detta innebär att återkallelse skall ske om de ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är sådana att ett godkännande inte skulle ha meddelats.

Återkallelse bör också ske om varorna används för annat ändamål än vad som anges i beskattningsmyndighetens beslut. Både LSE och LAS har regler som innebär att skattskyldighet inträder när någon köpt en vara för ett ändamål, som medför skattefrihet, men sedan använder den för ett annat ändamål (4 kap. 1 § 6 LSE och 8 § första stycket 7 LAS). De nu angivna reglerna syftar till att skatt skall tas ut vid en felaktig användning. Reglerna är dock inte tänkta att kunna användas för att skaffa sig en skattecredit. En näringsidkare skall alltså inte kunna ange ett skattefritt ändamål vid inköpet och sedan använda varan för ett annat ändamål och betala skatten vartefter varorna förbrukas. Om det visar sig att den som fått köpa varor skattefritt över huvud taget inte deklarerat skatt vid en felaktig användning bör godkännandet regelmässigt återkallas. Även om användningen har deklarerats bör återkallelse tillgripas om det inte rör sig om ett enstaka tillfälle.

Det bör vidare övervägas om återkallelse skall kunna ske vid två situationer som har att göra med kontrollen av förbrukarna. Det förefaller rimligt att återkallelse skall kunna ske om den som godkänts som skattebefriad förbrukare inte uppfyller kraven på hur bokföringen skall vara ut-

formad eller inte medverkar vid beskattningsmyndighetens kontroll av verksamheten.

De nu angivna återkallelsegrunderna stämmer i allt väsentligt överens med de grunder som gäller för återkallelse av tillstånd till proviantering enligt lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg. I det lagstiftningsärendet ansåg Lagrådet att den återkallelsegrund som gällde medverkan vid skattekontroll borde utgå. Regeringen, som inte ändrade sitt förslag, anförde bl.a. att obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror skulle få hanteras skattefritt utanför den s.k. suspensionsordningen. För att ett sådant system skall vara fiskalt försvarbart måste det innehålla goda kontrollmöjligheter och det är från fiskal synpunkt inte acceptabelt att den som motsätter sig en kontroll skall kunna fortsätta att köpa obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror (se prop. 1998/99:86 s. 85).

Det finns beträffande det nu förslagna systemet lika stort behov av kontroll och av att hålla dem som inte medverkar vid kontroll utanför systemet. Regeringen anser därför att ett godkännande skall kunna återkallas om förbrukaren inte fullgör sina bokföringsskyldigheter eller inte medverkar vid en skattekontroll.

Den som godkänts som skattebefriad förbrukare kan köpa alkohol och bränsle utan skatt. Det är inte rimligt att den som misskött sig och på grund därav fått sitt godkännande återkallat skall kunna fortsätta att köpa produkter skattefritt. Med hänsyn härtill bör ett beslut om återkallelse gälla omedelbart, om inte annat förordnas.

*Svenska Petroleum Institutet* anser att beskattningsmyndigheten bör vara skyldig att informera upplagshavare om beslut om återkallelse. Regeringen anser dock att det inte är lämpligt att införa en lagstadgad uppgiftsskyldighet av nu aktuellt slag. Behovet av information får i stället tillgodoses genom att upplagshavarna, i de fall de är osäkra, kontaktar beskattningsmyndigheten för att kontrollera att den som utger sig för att vara godkänd som skattebefriad förbrukare också är det.

Regeringen föreslår alltså att ett godkännande som skattebefriad förbrukare skall kunna återkallas om, förutsättningarna för godkännande inte längre finns, alkoholen eller bränslet används för annat ändamål än det än som anges i beslutet om godkännande, förbrukaren inte fullgör sina bokföringsskyldigheter eller förbrukaren inte medverkar vid skatterevision.

## 6.8 Ikraftträdande- och övergångsregler

**Regeringens förslag:** De nya bestämmelserna om skattebefriade förbrukare skall träda i kraft den 1 oktober 2001. Den som har ett tillstånd enligt Läkemedelsverket, som innebär att han i dag får köpa alkohol utan skatt mot försäkran, skall under en övergångsperiod anses godkänd som skattebefriad förbrukare.

**Utredningens förslag:** Skiljer sig från regeringens vad gäller tidpunkten för ikraftträdandet.

**Remissinstanserna:** *Kammarrätten i Sundsvall* anser att det ur kontrollsynpunkt torde vara att föredra om tillstånden från Läkemedelsverket

upphörde att gälla i samband med ikraftträdandet och att tillståndshavarna tvingas ansöka om att bli godkända som skattebefriade förbrukare. *Länsrätten i Dalarnas län* har inga invändningar mot förslagen. *Läkemedelsverket* tillstyrker förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** När det gäller alkohol är dagens försäkranssystem kopplat till att den som köper alkoholen har ett tillstånd från Läkemedelsverket. Verkets tillstånd är som regel begränsade till att gälla i tre år. Vidare anges i tillstånden hur stor mängd som får köpas per år, vilken typ av vara som får köpas, t.ex. odenaturerad eller fullständigt denaturerad, samt för vilken användning som rätt till inköp föreligger.

Regeringen delar till viss del *Kammarrätten i Sundsvalls* bedömning att det vore att föredra om det nya systemet med skattebefriade förbrukare kunde träda i kraft med en gång. Vi anser dock att det är nödvändigt att underlätta övergången till det nya systemet och föreslår därför att tillstånd som meddelats av Läkemedelsverket skall gälla som ett godkännande som skattebefriad förbrukare. Den tid och de ändamål som anges i tillståndet skall också gälla. Har någon fått ett tillstånd, som gäller från t.ex. den 1 januari 2000 till utgången av 2002, skall han alltså anses som en skattebefriad förbrukare fram till den sistnämnda tidpunkten. Därefter måste han ansöka hos beskattningsmyndigheten om att bli godkänd som skattebefriad förbrukare. Att ett tillstånd från Läkemedelsverket skall gälla som ett godkännande som skattebefriad förbrukare innebär att tillståndshavaren måste rätta sig efter övriga regler som gäller för den skattebefriade förbrukaren t.ex. reglerna om bokföring. Likaså kan hans övergångsvis gällande godkännande återkallas om förutsättningarna för återkallelse föreligger.

Utredningen föreslår att det nya systemet skall träda i kraft den 1 juli 2001. För att de som omfattas av de nya bestämmelserna och beskattningsmyndigheten skall hinna förbereda sig för det nya regelsystemet föreslår dock regeringen att det nya systemet skall träda i kraft först den 1 oktober 2001.

## 6.9 Förbrukning av bränslen i skepp och flygplan

### 6.9.1 Hur dagens försäkranssystem fungerar i praktiken

Som framgår av avsnitt 6.1.3 står förbrukning i skepp eller flygplan för huvuddelen (runt 2 miljoner m<sup>3</sup> per år) av det bränsle som i dag säljs mot försäkran. Vidare framgår att mer än hälften av detta bränsle avser utrikes trafik. Vid kontakter med oljebranschen har följande framkommit om hanteringen av dessa bränslen.

#### *Skepp*

Det finns kunder som lämnar stående försäkran och sådana som lämnar försäkran varje gång. De större rederierna, t.ex. Finlandsfärjorna, har stående försäkran. För de fartyg som tillfälligt lägger till i Sverige sker de affärsmässiga kontakterna ofta via en mellanhand. Betalningen för oljan sker då via denna mellanhand. Däremot levereras oljan direkt av bolagen

och de ser också själva till att få in försäkran i samband med att båten tankas. Själva försäkran finns på leveranssedeln.

De bolag som utredningen varit i kontakt med gör i mycket liten utsträckning affärer med återförsäljare som inte är upplagshavare. Efter det att en större härva med skattebedrägerier upptäckts i Stockholm, där försäkranssystemet för skepp använts, har de bolag som sysslar med bunkring av skepp skärpt sina rutiner väsentligt. Hos vissa bolag får återförsäljarna köpa bränslet i beskattat skick för att sedan få återbetalning av skatten när de visar upp en försäkran från den som slutligt tagit emot bränslet. Andra bolag låter återförsäljarna köpa bränslet skattefritt. Ofta har då återförsäljaren redan en försäkran från slutförbrukaren men ibland får bolagen den först i efterhand. Återförsäljarnas leveranser sker ofta via egna tankbåtar.

### *Flygplan*

Hanteringens 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 cisterner som är registrerade som skatteupplag och där flera oljebolag kan samlagra bränslet. På t.ex. Arlanda är det sammanlagt sex bolag som samlagrar bränsle i samma utrymme. Där sker också tankningen av flygplanen via pipelines medan det på andra flygplatser sker via tankbilar. Dessa leveranser avser så gott som uteslutande flygfotogen. Bolagen har inte alltid egen personal som sköter själva hanteringen men för varje upplag finns angivna vilka som ansvarar för verksamheten. Oavsett vem som i praktiken gör den slutliga leveransen till planen har oljebolagen hand om den skattemässiga redovisningen.

Vid leveranser direkt in i planens tankar är själva försäkran en leveranssedel som skrivs på av en ansvarig för planet. Varje leverans har alltså en egen försäkran. Leveranssedeln används sedan vid faktureringen men den innehåller också en skrivning om att den som tar emot leveransen försäkrar att bränslet skall användas för drift av planet. Hantering av dessa leveranser medför inga kontrollproblem för bolagen. När väl planet är tankat är det i praktiken omöjligt att göra något annat med bränslet än att driva flygplansmotorerna.

Till lokala flygklubbar och små flygbolag (helikopterbolag, turistflyg m.m.) som utnyttjar flygplatser som saknar reguljär trafik sker bulkleveranser, vilket innebär att en tankbil levererar bränslet till en farmartank eller liknande som flygklubben eller företaget disponerar. Dessa leveranser avser till den helt övervägande delen flygbensin. Ca 8 000 m<sup>3</sup> flygbensin per år förbrukas i Sverige. De som tar emot dessa leveranser lämnar stående försäkran en gång per år. Oljebolagen kontrollerar också att de volymer som anges inte skiftar väsentligt mellan åren och att de verkar rimliga utifrån den förbrukning man kan förvänta sig.

## 6.9.2 Särskilda regler för skepp och flygplan

**Regeringens förslag:** Skattefri försäljning av bränsle till skepp och flygplan skall även kunna ske till en mottagare som inte är godkänd som förbrukare. För att upplagshavare skall få avdrag för skatt på bränsle som levereras till skepp och flygplan skall krävas att bränslet tagits emot för förbrukning i skeppet eller flygplanet.

**Utredningens förslag** stämmer överens med regeringens i fråga om reglerna för skepp. När det gäller flygplan skiljer sig förslagen dock åt eftersom regeringen inte föreslår att skattefria leveranser till flygplan skall begränsas till vissa särskilt angivna flygplatser.

**Remissinstanserna:** *Tullverket* och *Sveriges Redarförening* har inga invändningar mot förslagen. *Luftfartsverket* avstyrker förslaget att begränsa den skattefria försäljningen till vissa flygplatser. *Riksskatteverket* ifrågasätter om det inte bör uppställas krav på att svenska redare skall vara godkända som skattebefriade förbrukare. *Riksrevisionsverket* saknar en analys av problemen med dagens försäkranssystem vad gäller skattefria leveranser till skepp. *Ekobrottsmyndigheten* tillstyrker skärpningen av avdragsregeln för upplagshavare men anser att försäljningen av skattefritt bränsle inte skall få ske via återförsäljare. *Svenska Petroleum Institutet* anser att kravet på att bränslet skall tas emot i skeppet påtagligt minskar risken för att skattefriheten missbrukas. *Kungliga Svenska Aeroklubben* avstyrker förslaget och anför att förslaget är orättvist eftersom skattefri försäljning endast får ske på vissa särskilt angivna flygplatser. *Svenska Allmänflygföreningen* och *Hjelmco Oil* avstyrker förslaget och anför att förslaget är diskriminerande i förhållande till de mindre användarna och flygplatserna. Förslaget hämmar dessutom konkurrensen. *Frivilliga Flygkåren* avstyrker förslaget och anför att förslaget kommer att kraftigt reducera tillgången på bränsle på de flesta av de flygplatser som i dag utgör baser för kårens verksamhet.

### Skälen för regeringens förslag:

#### *Skepp*

Försäljning av bränsle till skepp sker ofta under den korta tid som skeppet ligger i hamn för lastning och lossning. Det rör sig ofta om skepp som angör svenska hamnar endast vid enstaka tillfällen. Det får anses uteslutet att beskattningsmyndigheten skall vara involverad i denna hantering genom att försäljningen skulle vara villkorad av att mottagaren är godkänd som skattebefriad förbrukare. För dessa skepp måste därför särskilda regler finnas.

Ett tänkbart alternativ skulle vara återbetalning. Det skulle dock med all sannolikhet medföra betydande problem för de oljebolag som i dag är verksamma på denna marknad. Ofta finns det möjlighet att skaffa bränsle till skeppet i ett annat land, där skattefriheten medges direkt och man kommer då att undvika att köpa bränsle i Sverige.

Mot bakgrund av ovan angivna förhållanden anser regeringen att även den som inte är godkänd som skattebefriad förbrukare skall kunna köpa bränsle skattefritt för förbrukning i skepp. *Riksskatteverket* har ifrågasatt

om det inte bör krävas att svenska redare skall vara godkända som skattebefriade förbrukare. Regeringen är tveksam till att föreslå en sådan bestämmelse eftersom rederierna, utan att vara godkända skattebefriade förbrukare, ändå alltid kan köpa bränsle skattefritt i ett annat land. Det är dock sannolikt att de större rederierna, som i dag lämnar stående försäkringen, kommer att inordna sig i det nya systemet med skattebefriade förbrukare eftersom det bör underlätta hanteringen mellan rederierna och oljebolagen.

En sak som måste beaktas i sammanhanget är att leveranser till skepp är det område inom det nuvarande försäkranssystemet för bränsle där man funnit mest oegentligheter. Problemet har dock inte varit att bränslen, som har levererats till skepp, därefter hamnat fel. I stället har problemet varit att försäkransblanketter har använts som underlag för avdrag trots att bränslet gått direkt till andra användare. I vissa fall är det upplagshavare som missbrukat systemet. I lika hög utsträckning är det dock mellanhänder, som genom att visa upp falska försäkranshandlingar, har kunnat köpa bränsle från upplagshavare utan skatt och därefter levererat bränslet till helt andra kunder. Reglerna kring de skattefria leveranserna till skepp måste därför skärpas.

I dagens regel sägs att avdrag medges för bränsle som sålts för förbrukning i skepp. Det kan alltså enligt lagtexten räcka med att upplagshavaren haft uppfattningen att försäljning sker för förbrukning i skepp. Det finns däremot inget uttryckligt krav på att han även skall se till att bränslet hamnar i ett skepp. Det måste därför av lagtexten klart framgå att upplagshavarens rätt till avdrag förutsätter att bränslet faktiskt kommit till skeppet. Rätt till avdrag bör därför endast föreligga om bränslet tagits emot i skeppet. Det stämmer också med den ordning vi föreslagit för leveranser till skattebefriade förbrukare. Däremot bör det inte ställas några krav i lagtexten på att den som tar emot bränslet skall intyga vad det skall användas till. En sådan regel leder snarare fel då den kan tas till intäkt för att det är dokumentet som utlöser upplagshavarens avdragsrätt. Problemet med fusk i dagens försäkranssystem ligger huvudsakligen i att försäkringen i sig fått en alltför stor betydelse för avdragsrätten. Upplagshavarna får i stället, genom att bevara leveranssedlar eller liknande handlingar, se till att de har möjlighet att styrka rätten till avdrag.

Regeringen föreslår alltså att upplagshavare, utöver avdraget för leveranser till skattebefriade förbrukare, skall få avdrag för skatt på bränsle som tagits emot för förbrukning i skepp för annat än privat ändamål. Den som tagit emot bränslet skall, i likhet med vad som gäller i dag, bli skattskyldig om bränslet används för något annat ändamål än fartygsdrift eller för privat fartygsdrift.

Det finns skäl att något beröra frågan om det regler som nu föreslås gör det möjligt att i likhet med vad som sker i dag låta leveransen till slutförbrukaren ske via en återförsäljare. I dagens system blir denna leverans skattefri genom att återförsäljaren förser upplagshavaren med en försäkringen från slutförbrukaren. Ansvar för att omständigheterna kring leveransen är riktiga ligger emellertid hos upplagshavaren eftersom det är han som gör avdrag för skatten på det som levererats.

*Ekobrottsmyndigheten* anför att endast godkända upplagshavare bör få sälja bränsle skattefritt till skepp och att det inte längre bör vara tillåtet

för återförsäljare att som mellanhand sälja bränsle skattefritt. De regler som nu föreslås innebär att avdragsrätt endast föreligger om bränslet har tagits emot i skeppet. Upplagshavarna måste alltså kunna styrka att bränslet levererats in i skeppet. I de fall en upplagshavare själv sköter leveransen till skeppet bör det inte bli några problem att bevisa att bränslet tagits emot i transportmedlet. En upplagshavare som vill undvika att få sina skatteavdrag ifrågasätta bör därför se till att själv ansvara för leveransen. Däremot kan han låta en återförsäljare förmedla själva försäljningen. Det går dock inte att bortse från att den skärpning som nu föreslås innebär att upplagshavare, som inte har full kontroll över sina leveranser till skepp, riskerar att få sina skatteavdrag ifrågasatta. Detta kan i slutändan leda till att de får betala skatt för bränslet. Upplagshavarna kommer självfallet att vara medvetna om riskerna och agera därefter varför det framstår som onödigt att införa ett förbud för upplagshavare att använda sig av mellanhänder eller återförsäljare. Det som nu sagts gäller även leveranser till skepp som disponeras av en godkänd skattebefriad förbrukare. Det bör vidare framhållas att oljebolagen har ett intresse av se till att inte obeskattad olja säljs som motorbränsle eller villaolja eftersom bolagen då skulle förlora marknadsandelar. Mot bakgrund av nu angivna förhållanden är regeringen inte beredd att förbjuda upplagshavare från att använda sig av mellanhänder eller återförsäljare.

### *Flygplan*

I likhet med vad som gäller skeppen sker hanteringen av flygbränsle i stor utsträckning under sådana former att den inte går att passa in i ett system där beskattningsmyndigheten först skall lämna ett godkännande. Även när det gäller flygplan behövs det alltså en regel som gör det möjligt för upplagshavare att, utöver avdraget för leveranser till skattebefriade förbrukare, få avdrag för skatt på bränsle som tagits emot för förbrukning i flygplan. Den som tagit emot bränslet skall i likhet med vad som gäller i dag bli skattskyldig om bränslet används för något annat ändamål än flygplansdrift.

I syfte att motverka skattefusk föreslår utredningen att avdrag för skatt på bränsle som tagits emot för förbrukning i flygplan endast skall medges om bränslet tagits emot på vissa angivna flygplatser. Utredningen föreslår alltså restriktivare regler för flygtrafiken än för sjötrafiken. Vad som ligger bakom denna skillnad i behandling framgår inte av utredningens betänkande. Däremot framhåller utredningen att försäkranssystemet för leveranser till skepp missbrukats i syfte att undandra skatt. Det finns dock ingen uppgift om missbruk vad gäller skattefria leveranser till flygplan. Med hänsyn till det nu sagda och till att det förefaller tveksamt från konkurrenssynpunkt att begränsa möjligheten till skattefria leveranser till vissa flygplatser är regeringen inte beredd att föreslå en sådan begränsning. I likhet med vad som gäller för skepp skall alltså rätten till avdrag för bränsle som tagits emot för förbrukning i flygplan gälla utan lokala begränsningar.

Regeringen anser vidare att det inte heller i fråga om flygtrafiken finns skäl att kräva att svenska flygbolag m.fl. skall vara godkända skattebefriade förbrukare. Svenska flygbolag får alltså precis som svenska rederier välja vilket system för skattefria inköp de vill använda sig av.

När det gäller möjligheten för lokala flygklubbar m.fl. att agera som återförsäljare av flygbränsle hänvisas till vad som sagts beträffande återförsäljare av fartygsbränsle.

### *Ikraftträdande*

De särskilda reglerna om flygplan och skepp föreslås träda i kraft samtidigt som de nya reglerna om skattebefriade förbrukare, dvs. den 1 oktober 2001.

## 7 Säkerheter vid import och export

**Regeringens bedömning:** Något krav på säkerhet vid transport av varor i samband med import eller export införs inte.

**Utredningens förslag:** Kravet på säkerhet vid transport skall även omfatta de fall då varor importeras eller exporteras.

**Remissinstanserna:** *Länsrätten i Dalarnas län, Tullverket, Riksskatteverket* och *Sveriges Redarförening* har inga invändningar mot förslaget. *Svenska Petroleum Institutet* anför att Sverige har en omfattande export av raffinerade oljeprodukter och att det är angeläget att inga extra kostnader belastar verksamheten. *Sprit och Vinleverantörsföreningen* anser att förslaget kommer att mångdubbla nivån på säkerheterna och avstyrker därför förslaget. *Sveriges Industriförbund, Svensk Industriförening, Swedish Match North Europe* och *Sveriges Försäkringsförbund* tillstyrker förslaget.

**Skälen för regeringens bedömning:** Enligt LTS, LAS och LSE skall upplagshavare ställa säkerhet för betalning av skatt i samband med transport av obeskattade varor. Säkerheten beräknas enligt schablon och skall motsvara den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade varor som upplagshavaren transporterar under ett dygn.

Kravet på säkerhet för transporter har sin grund i cirkulationsdirektivet. De svenska bestämmelserna omfattar endast transporter av varor inom EU och inte varor som importerats eller skall exporteras.

Enligt den ursprungliga lydelsen av cirkulationsdirektivet, artikel 5.2, skulle punktskatten anses vilande för varor som kom från eller var på väg till tredje land när de omfattas av gemenskapens tullförfarande på annat sätt än övergång till fri omsättning eller när de placerats i frizon eller frilager. Detta innebar bl.a. att punktskatten vara vilande om varor exporterades. Genom direktiv 94/74/EG ändrades artikeln så att export inte längre omfattades av artikel 5.2. I preambeln till direktiv 94/74/EG anges att det är nödvändigt att undanta tullproceduren för export från uppskovsreglerna för punktskattepliktiga varor för att, inom ramen för flyttningsförfarandet för punktskattepliktiga varor, kunna ställa säkerhet för de risker som är förbundna med flyttning av varor från lastningsplatsen till tullkontoret på utförselplatsen från gemenskapen.

*Svensk Petroleum institutet och Sprit och Vinleverantörsföreningen* anför att utvidgade krav på transportsäkerhet kommer att leda till ökade kostnader för deras medlemsföretag. Utredningen anför i sitt betänkande att detta inte kommer att bli fallet utan att utvidgade krav på transportsäkerhet endast kommer att innebära att säkerheten kan tas i anspråk i ytterligare några fall. Som redogjorts för inledningsvis beräknas den nuvarande transportsäkerheten enligt schablon. Enligt denna schablonregel skall säkerheten motsvara den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade varor som upplagshavaren transporterar under ett dygn. Om kravet på transportsäkerhet utvidgas i enlighet med utredningens förslag skall, till skillnad från i dag, även varor som importeras och exporteras ligga till grund för schablonberäkningen. Det säger sig självt att upplagshavarna i sådana fall kommer att få ställa högre säkerheter och att deras kostnader därmed kommer att öka.

Bestämmelserna om transportsäkerhet i LTS, LAS och LSE bygger på att fråga är om transport av obeskattade varor. När det gäller varor som exporteras tillämpas s.k. bruttoredovisning, vilket innebär att varor som skall exporteras skall tas upp till beskattning och att avdrag medges för de varor som exporteras (se t.ex. 20 § första stycket 1 och 32 första stycket (d LTS). De nya bestämmelserna om skattskyldighetens inträde för upplagshavare innebär ingen ändring härvidlag. När det gäller export är det därför fel att tala om obeskattade varor. Skatteuppskov gäller alltså inte för varor som transporteras i samband med en export utan i stället gäller att för de varor som exporteras lyfts skatten av genom ett avdrag. Regeringen anser därför att det inte finns något behov av utvidga kravet på transportsäkerhet till att även omfatta varor som går på export. Eftersom cirkulationsdirektivet inte säger något om transportsäkerhet vid import saknas det därmed också skäl att låta kravet på transportsäkerhet omfatta varor som importeras.

## 8 Import av produkter som innehåller alkohol

**Regeringens förslag:** Undantag från skatteplikt skall gälla för alkoholinnehållet i vissa i gemenskapsrätten angivna produkter.

**Utredningens förslag** stämmer överens med vårt.

**Remissinstanserna:** *Länsrätten i Dalarnas län, Tullverket, Riksskatteverket* och *Sveriges Redarförening* har inga invändningar mot förslaget. *Sveriges Industriförbund, Svensk Industriförening, Swedish Match North Europe* och *Sveriges Försäkringsförbund* tillstyrker förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** I 20 § första stycket e–i LAS anges ett antal produkter som innehåller alkohol och som upplagshavaren kan framställa utan att skattskyldighet inträder för alkoholen. Produkterna är sådana som antingen skall eller får vara skattebefriade enligt artikel 27 i alkoholskattedirektivet.

Skattskyldighet inträder således inte för upplagshavaren för den alkohol som:

- används för framställning av vinäger som hänförs till KN-nr 2209,
- används för framställning av läkemedel,
- används för att framställa smakämnen för tillverkning av livsmedel och drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent,
- direkt eller som ingrediens används i halvfabrikat för framställning av livsmedel, eller som fyllning, förutsatt att alkoholinnehållet vid varje tillfälle inte överstiger 8,5 liter ren alkohol per 100 kilogram chokladprodukter, och 5 liter ren alkohol per 100 kilogram av andra produkter,
- används vid tillverkning av en vara som inte är avsedd för konsumtion, under förutsättning att ingående alkohol är denaturerad i enlighet med någon EG-medlemsstats krav.

Om någon, som inte är upplagshavare, har använt alkohol för att framställa produkterna, har han rätt till återbetalning av skatten enligt reglerna i 30 § LAS. Däremot finns för närvarande inga regler som gör det möjligt för den som för in dessa produkter till Sverige att komma ifrån skatten på den del av produkten som består av alkohol. Beträffande produkter som kommer från ett annat medlemsland lär frågan aldrig ha aktualiserats. Vid import från tredje land, av t.ex. parfymer, har dock Tullverket ansett att skatt måste tas ut på alkoholinnehållet eftersom det saknas undantag för sådana fall i LAS.

Regeringen anser att den nuvarande skillnaden i reglerna för produkter som importeras och sådana som framställs inom landet måste åtgärdas. Vi föreslår därför att den alkohol som ingår i nu aktuella produkter skall undantas från skatteplikt i LAS. Produkterna kan då föras in i landet utan beskattningskonsekvenser.

Förslaget föranleder ändringar i 7 § LAS. Den nya bestämmelsen skall gälla från och med den 1 oktober 2001.

## 9 Ledsagardokument vid import

**Regeringens förslag:** Kravet på att ledsagardokument skall upprättas vid import tas bort.

**Utredningens förslag** stämmer överens med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Tullverket*, *Sveriges Industriförbund*, *Svensk Industriförening*, *Swedish Match North Europe* och *Sveriges Försäkringsförbund* tillstyrker förslaget. *Svenska Petroleum Institutet* har inga invändningar mot förslaget under förutsättning att möjligheten att kontrollera transporter av punktskattepliktiga varor inte försämras. *Länsrätten i Dalarnas län* och *Sveriges Redarförening* har inga invändningar mot förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Något krav på ledsagardokument vid import finns inte i cirkulationsdirektivet. Vid införandet av LTS, LAS och LSE ansåg dock regeringen att det fanns behov av att få verifierat att varorna nått avsedd mottagare och av den anledningen infördes ett krav på ledsagardokument (prop. 1994/95:56 s. 99). Numera finns det dock möjligheter att inhämta nödvändig information för kontroll på annat sätt.

Enligt 2 § tullregisterlagen (1990:137) får tullregistret användas bl.a. för revisions- och annan kontrollverksamhet enligt LPP. Registret skall bl.a. innehålla uppgifter som importörer är skyldiga att lämna med anledning av import. Uppgifterna får lämnas ut på elektronisk väg till Riksskatteverket och skattemyndigheterna (3 och 7 §§ samma lag).

Regeringen föreslår därför att kraven på ledsagardokument vid import tas bort från LTS, LAS och LSE. Det kan nämnas att detta får viss inverkan på lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Enligt 1 kap. 6 § nämnda lag skall transporter åtföljas av ledsagardokument enligt vad som föreskrivs i LTS, LAS, eller LSE eller enligt cirkulationsdirektivet. Genom vårt förslag kommer det inte att finnas krav på ledsagardokument vid import. Detta bör dock inte innebära några problem för tullens kontroll enligt lagen eftersom det genom tullens register går att ta reda på om transporten avser en importsituation.

Förslaget föranleder ändringar i 23 § LTS, 22 LAS och i 6 kap. 3 § LSE. Förslaget föreslås träda i kraft den 1 oktober 2001.

## 10 Utökade möjligheter till revision

### 10.1 Revision av upplagshavare och skatteupplag m.m

**Regeringens förslag:** Revision skall få göras hos den som ansöker om godkännande som upplagshavare eller skattebefriad förbrukare och hos den som ansöker om registrering som varumottagare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt och lagen om skatt på energi. Revision skall även få göras hos sådan skatterepresentant som en distansförsäljare skall utse enligt dessa lagar. Revision skall få ske för kontroll av skatteupplag.

**Utredningens förslag:** Föreslår att de nya möjligheterna till revision skall träda i kraft först i samband med att punktskatterna inordnas i skattekontosystemet, dvs. den 1 januari 2003. Dessutom föreslår inte utredningen att revision skall få ske hos den som ansöker om att bli godkänd som skattebefriad förbrukare.

**Remissinstanserna:** *Riksskatteverket* tillstyrker förslaget men anser att ikraftträdandet bör flyttas fram till den 1 juli 2001. Övriga remissinstanser tillstyrker eller berör inte förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Skatterevision får beslutas för kontroll av att deklara- och annan uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt eller, att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma. Revision får enligt huvudregeln göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen och hos andra juridiska personer än dödsbon (3 kap. 7 § LPP).

Riksskatteverket har i olika sammanhang framfört önskemål om tydligare regler om möjligheterna till kontroll i samband med en ansökan om godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag. Verket har också

påpekat att reglerna är oklara vad gäller befogenheterna att göra kontroller av skatteupplag.

Rent allmänt kan sägas att krav kan ställas på att den som ansöker om ett godkännande skall bistå beskattningsmyndigheten med de uppgifter som behövs för att myndigheten skall kunna sköta sin uppgift. Det är dock tveksamt i vilken grad som beskattningsmyndigheten kan vägra ett godkännande på grund av ofullständiga uppgifter. Det förefaller mest ändamålsenligt att råda bot på den osäkerhet som finns kring dessa frågor genom att ge beskattningsmyndigheten befogenhet att besluta om revision redan när någon ansöker om ett godkännande. Denna nya befogenhet skall gälla vid ansökningar om godkännande som upplagshavare och av skatteupplag samt vid ansökningar om godkännande som skattebefriad förbrukare eller registrering som varumottagare. Det kan för övrigt tilläggas att redan i dag kan den som ansöker om F-skattsedel revideras.

Vid distansförsäljning gäller att säljaren i Sverige skall företrädas av en av beskattningsmyndigheten godkänd representant (se t.ex. 16 § andra stycket LTS). En sådan representant har i stort sett samma uppgifter som en sådan representant för utländska företagare som finns beskriven i 23 kap. 4 § skattebetalningslagen. För denne representant finns särskilt angivet i skattebetalningslagen att han får revideras. Detsamma bör uttryckligen gälla för distansförsäljarens representant.

En upplagshavare skall ställa säkerhet för de varor han förvarar i skatteupplaget. Säkerheten skall enligt huvudregeln uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av skatten på de varor som han i medeltal förvarar i skatteupplaget under ett år (se t.ex. 11 § andra stycket LTS). Kravet på säkerhet kan dock jämkas på grund av särskilda omständigheter (se t.ex. 15 a § LTS). Att risken för stöld eller svinn bedöms som liten kan vara skäl för jämkning (prop. 1996/97:116 s. 72). Det kan således finnas skäl att kontrollera hur skatteupplagens säkerhetsanordningar m.m. ser ut för att bedöma om en ställd säkerhet kan anses godtagbar. Vidare kan det finnas behov av att mer allmänt kontrollera skatteupplagen för att kunna ta ställning till om de är lämpliga som skatteupplag. Det är tveksamt om sådana kontroller är tillåtna vid en revision, eftersom en revision endast får göras för kontroll av att deklara- och annan uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt eller, att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma. Regeringen föreslår därför att beskattningsmyndigheten skall få besluta om revision för att kontrollera skatteupplag.

I likhet med *Riksskatteverket* anser regeringen att det saknas skäl att vänta med att införa nya möjligheter till revision av upplagshavare, skatteupplag, registrerade varumottagare, skattebefriade förbrukare och representanter. Regeringen har dock valt att flytta fram ikraftträdandet för systemet med skattebefriade förbrukare och övriga ändringar till den 1 oktober 2001. De nya bestämmelserna om revision bör träda i kraft samtidigt. Detta föranleder ändringar i 3 kap. 7 § LPP.

## 10.2 Tredjemansrevision i återbetalningsärenden

**Regeringens förslag:** Det skall vara möjligt att besluta om s.k. tredjemansrevision i ärenden om återbetalning enligt lagen om skatt på energi.

**Utredningens förslag** skiljer sig från regeringens på så sätt att utredningen föreslår att befogenheten att besluta om tredjemansrevision även skall gälla vid kontroll av ansökningar om återbetalning av skatt på tobak, alkohol och gödselmedel.

**Remissinstanserna:** *Kammarrätten i Sundsvall* anser att behovet av tredjemansrevision på alkohol- och tobaksområdet måste konstateras innan man inför en så integritetskränkande åtgärd. *Länsrätten i Dalarnas län*, *Tullverket* och *Sveriges Redarförening* har inga invändningar mot förslaget. *Sveriges Industriförbund*, *Svensk Industriförening*, *Swedish Match North Europe* och *Sveriges Försäkringsförbund* tillstyrker förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Genom lagstiftning, som trädde i kraft den 1 januari 1999, infördes regler om revision av den som ansökt om återbetalning av skatt enligt lagen om skatt på gödselmedel, LTS, LAS och LSE (prop. 1998/99:18, bet. 1998/99:SkU6, rskr. 1998/99:68). Vidare fick beskattningsmyndigheten möjlighet att förelägga tredje man att ge in kontrolluppgift rörande förhållanden mellan honom och den som ansökt om återbetalning. Revision kan företas hos den som lämnat uppgifterna för kontroll av att uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt.

I samband med lagstiftningsärendet anförde Riksskatteverket att kontrollåtgärderna skulle bli effektivare om beskattningsmyndigheten även fick befogenhet att besluta om s.k. tredjemansrevision enligt reglerna i 3 kap. 7 § andra stycket LPP. Regeringen uttalade att det inte kunde uteslutas att det i vissa fall kunde finnas behov av tredjemansrevision. Men enligt regeringen borde frågan övervägas ytterligare, lämpligen inom ramen för arbetet i 1998 års punktskatteutredning (prop. 1998/99:18 s. 31).

Behov av tredjemansrevision finns främst vid återbetalningsärenden enligt LSE och då i synnerhet vid värmeleveranser till industriföretag och växthusodlare. Värmeleverantörer kan genom återbetalning få skattnedläggning på bränsle och el som använts för att framställa värme, om värmen har levererats för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller för växthusuppvärmning vid yrkesmässig växthusodling (9 kap. 5 § LSE).

För kontroll av en ansökan om återbetalning av skatt avseende värmeleveranser är det alltså inte tillräckligt att kontrollera sökanden utan företaget dit värmen levererats måste också kontrolleras. Med dagens regler måste beskattningsmyndigheten först utforma ett föreläggande till industrin som tar sikte på hur verksamheten bedrivs och sedan, utifrån de uppgifter som kommer in, genom en revision kontrollera att uppgifterna är riktiga.

Det förefaller onödigt att först behöva förelägga tredjeman att ge in uppgifter för att därefter genom revision kunna göra en mer omfattande kontroll av att förutsättningarna för återbetalning är uppfyllda. Eftersom beskattningsmyndigheten sannolikt saknar närmare kännedom om det företag som skall kontrolleras kan dessutom vara svårt att utforma föreläggandet på ett från kontrollsynpunkt effektivt sätt. Regeringen anser därför att beskattningsmyndigheten bör ges befogenhet att besluta om tredjemansrevision i återbetalningsärenden. Eftersom det hittills endast uppstått problem på energiområdet är dock regeringen till skillnad från utredningen inte beredd att föreslå att det även skall bli tillåtet med tredjemansrevision för att kontrollera ansökningar om återbetalning av skatt på alkohol, tobak och gödselmedel. Förslaget föranleder alltså endast ändringar i LSE. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 oktober 2001.

## 11 Skattefrihet för alkoholvaror som förstörts hos Systembolaget

**Regeringens bedömning:** En möjlighet att medge skattebefrielse för varor som förstörts hos Systembolaget bör inte införas.

**Utredningens bedömning** stämmer överens med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Sprit- och Vinleverantörsföreningen* anser att regeringen bör överväga att föreslå att avdrag för skatt skall få göras för varor som förstörts hos Systembolaget. Övriga remissinstanser berör inte frågan.

**Skälen för regeringens förslag:** Utredningen har behandlat en skrivelse från *Sprit- och Vinleverantörsföreningen*. I skrivelsen anför föreningen att i samband med reklamationer förstörs bristfälliga varor av praktiska skäl ofta i Systembolagets butiker. Systembolaget kan inte begära återbetalning av den alkoholskatt som belastat produkten utan debiterar i stället leverantören för varuvärdet. Inte heller accepteras intyg från Systembolaget till leverantören att varan förstörts. Leverantören kan alltså inte begära återbetalning av skatten eftersom varan inte förstörts i hans skatteupplag. Värdet av reklamationerna uppgår till mellan 10 och 12 miljoner kr per år, av vilket merparten är alkoholskatt. Enligt föreningen är nuvarande situation otillfredsställande och kostsam. Ett statligt detaljhandelsmonopol borde enligt föreningen kunna anförtros att hantera denna fråga på ett för alla parter tillfredsställande sätt.

I sitt remissvar tillägger *Sprit- och Vinleverantörsföreningen* att nuvarande ordning är diskriminerande eftersom vissa leverantörer drabbas oproportionerligt hårt. Detta beror på att vissa leverantörer drabbas av fler reklamationer än andra.

Först kan konstateras att gemenskapsrätten inte i sig hindrar en ordning som den föreningen föreslår. Enligt artikel 25 i alkoholskattedirektivet får medlemsstaterna återbetala punktskatt på alkoholdrycker som dragits tillbaka från marknaden därför att deras tillstånd eller ålder gör dem olämpliga för konsumtion. Från konkurrenssynpunkt är det dock inte lämpligt att endast tillämpa denna regel för varor som säljs på Systembo-

laget. Även alla landets restauranger, samt så vitt avser öl med en alkoholhalt som överstiger 2,8 volymprocent också livsmedelsbutiker, bör omfattas om reglerna skall vara konkurrensneutrala. I likhet med utredningen anser dock regeringen att det inte kan accepteras från kontrollsynpunkt. Vi är därför inte beredda att föreslå en sådan regeländring som Sprit- och Vinleverantörsföreningen förespråkar.

## 12 Avdrag för kundförluster

**Regeringens bedömning:** Någon rätt till avdrag för skatt på bränsle eller alkohol- och tobaksvaror som sålts utan att kunden betalat för varan införs inte.

**Utredningen** ansåg att det låg utanför deras uppdrag att ta upp frågan.

**Remissinstanserna:** *Svenska Petroleum Institutet* anser att det bör införas en rätt till avdrag för skatt på bränsle som upplagshavarna inte får betalt för, s.k. kundförluster. Övriga remissinstanser berör inte frågan.

**Skälen för regeringens förslag:** Svenska Petroleuminstitutet hemställde i en skrivelse till utredningen att frågan om avdrag för kundförluster, dvs. avdrag för skatt på skattepliktiga produkter som sålts utan att kunden betalt för varan, skulle utredas på nytt.

Med hänvisning till att regering och riksdag i samband med att LSE infördes konstaterade att rätt till avdrag för kundförluster inte var möjligt enligt gemenskapsrätten (prop. 1994/95:54 s. 99 och bet. 1994/95:SkU4 s. 45 f) ansåg utredningen att det låg utanför deras uppdrag att ta upp frågan på nytt.

Som utredningen konstaterat behandlades frågan om rätt till avdrag för kundförluster i samband med att LSE infördes. Den bedömning som regering och riksdag då gjorde är alltså giltig. Gemenskapsrätten ger alltså inte utrymme för en avdragsrätt för kundförluster. Regeringen är därför inte beredd att lägga fram ett förslag om rätt till avdrag för kundförluster.

## 13 Ändring av skatteperiod i fordonsskattelagen

**Regeringens förslag:** I fordonsskattelagen (1988:327) införs en bestämmelse som innebär att för fordon med slutsiffra fem i registreringsnumret består det skatteår som har sin början under år 2001 av tretton på varandra följande månader. Skattens storlek för detta skatteår skall vara tretton tolftedelar av de belopp som anges i bilaga 1 till lagen. För den första skatteperioden det skatteåret skall skatten vara fem tolftedelar av skatten för ett normalt skatteår.

**Vägverkets förslag:** Stämmer överens med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** Ingen av remissinstanserna har någon erinran mot Vägverkets förslag.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** Under de senaste åren har det uppstått köer med långa väntetider för kontrollbesiktning av fordon hos Aktiebolaget Svensk Bilprovning. Köerna – som medfört problem för och irritation hos fordonsägarna – har bildats framför allt på våren. Detta beror bl.a. på att många motorcyklar, bilar och husvagnar som har varit avställda under vinterhalvåret ställs in för kontrollbesiktning under våren. Vidare finns det betydligt fler bilar med de slutsiffror i registreringsnumret som innebär att fordonet skall ställas in för kontrollbesiktning under våren än sådana som skall besiktigas under hösten. Detta är en följd av att Vägverket fram till april månad 1999 gav slutsiffrorna sex, sju och åtta huvudsakligen till motorcyklar. Sammantaget har dessa förhållanden alltså lett till att köer med orimligt långa väntetider har uppstått.

Tidpunkten för när en bil med en totalvikt av högst 3,5 ton skall ställas in för kontrollbesiktning styrs av den sista siffran i bilens registreringsnummer. I 78 § fordonskungörelsen anges inställesemånaden för de olika slutsiffrorna. Bilar med slutsiffran fem har tidigare haft inställesemånad maj. Genom en ändring i fordonskungörelsen (SFS 2000:1166) som trädde i kraft den 1 februari 2001 kommer dessa bilar i stället att fortsättningsvis ha inställesemånad juli.

En bil med en totalvikt av högst 3,5 ton skall ställas in för kontrollbesiktning under fordonets inställesetermin. Inställeseterminen omfattar enligt 78 § fordonskungörelsen inställesemånaden samt de närmast föregående två och närmast följande två kalendermånaderna. Detta innebär att en bil med slutsiffran fem enligt de bestämmelser som gällt till den 1 februari 2001 har ställts in för kontrollbesiktning under perioden mars–juli. Enligt de bestämmelser som gäller från den 1 februari 2001 skall en sådan bil i stället ställas in för kontrollbesiktning under perioden maj–september.

Om en bil inte ställs in för kontrollbesiktning under inställeseterminen gäller därefter körförbud för det enligt 85 § fordonskungörelsen.

Enligt 3 § fordonsskatteförordningen (1993:1028) har ett fordon sista siffra i registreringsnumret betydelse för vilka perioder som utgör skatteår och skatteperioder för fordonet samt när uppbörd av fordonsskatten för fordonet skall ske. Fordonsskatten betalas enligt 12 § fordonsskattelagen för skatteår eller, om skatten överstiger 3 600 kronor per år, för skatteperiod.

Av 11 § andra stycket fordonsskattelagen följer att ett skatteår består av tolv på varandra följande kalendermånader, medan en skatteperiod består av fyra på varandra följande kalendermånader. Regeringen får enligt samma bestämmelse föreskriva att en skatteperiod skall omfatta någon annan tid. Däremot får regeringen inte föreskriva att skatteåret skall bestå av fler eller färre månader än tolv. Med stöd av bemyndigande i 11 § tredje stycket fordonsskattelagen får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddela närmare föreskrifter om skatteår och skatteperioder. Sådana föreskrifter har regeringen meddelat i den tidigare nämnda 3 § fordonsskatteförordningen.

Enligt 3 § fordonsskatteförordningen gäller följande för fordon som har slutsiffran fem i registreringsnumret. Fordonens skatteår utgörs av perioden oktober–september, medan fordonens skatteperioder är oktober–januari, februari–maj och juni–september. Uppbörds månaden för skatte-

året är september, medan uppbördsåren för de tre skatteperioderna är september, januari och maj.

I 12 § fordonsskattelagen anges att fordonsskattens storlek för skatteår framgår av bilaga 1 till lagen. För en skatteperiod uppgår skatten till en tredjedel av skatten för ett helt år.

I 28 § bilregisterkungörelsen (1972:599) finns bestämmelser om att kontrollmärke skall utfärdas för de flesta typer av registrerade fordon. Kontrollmärket utvisar bl.a. att körförbud på grund av utebliven kontrollbesiktning inte gäller för fordonet och att fordonsskatten för fordonet har betalats. Således föreskrivs i 28 § bilregisterkungörelsen att en förutsättning för att kontrollmärke skall utfärdas är att körförbud inte gäller för fordonet. Frågan om utfärdande av kontrollmärke prövas enligt 29 § bilregisterkungörelsen när fordonsskatt och registerhållningsavgift har betalats för fordonet. Kontrollmärket gäller till utgången av den kalendermånad då uppbörd av fordonsskatt närmast skall ske enligt 3 § fordonsskatteförordningen.

**Skälen för regeringens förslag:** Efter den 1 februari 2001 är september såväl den sista månaden i inställesterminen för kontrollbesiktning som uppbördsåren för fordonsskatt för bilar med slutsiffra fem i registreringsnumret. Detta får enligt regeringens bedömning vissa negativa konsekvenser. Om fordonsägaren betalar fordonsskatten t.ex. den 15 september, men då ännu inte ställt in bilen för kontrollbesiktning skall Vägverket pröva om kontrollmärke skall utfärdas. Denna prövning kommer att leda till att kontrollmärke skall utfärdas eftersom fordonsskatten är betald och körförbud inte gäller för fordonet enligt fordonsskattelagen. Om fordonsägaren sedan inte ställer in fordonet för kontrollbesiktning före den 30 september kommer det därefter gälla körförbud för fordonet. Trots detta kommer fordonet vara försett med ett giltigt kontrollmärke. Från bl.a. övervakningssynpunkt är detta mindre lämpligt. Om skatteuppbörden i stället sker månaden efter sista månaden för besiktning – vilket är fallet för de fordon som har någon annan siffra än fem som slutsiffra i registreringsnumret – har Vägverket vid prövningen av om kontrollmärke skall utfärdas vetskap om huruvida fordonet har ställts in för kontrollbesiktning under den ordinarie besiktningsperioden. Därigenom undviker man att ett fordon för vilket det råder körförbud, under längre tid är försett med ett giltigt kontrollmärke.

Med hänsyn till det anförda finner regeringen att det är lämpligt att uppbördsåren för fordon med slutsiffra fem flyttas från september till oktober. Härigenom kommer samtliga fordon, oavsett slutsiffra i registreringsnumret, att omfattas av samma regler, dvs. att uppbördsåren för fordonsskatt är månaden efter sista månaden i inställelseperioden för kontrollbesiktning.

Enligt 11 § fordonsskattelagen består ett skatteår av tolv på varandra följande månader. För att kunna åstadkomma den angivna ändringen i uppbördsåren för fordon med slutsiffra fem måste det skatteår som har sin början det kalenderår ändringen görs bestå av tretton månader. Regeringen föreslår därför att det i fordonsskattelagen bör införas en bestämmelse som innebär att för fordon med slutsiffra fem i registreringsnumret skall det skatteår som har sin början under år 2001 bestå av tretton på varandra följande kalendermånader. Härigenom kan regeringen

med stöd av bemyndigandet i 11 § tredje stycket fordonsskattelagen föreskriva att det skatteår som börjar år 2001 skall vara den 1 oktober 2001–den 31 oktober 2002, med uppbörds månad i september. Därefter kommer skatteåret vara november–oktober, med uppbörds månad i oktober. På detta sätt kommer den eftersträvade ändringen av uppbörds månad för fordon med slutsiffra fem i registreringsnumret att kunna åstadkommas. Även skatteperioderna och uppbörds månaderna för de aktuella fordonen bör justeras under det skatteår som påbörjas år 2001. Erforderligt bemyndigande för regeringen att åstadkomma detta finns redan i 11 § andra och tredje styckena fordonsskattelagen.

För att de aktuella fordonen inte skall få en månads skattebefrielse under det skatteår som påbörjas år 2001 bör det i fordonsskattelagen införas en bestämmelse som anger att fordonsskatten för det skatteåret skall uppgå till tretton tolfedelar av de belopp som anges i bilaga 1 till lagen. Av samma skäl bör det i lagen anges att skatten för den första skatteperioden det förlängda skatteåret skall uppgå till fem tolfedelar av skatten för ett normalt skatteår om tolv kalendermånader.

## 14 Offentlig-finansiella och andra effekter

Förslagen om skattskyldighetens inträde för upplagshavare och om lagerbokföring kommer att underlätta beskattningsmyndighetens kontrollverksamhet. De skattskyldigas nuvarande redovisningsrutiner behöver i de flesta fall inte ändras. Möjligen kommer vissa, som inte har en lagerbokföring i dag, att tvingas bygga upp rutiner för det. Kravet på lagerbokföring är dock klart uttalat i cirkulationsdirektivet och det har också visat sig finnas ett behov i praktiken.

När det gäller systemet med skattebefriade förbrukare blir möjligheterna till en effektiv kontroll väsentligt förbättrade. Till skillnad från i dag kommer beskattningsmyndigheten att ha tillgång till information om vilka som köper varor utan skatt, vilket kommer att göra det lättare för myndigheten att rikta kontroller mot dessa. Kravet på godkännande och befogenheten att återkalla ett godkännande gör vidare att beskattningsmyndigheten får ett direkt inflytande över vilka som bör betros med rätten att köpa varor utan skatt.

Enligt utredningen innebär det nya systemet ökade arbetsuppgifter för beskattningsmyndigheten motsvarande 8–10 årsarbetskrafter. Regeringen avviker dock från utredningens förslag på vissa punkter, vilket bör minska resursbehovet något. Regeringen föreslår till skillnad från utredningen att skattefria leveranser till båtar med fartygstillstånd skall kunna ske utan krav på att mottagaren är godkänd skattebefriad förbrukare. Vidare föreslår regeringen att ett godkännande som skattebefriad förbrukare skall kunna gälla tills vidare och inte som utredningen föreslår enbart för viss tid. Dessa två förslag bör minska resursbehovet ytterligare i förhållande till utredningens förslag eller med andra ord beskattningsmyndigheten kommer att få färre ansökningar att pröva.

Det bör vidare framhållas att systemet med skattebefriade förbrukare inte innebär att antalet kontrollsubjekt ökar. De som kommer att omfattas

av systemet kan redan i dag köp varor utan skatt och blir precis som i fortsättningen skattskyldiga om varorna används för ett annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten. Detta måste skattemyndigheten kontrollera redan i dag och härvidlag innebär systemet inget nytt. Den som är godkänd som skattebefriad förbrukare skall endast lämna deklARATION om varor används för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten. Samma regler gäller för de som i dag kan köpa varor utan skatt. Antalet deklARATIONER kommer alltså inte att öka till följd av det nya systemet.

De nya arbetsuppgifter som är aktuella är främst prövning av ansökningar om godkännande som skattebefriad förbrukare och återkallelse av redan meddelade godkännanden. När systemet träder i kraft kommer beskattningsmyndigheten att få pröva cirka 7 500 ansökningar, varav cirka 1 500 avser företag på energiområdet och cirka 6 000 företag på alkoholområdet (se avsnitt 6.1.3). Den övergångsbestämmelse som föreslås för de som vid ikraftträdandet har tillstånd från Läkemiddelsverket och som innebär att de övergångsvis skall anses godkända som skattebefriade förbrukare kommer att minska den inledande arbetsanhopningen något (se avsnitt 6.8).

Mot bakgrund av vad som sagts ovan anser regeringen att systemet med skattebefriade förbrukare, särskilt i samband med lagens ikraftträdande, kommer att medföra att beskattningsmyndighetens arbetsbelastning ökar. Inledningsvis måste ökningen av arbetsbelastningen klaras inom ramen för Riksskatteverkets befintliga anslag. Det resurstillskott som behövs för den långsiktiga finansieringen bör beaktas inför den kommande prövningen av Riksskatteverkets anslag för 2002.

Beslut i ärenden om skattebefriade förbrukare kommer att kunna överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Eftersom det rör sig om en ny typ av ärenden finns det skäl att beröra förslagets påverkan på domstolarnas arbetsbelastning. Det bör inledningsvis nämnas att beslut i ärenden om skattebefriade förbrukare skall överklagas till Länsrätten i Dalarnas län, se 7 a § förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m. Länsrätten i Dalarnas län kommer alltså som första instans att få hantera samtliga överklaganden.

Det nya systemet med skattebefriade förbrukare innebär att krav på myndighetsprövning införs. Ett stort antal företag som tidigare inte har behövt något godkännande från beskattningsmyndigheten kommer alltså att bli tvungna att ansöka om godkännande som skattebefriade förbrukare. Inköp av bränsle utan skatt för användning i skepp, båtar med fartygstillstånd enligt fiskelagen eller flygplan skall dock kunna ske utan krav på godkännande. Vidare skall universitet, högskolor, sjukhus och apotek kunna köpa alkoholvaror skattefritt utan krav på godkännande. Antalet företag som behöver ansöka om ett godkännande kan därför uppskattas till cirka 1 500 på energiområdet och cirka 6 000 på alkoholområdet (se avsnitt 6.1.3). Hur många av dessa ärenden som kommer att gå vidare till Länsrätten i Dalarnas län är mycket svårt att uppskatta och beror ytterst på hur många ansökningar beskattningsmyndigheten avslår. Det bör dock framhållas att det rör sig om en engångsföreteelse i samband med att det nya systemet träder i kraft. Därefter kommer sannolikt endast ett förhållandevis litet antal ärenden per år att överklagas. Förutom beslut i ansök-

ningsärenden kommer beslut om återkallelse av godkännanden att kunna överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Även här är det sannolikt att endast ett mindre antal ärenden per år kommer att hamna i Länsrätten i Dalarnas län.

Även om en tillfällig ökning av arbetsbelastningen kan förutses i samband med att förslagen träder i kraft bedömer regeringen att förslagen på sikt endast kommer att leda till en ytterst marginell ökning av arbetsbelastningen för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Regeringen avser dock att följa utvecklingen och återkomma till frågan om eventuella resurstillskott.

Några offentlig-finansiella effekter av övriga förslag kan inte förutses.

#### *Effekter av betydelse för små företags arbetsförutsättningar m.m.*

Systemet med skattebefriade förbrukare kommer att påverka vissa små företags arbetssituation, inte minst mot bakgrund av det finns många små företag inom fisket och växthusnäringen. Nedan analyseras därför konsekvenserna för de företag som kommer att omfattas av systemet med skattebefriade förbrukare. Analysen bygger på förordningen (1998:1820) om särskild konsekvensanalys av reglers effekter för små företags villkor. Flera av de frågeställningar som tas upp i den s.k. checklistan i 3 § nämnda förordning har redan behandlats på annat ställe i remissen. I avsnitt 6.3 behandlas t.ex. problemet med dagens system och vad som händer om någon reglering inte sker. I samma avsnitt behandlas åtminstone en alternativ lösning. Hur samråd har skett med näringslivet och med myndigheter som särskilt berörs framgår av avsnitt 3 Ärendet och dess beredning. Vilka synpunkter som därvid kommit fram redovisas i respektive avsnitt.

Det bör inledningsvis slås fast att systemet med skattebefriade förbrukare bara är ett sätt att uppnå skattebefrielse. De skattebefrielser som gäller enligt LAS och LSE är alltså inte begränsade till företag som godkänts som skattebefriade förbrukare utan gäller alla företag. Företag som inte omfattas av systemet med skattebefriade förbrukare är hänvisad till att köpa beskattade varor och därefter ansöka om återbetalning av skatten. För företag som omfattas av systemet, t.ex. växthusföretag, föreligger dock en valsituation, dvs. de kan välja mellan att ansöka om att bli godkända som skattebefriade förbrukare eller att köpa beskattade varor och ansöka om återbetalning av skatten i efterhand. Fördelen med att vara skattebefriad förbrukare är att man får köpa skattebefriade varor och alltså slipper ligga ute med skatten. Den som godkänts som skattebefriade förbrukare kommer att hantera obeskattade varor, därtill högbeskattade sådana. Från kontrollsynpunkt har det därför ansetts nödvändigt att ställa vissa krav på de företag som skall ingå i systemet.

De företag som omfattas av dagens försäkranssystem kan köpa varor skattefritt mot försäkran att bränslet skall användas för något skattefritt ändamål. Något krav på godkännande finns inte dagens system utan företagen vänder sig till en upplagshavare för att köpa bränsle skattefritt. En nyhet för företagen är alltså att de måste ansöka om att bli godkända som skattebefriade förbrukare. Detta kommer dock inte att gälla för yrkesfiskare eftersom skattefri försäljning av bränsle till skepp eller båt med far-

tygstillstånd kommer att få ske till mottagare som inte är godkända som skattebefriade förbrukare (se avsnitt 6.3 och 6.9.2). Fiskare kommer alltså inte att behöva gå igenom något ansökningsförfarande för att få möjligt att köpa bränsle skattefritt.

För att beskattningsmyndigheten skall kunna bedöma ett företags lämplighet måste självfallet företaget lämna vissa uppgifter till beskattningsmyndigheten. Det kommer i första hand att röra sig om uppgifter om den egna verksamheten varför uppgifterna borde vara förhållandevis lätta att ta fram. Som exempel på sådana uppgifter kan nämnas en närmare beskrivning av företagets verksamhet, vem eller vilka som har erfarenhet av att hantera obeskattade varor, företagets årsredovisning och registreringsbevis från Patent och registreringsverket. I de fall en ansökan inte innehåller tillräckliga uppgifter kommer beskattningsmyndigheten att be att få in de uppgifter som saknas. För att undvika att ansökningsförfarandet drar ut på tiden är det därför viktigt att förfarandet är enkelt och att beskattningsmyndigheten redan från början klargör vilka uppgifter sökanden skall ge in. Uppgifter kommer också att inhämtas av beskattningsmyndigheten, t.ex. uppgifter om sökandens skattekonto m.m. Det är vidare möjligt att beskattningsmyndigheten kommer att utarbeta ett antal standardfrågor som de sökande skall besvara. Eftersom ett godkännande som skattebefriad förbrukare kan meddelas tills vidare kommer ansökningsförfarandet för många företag att bli en engångsföreteelse. Under förutsättning att beskattningsmyndigheten från början klargör för sökanden vilka uppgifter han behöver ge in, torde inte ansökningsförfarandet medföra någon större tidsåtgång för företagen.

När det gäller kravet att den som är godkänd som skattebefriade förbrukare skall ha en lagerbokföring bör det särskilt framhållas att kravet endast gäller den som i större omfattning lagrar skattebefriade varor.

Försäkranssystemet för alkohol omfattar endast den som har tillstånd från Läkemedelsverket att köpa minst 25 kilogram alkohol under ett kalenderår. Den som har tillstånd skall enligt Läkemedelverkets verkställighets- och denatureringsföreskrifter för teknisk sprit m.m. föra anteckningar över inköp, förbrukning och lager av teknisk sprit. Dessutom skall lagret inventeras med lämpliga intervall (se 10 §). Regeringen har i avsnitt 6.5 uttalat att de som enligt Läkemedelsverkets föreskrifter är skyldig att ha en lagerbokföring redan uppfyller kravet på lagerbokföring. De särskilda bokföringsregler som föreslås för skattebefriade förbrukare innebär alltså inget nytt för dessa företag.

De företag som måste ha en lagerbokföring och som i dag inte omfattas av något sådant krav kan naturligtvis komma att drabbas av visst merarbete. De företag som köper obeskattade varor måste dock löpande ha kontroll över hur stora mängder skattefria varor som köps in och vad dessa används till. Det hänger ihop med att den som köper skattebefriade varor blir skattskyldig om varorna används för ett annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten. Skattskyldigheten inträder när varorna används för annat än avsett ändamål. Skatten skall redovisas och betalas fem dagar efter den dag då varorna användes för annat än avsett ändamål.

Enligt bokföringslagen (BFL) skall inköp bokföras löpande. Däremot finns inget krav enligt BFL om att bokföring måste ske på artikelnivå,

dvs i förevarande fall inköp av obeskattad olja eller alkohol. För att klara av detta måste ett extra konto läggas upp i bokföringen och vid varje inköpstillfälle måste en extra bokföringskontering göras. När det gäller förbrukningen finns det inget krav enligt BFL på löpande bokföring. Däremot måste enligt BFL vid varje bokslut årets förbrukning fastställas för att få fram de kostnader som ska belasta resultatet.

Vid en renodlad lagerbokföring skall förbrukningen i stället grunda sig på en löpande redovisning av den faktiska förbrukningen. För t.ex. ett växthusföretag skulle detta kräva en löpande redovisning av oljeförbrukningen. Rent praktiskt måste det finnas en särskild mätare på oljepumpen från vilken man löpande kan avläsa förbrukningen.

Kravet på lagerbokföring innebär att företagen måste redovisa inköp och förbrukning löpande. De alternativ man kan tänka sig är daglig, veckovis eller månadsvis redovisning. Vid exempelvis daglig redovisning måste varje dags förbrukning av obeskattade varor läsas av och noteras i en journal eller liknande. Där skall också noteras inköp av olja och uttag av olja för något skattepliktigt ändamål. Vidare måste avstämningar göras genom fysisk inventering. Regeringen har i avsnitt 6.5 uttalat att det är tillräckligt att redovisning sker månadsvis. Det merarbete för små företag som en månadsvis lagerredovisning kommer att medföra kan uppskattas till 5-10 timmar per år.

När det gäller frågan om systemet med skattebefriade förbrukare kan komma att snedvrída konkurrensförhållandena till nackdel för små företag kan det konstateras att kravet på lagerbokföring sannolikt kan vara något lättare för större företag att leva upp till. Detta skall dock inte över-skattas, inte minst mot bakgrund av att kravet på lagerbokföring inte kommer att få någon betydelse för fisket och att man på alkoholområdet redan i dag har krav på lagerbokföring. Vidare måste företag, oavsett storlek, med hänsyn till skattereglerna löpande ha kontroll över hur stora mängder skattefria varor som köps in och vad dessa används till. Med hänsyn till det nu sagda bedöms inte förslaget förändra konkurrensförut-sättningarna för små företag.

De företag som i fortsättningen vill köpa varor skattefritt måste i god tid innan det nya systemet träder i kraft ge in en ansökan om att bli godkända som skattebefriade förbrukare. Tidsåtgången för detta har ovan bedömts som ringa. Med hänsyn härtill behöver ingen särskild hänsyn tas till småföretagens villkor när det gäller tiden för reglernas ikraftträdande.

Riksskatteverket brukar inför varje större regeländring informera om vad förändringarna innebär för berörda företag. Inför nu aktuella regel-ändringar finns, i likhet med tidigare förändringar, behov av information. Det ankommer dock på Riksskatteverket att närmare bestämma behovet av informationsinsatser.

## 15 Författningskommentar

### 15.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt

#### 1 §

Den definition av cigaretter, cigarrer, cigariller och rökto­bak som finns i *andra stycket* tas bort. Mer detaljerade definitioner ges i stället i 1 a–1 e §§.

#### 1 a–1 e §§

För närvarande ges de mer exakta definitionerna av vad som avses med cigaretter, cigarrer, cigariller och rökto­bak i 1–5 §§ förordningen (1994:1613) om tobaksskatt. Definitionerna bygger på de beskrivningar av tobaksprodukter som finns i rådets direktiv 95/59/EG av den 27 november 1995 om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror (EGT L 291 06.12.1995 s. 40, Celex 395L0059). Reglerna är dock av sådan central betydelse för tillämpningen av LTS att de bör ges direkt i lagen. Definitionerna förs därför över från förordningen till lagen. I samband därmed görs vissa redaktionella ändringar.

#### 9 §

En ny *punkt 6* har införts som säger att den som yrkesmässigt tillverkar varor utanför ett skatteupplag är skattskyldig. Tidigare reglerades detta i *punkten 1*. Genom ändringen blir en upplagshavare som tillverkar varor utanför ett skatteupplag skattskyldig enligt *punkten 6* och inte enligt första *punkten*. Skattskyldigheten för tillverkning utanför skatteupplag regleras alltså uteslutande i *punkten 7*.

#### 10 §

Av förarbetena till LTS och LAS framgår beträffande *första stycket 2* att en förutsättning för godkännande som upplagshavare är att det skall vara fråga om mottagande eller import för försäljning till näringsidkare (prop. 1994/95:56 s. 86). Avsikten har alltså inte varit att den som enbart importerar varor för att därefter exportera dessa, skall kunna godkännas som upplagshavare. Förutsättningen var alltså att varorna efter importen skulle säljas till andra näringsidkare inom EU. Genom ändringen i *punkten 2* blir detta tydligare. Vidare föreskrivs i förtydligande syfte att en förutsättning för godkännande som upplagshavare är att upplagshavaren disponerar över ett utrymme som kan godkännas som skatteupplag.

I första *stycket 2* och *3* läggs ordet ”avser” till. Syftet är dels att skapa överensstämmelse med *punkterna 1* och *4*, dels att klargöra att man inte behöver ha startat en verksamhet för att bli godkänd som upplagshavare. Det är alltså tillräckligt att man har för avsikt att starta någon av de verksamheter som anges i *punkterna 1–4*, givetvis under förutsättning att övriga villkor för att bli godkänd är uppfyllda.

Nuvarande *tredje stycket* är av sådan karaktär att bestämmelsen bör ges i förordning i stället.

### 10 a §

Paragrafen är ny och har behandlats utförligt i avsnitt 5.2. Tanken är att upplagshavarens bokföring skall vara utformad på ett sätt som stämmer överens med cirkulationsdirektivets krav. Det innebär att det bl.a. skall finnas en lagerbokföring för varje skatteupplag. De närmare föreskrifterna om hur bokföringen skall vara utformad kan meddelas i förordning genom verkställighetsföreskrifter (se avsnitt 5.2).

### 11 §

Ändringarna är redaktionella. Någon ändring i sak är alltså inte avsedd.

### 12 §

Ändringen i *första stycket* innebär bl.a. att ett godkännande av skatteupplag kan återkallas när ställd säkerhet inte längre är godtagbar. Enligt nuvarande regler kan endast ett godkännande som upplagshavare återkallas om ställd säkerhet inte är godtagbar.

I 11 § andra stycket regleras säkerhet vid tillverkning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor. Säkerheten skall uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av skatten på de varor som upplagshavaren i medeltal förvarar i skatteupplaget under ett år. Enligt 15 a § kan säkerhetsbeloppet jämkas med hänsyn till upplagshavarens ekonomiska förhållanden eller andra särskilda omständigheter. I förarbetena anges att om t.ex. risken för stöld eller svinn bedöms som liten kan det utgöra skäl för att jämka säkerhetsbeloppet. Jämkning bör även kunna komma i fråga för upplagshavare som nästan enbart säljer varor som skall användas för skattefria ändamål. Upplagshavare med goda ekonomiska förhållanden bör också kunna få säkerhetsbeloppet jämkat (prop. 1996/97:116 s. 72).

Det kan av olika orsaker finnas anledning att anse att en säkerhet för ett visst skatteupplag inte längre är tillräcklig, t.ex. att säkerhetsanordningarna kring upplaget försämrats. I vissa fall kan det vara väl drastiskt att återkalla godkännandet som upplagshavare och det bör därför vara möjligt att inskränka åtgärden till att återkalla godkännandet för det specifika skatteupplaget.

Vidare föreskrivs i första stycket att ett godkännande, som upplagshavare eller av ett skatteupplag, skall återkallas om upplagshavaren begär det. Oavsett om återkallelse sker på beskattningsmyndighetens initiativ eller efter begäran av upplagshavaren, inträder skattskyldighet enligt 20 § 1 e.

I det nya *andra stycket* har förts in en bestämmelse om att ett beslut om återkallelse av godkännande som upplagshavare även skall omfatta upplagshavarens skatteupplag. Detta för att det inte skall uppstå några tveksamheter om att skattskyldigheten inträder när upplagshavaren får sitt godkännande återkallat.

### 20 §

I *första stycket, punkten a*, ges vad som kan anses som en huvudregel, nämligen att skattskyldighet inträder när en vara lämnar skatteupplaget. Från denna regel görs dock undantag i andra stycket. Alla händelser som innebär att varan förs ut från skatteupplaget skall tas upp till beskattning, om inte något av undantagen i andra stycket är tillämpligt.

De tidigare begreppen ”köpare” och ”levererats” har tagits bort för att markera att skattskyldighetens inträde har att göra med var varan fysiskt befinner sig. Skattskyldighet kan således inte inträda så länge som en vara finns kvar i skatteupplaget. Säljer en upplagshavare en vara skall skatten redovisas först när varan fysiskt lämnar skatteupplaget och då med den skattesats som gäller vid den tidpunkten. Det kan för övrigt tilläggas att även nuvarande lydelse av punkten a rimligen bör tolkas på detta sätt. I begreppet ”förs ut från ett skatteupplag” ingår även att varorna exporterats. Liksom tidigare medges avdrag för varor som exporterats, se 32 §.

*Punkten b* avser fall där en upplagshavare tagit emot varor från en annan upplagshavare men inte fört varorna till ett skatteupplag. Skattskyldighet skall inträda även i dessa fall. Någon definitiv tidsgräns för när skattskyldigheten skall inträda finns inte utan bedömningen får ske utifrån vad som kan anses vara normal tidsåtgång. Endast i undantagsfall, t.ex. vid långa transporter eller olyckshändelser, bör dock en tidsåtgång på mer än ett par dygn accepteras. Skulle skattskyldighet inträda och upplagshavaren därefter för varorna till ett skatteupplag kan han göra avdrag för skatten, se 32 § första stycket 3.

I *punkten c* regleras fallet att varor importeras utan att föras till ett skatteupplag. När varor importeras av en upplagshavare inträder ingen skattskyldighet vid själva importen. Skatt skall således inte betalas till tullen. Om varorna efter förtullning inte förs till ett skatteupplag inträder dock skattskyldighet. Vad som under punkten b angetts om tidsgräns gäller även för importfallet.

*Punkten d* motsvarar nuvarande punkten b och har kommenterats i avsnitt 5.1.

*Punkten e* motsvarar nuvarande punkten c och har kommenterats i avsnitt 5.1. Här bör tilläggas att enligt nuvarande punkten d inträder skattskyldighet för de varor som ingår i lagret och som inte redan har beskattats. Det kan med tanke på hur reglerna om skattskyldighetens inträde och rätt till avdrag är utformade aldrig bli aktuellt att förvara beskattade varor i ett skatteupplag. För det första medför en försäljning av varor, där varorna blir kvar i skatteupplaget, inga skattekonsekvenser. För det andra gäller avdragsrätt enligt 32 § om en vara, som redan har beskattats, förs in till ett skatteupplag. Den skattskyldighet som inträder när ett godkännande av ett skatteupplag återkallas omfattar självfallet endast de varor som finns i det upplag för vilket godkännandet återkallas.

*Punkten 7*, som är ny, innebär att den som är skattskyldig enligt den föreslagna 9 § första stycket 7, dvs. vid yrkesmässig tillverkning utanför ett skatteupplag, blir skattskyldig när varorna tillverkas. Detta reglerades tidigare i nuvarande lydelse av andra stycket.

*Andra stycket* överensstämmer i stort med nuvarande lydelse av första stycket 1 a i de delar som handlar om transaktioner mellan upplagshavare inom EG eller mellan en svensk upplagshavare och en varumottagare i ett annat medlemsland. Enligt *punkten 1* inträder inte skattskyldighet enligt första stycket 1 a, trots att varan har förts ut från skatteupplaget, om varan transporterats till en upplagshavare eller en varumottagare i ett annat EG-land. Att skattskyldighet inte skall inträda i dessa fall kan upplagshavaren styrka genom ett påtecknat ledsagardokument.

*Punkten 2* avser de fall då varorna tas emot av en annan svensk upplagshavare. Detta kan ske genom att varorna hämtas i upplaget eller att den andre upplagshavaren får varorna levererade till sig. En upplagshavare som levererar varor till en annan upplagshavare i Sverige bör med kvittenser på leveranssedlar eller liknande dokumentera att varor tagits emot av en annan upplagshavare. Kan han inte styrka detta riskerar han nämligen att få betala skatt för varorna.

#### 21 §

Det fall där skattskyldigheten inte inträder enligt *första stycket, punkten e*, tas bort från stycket och i stället får avdrag göras enligt 32 § första stycket 7.

#### 23 §

Genom ändringen i *första stycket* tas kravet på ledsagardokument vid import bort, se avsnitt 9. *Tredje stycket* utgår därför. I övrigt har hänvisningen till 21 § första stycket e ändrats till motsvarande bestämmelse i 32 § första stycket 7.

#### 27 §

Paragrafen reglerar Sveriges beskattningsrätt i fall som avses i artikel 20 i cirkulationsdirektivet. Syftet med nämnda artikel är att reglera vilket land som skall ha beskattningsrätt när punktskattepliktiga varor, som transporteras under skatteuppskov, på grund av överträdelser eller oegentligheter inte kommer fram till mottagaren. Artikeln avser alltså bara fall där varor försvinner på grund av oegentligheter eller överträdelser i förhållande till cirkulationsdirektivets suspensionsordning, dvs. den ordning som möjliggör transport av varor under skatteuppskov mellan medlemsländerna. Hur förluster som inte beror på överträdelser eller oegentligheter skall hantearas regleras i artikel 14 i cirkulationsdirektivet.

Den nuvarande lydelsen av paragrafen återspeglar inte på ett tydligt sätt intentionen med artikel 20. Detta är skälet till att paragrafen nu ändras.

För det första har paragrafen inte begränsats till fall där en oegentlighet eller överträdelse begåtts i förhållande till suspensionsordningen utan paragrafen synes i dag även reglera förluster som beror på andra omständigheter. För att undanröja denna oklarhet föreskrivs att paragrafen enbart skall vara tillämplig i fråga om förluster som beror på oegentligheter eller överträdelser.

Ett annat problem är att paragrafen reglerar fall där varorna sänts i väg av en svensk upplagshavare. För en svensk upplagshavare skall nämligen skattskyldighet inträda när varorna förs ut från upplaget om inte varorna transporteras till en upplagshavare eller varumottagare i ett annat EG-land eller tas emot av en svensk upplagshavare. Om varorna inte kommer fram till upplagshavaren eller varumottagaren i det andra EG-landet inträder alltså skattskyldighet. Skulle varorna i stället vara avsedda för export men det visar sig att de inte exporterats, har skattskyldighet inträtt och någon rätt till avdrag finns inte. Vad som regleras i nuvarande lydelse av första stycket punkten 2 är alltså även reglerat genom andra bestämmelser. Denna punkt tas därför bort. Samtidigt införs en rätt till av-

drag för varor som beskattats i ett annat EG-land. Avdragsbestämmelsen tas dock in i 32 §.

Den nya lydelsen av *första stycket* omfattar alltså bara varor som sänts i väg av en upplagshavare i ett annat EG-land. Beskattning skall då ske i Sverige om överträdelsen eller oegentligheten har begåtts eller upptäckts här. För att något belysa bestämmelsen i *punkten 1* kan följande exempel användas. Anta att tullen upptäcker att en tankbil, som transporterar cigaretter under skatteuppskov mellan Tyskland och Finland, på sin väg genom Sverige levererar olja till svenska villaägare. Här råder det ingen tvekan om att fråga är om en oegentlighet eller överträdelse i förhållande till cirkulationsdirektivets suspensionsordning. Det råder inte heller någon tvekan om att oegentligheten eller överträdelsen begåtts i Sverige. Ett annat exempel på oegentligheter eller överträdelser är att varor stjäls under transport. Om det i ett sådant fall kan konstateras att stölden begåtts i Sverige skall varorna beskattas här. Punkten 1 täcker de fall som avses i artikel 20.1 i cirkulationsdirektivet.

Bestämmelsen i *punkten 2* gäller endast fall där det inte är möjligt att fastställa var överträdelsen eller oegentligheten ägde rum. Tullen kan t.ex. vid en transportkontroll upptäcka att en del av lasten saknas och att omständigheterna tyder på att det beror på en överträdelse eller oegentlighet, t.ex. en stöld. I en sådan situation råder det ingen tvekan om att överträdelsen eller oegentligheten upptäckts i Sverige. Sverige kan dock inte hävda beskattningsrätt enbart på den grunden att oegentligheten eller överträdelsen upptäckts här. Om utredningen visar att stölden ägde rum i Tyskland är det Tyskland som har rätt att beskatta varorna. Att varor försvunnit p.g.a. av en överträdelse eller en oegentlighet kan naturligtvis också konstateras när lasten kommer fram till mottagaren. Punkten 2 täcker de fall som avses i artikel 20.2 i cirkulationsdirektivet.

Punkten 2 skall inte heller tillämpas i fall då varor försvinner helt eller med andra ord när inga varor når mottagaren. I fall där inga varor når mottagaren och det inte kan konstateras var överträdelsen eller oegentligheten ägde rum skall beskattning nämligen alltid ske i avsändarlandet (se artikel 20.3 i cirkulationsdirektivet). Däremot är det inget som hindrar att punkten 1 tillämpas i ett fall där samtliga varor försvunnit, givetvis under förutsättning att det kan konstateras att oegentligheten eller överträdelsen begicks i Sverige. Det bör här tilläggas att om samtliga varor försvunnit så är det en mycket stark presumtion för att en överträdelse eller oegentlighet begåtts.

Av *andra stycket* framgår att skatten skall betalas av den eller de som enligt cirkulationsdirektivets artikel 15.3 har ställt säkerhet för transporten. För det fall flera skulle ha ställt säkerhet får de anses solidariskt ansvariga för betalning av skatten. I *andra stycket* anges också efter vilken skattesats som skatt skall tas ut.

Ett beslut om att påföra skatt med stöd av första stycket är inget beskattningsbeslut enligt LPP. LPP är därför inte tillämplig på beslut enligt första stycket. En effekt av detta är att det saknas regler om betalning, ränta, dröjsmålsavgift m.m. Genom en hänvisning i *tredje stycket* till 5 kap. LPP föreskrivs nu att skatt som påförs med stöd av första stycket skall tas ut på samma sätt som skatt enligt 5 kap. LPP. Bestämmelsen har utformats med ledning av 31 § andra stycket LAS.

Genom hänvisningen till 5 kap. LPP inordnas skatt som påförs med stöd av första stycket i ett regelsystem avseende betalning, anstånd, återbetalning, dröjsmålsavgift, ränta och indrivning. Skatt som påförs med stöd av första stycket skall betalas inom den tid som beskattningsmyndigheten bestämmer (jfr 5 kap. 1 § tredje stycket LPP). Av 5 kap. 12 § första stycket 1 LPP följer att ränta skall tas ut på belopp som påförs med stöd av första stycket i förevarande paragraf. Bestämmelsen i 5 kap. 12 § andra stycket LPP om beräkning av ränta grundar sig emellertid på bestämmelsen om skatteredovisningens betalningsdag i LPP. Eftersom den som enligt andra stycket skall betala skatt inte är redovisningsskyldig för skatt, i vart fall inte i ett ärende enligt förevarande paragraf, kan bestämmelsen om ränteberäkning i 5 kap 12 § andra stycket inte tillämpas på skatt som påförs med stöd av första stycket. Det nu sagda innebär att ränta enligt 5 kap. 12 § LPP endast skall utgå om den som skall betala skatten fått anstånd med betalningen.

Hänvisningen till 5 kap. LPP innebär också att ett överklagande av ett beslut enligt första stycket inte inverkar på skyldigheten att betala skatten och att beslutet får verkställas även om det inte har vunnit laga kraft (se 5 kap. 18 § LPP). Beskattningsmyndigheten kan dock medge anstånd med betalningen.

I samband med ändringarna i paragrafen kommer förordningen om tobaksskatt att ändras på så sätt att beskattningsmyndigheten skall underrätta den behöriga myndigheten i aktuellt EG-land när skatt påförs enligt paragrafen. Motsvarande ändringar skall också göras i förordningarna om alkoholskatt och skatt på energi.

Av 35 § följer att beslut enligt denna paragraf får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

## 29 §

Den som påförts skatt enligt 27 § första stycket har enligt *fjärde stycket* en möjlighet att få tillbaka skatten om varorna inom tre år från det att transporten påbörjades beskattats i ett annat EG-land. Enligt artikel 20.4 i cirkulationsdirektivet skall nämligen beslut om att ta ut skatt korrigeras om det inom nämnda treårsperiod visar sig var oegentligheten eller överträdelse i själva verket ägde rum. Anta t.ex. att Sverige beskattat en utländsk upplagshavare med stöd av 27 första stycket 2. Visar det sig sedan inom föreskriven treårsperiod att oegentligheten eller överträdelsen i själva verket ägde rum i Tyskland är det Tyskland som har beskattningsrätt. För att undvika dubbelbeskattning måste därför den skatt som betalats i Sverige betalas tillbaka.

Det är dock långt ifrån säkert att medlemsländerna kommer att vara ense om var beskattning skall ske när varor, som transporteras under skatteuppskov, försvinner p.g.a. oegentligheter eller överträdelser. Riksskatteverket driver t.ex. för närvarande två processer där såväl Sverige som två andra EU-länder hävdar beskattningsrätt. Den nuvarande lydelsen av regeln om återbetalning ger närmast sken av att beskattningsmyndigheten måste betala tillbaka skatt så fort ett beskattningsbeslut fattats i ett annat EG-land. Det kan dock mycket väl tänkas att beskattningsmyndigheten anser att det andra EG-landets tolkning av artikel 20 är felaktig och att det är Sverige som har beskattningsrätt. I sådana fall bör beskatt-

ningsmyndigheten inte vara skyldig att betala tillbaka den skatt som påförts med stöd av 27 § första stycket. Det föreskrivs därför att återbetalning endast skall ske i fall beskattningsmyndigheten godkänner det andra landets skatteanspråk. Motsvarande skall gälla i de fall en upplagshavare yrkar avdrag för skatt på varor som beskattats i ett annat EG-land i sådana fall som avses i 27 §. En sådan begränsning av avdragsrätten föreskrivs i 32 § första stycket 8.

Beslut att påföra skatt enligt 27 § kan överklagas hos allmän förvaltningsdomstol, se 35 §. Detsamma gäller beskattningsmyndighetens beslut att avslå en ansökan om återbetalning. Den som anser att beskattningsmyndighetens tolkning av Sveriges beskattningsrätt är felaktig kan alltså få frågan prövad av domstol.

### *31 a § och upphävande av 31 b och 31 c §§*

Reglerna om revision och tredjemansförelägganden i 31 a–31 c §§ ersätts med en hänvisning till 3 kap. 3–6 a, 7 första och tredje stycket och 8–16 §§ LPP. I likhet med vad som gäller i dag skall det inte vara möjligt att besluta om tredjemansrevision för att kontrollera återbetalningsärenden. Detta är anledningen till att hänvisningen inte omfattar 7 § andra stycket LPP. Genom hänvisningen till 8 kap. 1 § andra stycket LPP framgår att beslut om föreläggande och revision i ett ärende om återbetalning inte får överklagas.

### *32 §*

Regeln om skattefria leveranser till bl.a. diplomater återfinns nu som ett avdrag i *första stycket, punkten 7*. Denna skattefrihet reglerades tidigare i 21 §.

Bakgrunden till avdragsrätten i den nya *punkten 8* är följande. I artikel 20 i cirkulationsdirektivet regleras vilket land som har beskattningsrätt när varor, som transporteras under skatteuppskov, inte når mottagaren. Se vidare kommentaren till 27 §. Enligt artikel 20 i cirkulationsdirektivet skall skatten betalas av den som enligt artikel 15.3 i nämnda direktiv ställt säkerhet för betalning av skatten på varorna, vilket i de allra flesta fall torde vara den upplagshavare som sänt i väg varorna.

För en svensk upplagshavare skall skattskyldighet inträda när varorna förs ut från upplaget om inte varorna transporteras till en upplagshavare eller varumottagare i ett annat EG-land eller tas emot av en svensk upplagshavare. Kommer inte varorna fram till upplagshavaren eller varumottagaren i det andra EG-landet inträder alltså skattskyldighet. Beror detta på en oegentlighet eller överträdelse som begåtts eller upptäckts i ett annat EG-land kan dock detta land hävda beskattningsrätt med stöd av artikel 20. För att svenska upplagshavare inte skall behöva betala skatt i två länder införs en rätt till avdrag för skatt på varor som beskattats i ett annat EG-land i sådana fall som avses i 27 § första stycket. Hänvisningen till 27 § första stycket innebär alltså att avdragsrätten endast täcker fall som avses i artikel 20 i cirkulationsdirektivet.

När det gäller rekvisitet ”under förutsättning att beskattningsmyndigheten godkänner det andra EG-landets skatteanspråk”, se kommentaren till 29 §.

### 33 §

Ändringen är av redaktionell karaktär.

### 35 §

Ändringen är föranledd av att det redan i 31 a § regleras att beslut om revision och föreläggande inte får överklagas.

### 39 §

I nuvarande lydelse av *andra stycket* finns endast angivet att registrering som skattskyldig får ske om verksamheten är av större omfattning eller det annars finns särskilda skäl. Eftersom den som registrerats som skattskyldig har möjlighet att hantera obeskattade varor finns det anledning att närmare ange att han bör vara lämplig för att komma i fråga för registrering. I likhet med vad som gäller för upplagshavare skall beskattningsmyndigheten besluta om registrering om det med hänsyn till den sökandes ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämpligt att registrera honom.

Det nya *tredje stycket* kan i dag sägas ha sin motsvarighet i 5 § förordningen (1984:247) om punktskatter och prisregleringsavgifter. Ett beslut om avregistrering innebär att skattskyldighet inträder för alla varor som den som avregistreras har i lager. En sådan ingripande regel bör dock inte ges i förordning. I tredje stycket anges därför att avregistrering skall ske om den som registrerats inte längre uppfyller förutsättningarna för registrering. I likhet med vad som gäller vid återkallande av godkännande som upplagshavare bör beslut om avregistrering gälla oberoende av om beslutet överklagas, om inte annat anges i beslutet.

## 15.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt

### 1 och 2 §

Enligt artikel 26 i alkoholskattedirektivet skall hänvisningar till KN-nummer i direktivet avse den lydelse av Kombinerade nomenklaturen som gällde när direktivet antogs. Direktivet antogs av rådet den 19 oktober 1992 och införlivades 1995 i svensk lagstiftning genom lagen om alkoholskatt. Någon uttrycklig bestämmelse angående vilken lydelse av den Kombinerade nomenklaturen som avses i bestämmelserna infördes dock inte i denna lag. För att undanröja denna oklarhet införs nu en sådan hänvisning. Eftersom det numer framgår av 1 § vilken version av förordningen som skall tillämpas ersätts den fullständiga hänvisningen i 2 § andra stycket med en hänvisning enbart till KN-nummer.

### 7 §

I *första stycket* angavs tidigare att undantag gäller för varor som är fullständigt denaturerade i enlighet med de föreskrifter som regeringen meddelar. Enligt artikel 27.1 a i alkoholskattedirektivet skall dock skattebefrielse gälla för varor som blivit fullständigt denaturerade i enlighet med någon medlemsstats krav, sedan dessa i föreskriven ordning blivit anmälda och godkända. För att få bättre överensstämmelse med gemenskapsrät-

ten görs nu i *punkten 1* hänvisningar till den förordning som kommissionen har beslutat om på området.

Skattefriheten i punkterna 2–6 reglerades tidigare i 20 § första stycket e–i. Dessa flyttas över till förevarande paragraf utan ändringar med ett undantag. Den ändring som görs gäller alkohol i halvfabrikat, 20 § första stycket h. Skattefriheten i sist nämnda bestämmelse är nämligen vidare än vad som följer av alkoholskattedirektivet. Enligt artikel 27.1 c i nämnda direktiv gäller skattebefrielse för alkoholvaror som används direkt eller som en beståndsdel i halvfabrikat för framställning av livsmedel, fyllda eller ej, om i varje enskilt fall alkoholhalten inte överstiger 8,5 liter ren alkohol per 100 kg av *halvfabrikat* avsedda för choklad och 5 liter ren alkohol per 100 kg av *halvfabrikat* avsedda för övriga varor. Gränsen för hur mycket alkohol som får ingå enligt direktivet tar alltså sikte på halvfabrikatet och inte som i 20 § första stycket h den färdiga produkten. Detta justeras nu.

Bestämmelsen i sista meningen i först stycket om ledsagardokument vid transporter av fullständigt denaturerad alkohol flyttas till *andra stycket*.

#### 8 §

Enligt alkoholskattedirektivet är all yrkesmässig tillverkning av alkoholvaror skattepliktig. Om tillverkningen inte är att anse som yrkesmässig är den ändå skattepliktig om den avser etylalkohol eller mellanklassprodukter. Av nuvarande lagstiftning framgår inte att all tillverkning av mellanklassprodukter är skattepliktig. Detta åtgärdas nu i första stycket *punkten 7*.

För övriga ändringar i 8 § se kommentaren till 9 § LTS.

#### 8 b §

Upplagshavare skall inte betala skatt för varor som förstörs under tillsyn av beskattningsmyndigheten (se 20 § första stycket 2). Den som förvärvat varor skattefritt utan att vara upplagshavare har dock inte motsvarande möjlighet. Det innebär att en skattebefriad förbrukare inte kan förstöra varor som han köpt in skattefritt utan att skattskyldighet inträder (se 8 § första stycket 7). Det kan mycket väl tänkas att det i nu aktuella fall finns behov av att förstöra varor, t.ex. därför att varorna av någon anledning inte går att använda varorna för avsett ändamål. Det är därför rimligt att skattebefriade förbrukare och andra som kan förvärva varor skattefritt, t.ex. sjukhus (se 32 § första stycket 8 i förslaget till lagtext), ges samma möjlighet som upplagshavare. Detta uppnås genom *punkten 2*.

I övrigt har paragrafen ändrats p.g.a. av att 31 f § numer skall betecknas 31 h §.

#### 9 §

Se kommentaren till 10 § LTS.

#### 9 a §

Se kommentaren till 10 a § LTS.

### 10 §

Ändringarna är redaktionella. Någon ändring i sak är alltså inte avsedd.

### 11 §

Se kommentaren till 12 § LTS.

### 19 §

Se kommentaren till 20 § LTS.

### 20 §

För de fall i *första stycket* (e–m) där upplagshavaren tar varorna i anspråk i upplaget eller för dem ut från upplaget regleras skattefriheten numera inte genom att skattskyldighet inte inträder utan genom reglerna om avdrag i 32 §.

Beträffande *andra stycket* se kommentaren till 21 § LTS andra stycket.

### 22 §

Se kommentaren till 23 § LTS.

### 26 §

Se kommentaren till 27 § LTS.

### 28 §

Se kommentaren till 29 § LTS.

### 30 §

Ändringarna i *första stycket* är föranledda dels av att skattefriheten för upplagshavare numer regleras genom avdrag och inte genom att skattskyldighet inte inträder, dels av de nya bestämmelserna om skattebefriade förbrukare. Den nya lydelsen innebär att den som inte är godkänd som upplagshavare eller skattebefriad förbrukare och som använder alkohol för angivna ändamål kan få återbetalning av den skatt som betalats för varorna.

### 31 a § och upphävande av 31 b och c §§

Se kommentarerna till 31 a § och upphävande av 31 b och c §§ LTS.

### 31 e–31 g §§

Förutsättningarna för godkännande som skattebefriad förbrukare och återkallelse samt hur förbrukarens bokföring skall vara utformad har utförligt kommenterats i avsnitt 6.3, 6.5 och 6.7. Som framgår av 31 e § andra stycket kan ett godkännande meddelas för viss tid eller tills vidare. Företag som tidigare hanterat obeskattade alkoholvaror utan anmärkning bör regelmässigt godkännas tills vidare. Godkännande för viss tid skall alltså främst meddelas när fråga är om nystartade företag eller företag som inte tidigare hanterat obeskattade alkoholvaror.

### 32 §

I *första stycket* 7–10 återfinns, som avdragsposter, de situationer där skattskyldighet inte inträder enligt nuvarande lydelse av 20 § första

stycket e–m. En skillnad är dock att punkten 10 nu gäller försäljning till skattebefriade förbrukare i stället för försäljning mot försäkrans enligt 20 § första stycket k. En annan skillnad är att skattefriheten för varor som har levererats till någon för vetenskapliga ändamål endast skall omfatta leveranser till universitet och högskolor. Detta framgår av första stycket 8 a). Andra subjekt som använder alkoholvaror för vetenskapliga ändamål måste för att kunna köpa varorna utan skatt ansöka om att bli godkända som skattebefriade förbrukare, se 31 e § första stycket.

Förutom punkten 10 och skattefriheten för leveranser för vetenskapliga ändamål avses alltså ingen annan ändring av reglerna än att skattefriheten skall regleras genom avdrag. Att skattefriheten regleras genom avdrag innebär följande. Den upplagshavare som t.ex. använder alkohol för att tillverka vinäger i sitt skatteupplag, skall ta upp användningen till beskattning eftersom alkoholen tas i anspråk i upplaget. Skattskyldighet inträder då enligt 19 § första stycket 1 d. Eftersom tillverkning av vinäger omfattas av punkt 7 a medges avdrag för skatten. På motsvarande sätt inträder skattskyldighet för leveranser enligt 8 när varorna lämnar upplaget men avdragsrätten gör leveranserna skattefria.

Enligt punkten 10 inträder rätten till avdrag när den skattebefriade förbrukaren har tagit emot varorna. Förhållandet mellan upplagshavaren och den skattebefriade förbrukaren har kommenterats i avsnitt 6.4. En upplagshavare som vill slippa att få sina avdrag för leveranser till skattebefriade förbrukare ifrågasatta bör genom kvittenser på leveranssedlar eller liknande se till att dokumentera att varorna tagits emot av en skattebefriad förbrukare. När det i punkten 10 talas om att varan tagits emot av en skattebefriad förbrukare ”i enlighet med vad som framgår av dennes godkännande” avses att upplagshavaren måste kontrollera att vissa restriktioner i form av varusort m.m. är uppfyllda. Här bör även nämnas att en upplagshavare enligt lagen om försäljning av teknisk sprit m.m. inte får sälja större kvantiteter till en förbrukare än vad som följer av förbrukarens inköpstillstånd från Läkemedelsverket.

Beträffande *punkten 11*, se kommentaren till 32 § första stycket 8 LTS.

### 33§

Regeln i det nya *tredje stycket* införs för att den som har godkänts som skattebefriad förbrukare enligt 31 e § skall kunna göra avdrag för skatt på varor, som förvärvats från en utländska upplagshavare, och som använts för skattefria ändamål. Skattskyldigheten för en registrerad varumottagare inträder när varorna tas emot. Med den nu föreslagna regeln kan avdrag göras varorna vartefter de förbrukas för framställning av sådana produkter som anges i 7 § första stycket 2–6, i en tillverkningsprocess förutsatt att slutprodukten inte innehåller alkohol eller för vetenskapliga ändamål. Bestämmelsen kommenteras även i avsnitt 6.6. I övrigt se kommentaren till 33 § LTS.

### 35 §

Se kommentaren till 35 § LTS.

### Övergångsbestämmelserna

I syfte att underlätta övergången till det nya systemet med skattefria förbrukare föreskrivs i *punkten 2* att ett tillstånd som meddelats av Läkemedelsverket skall gälla som ett godkännande som skattebefriad förbrukare. Detta gäller bara tillstånd som avser inköp på minst 25 kilogram, vilket följer av ordalydelsen ”tillstånd från Läkemedelsverket som anges i den äldre lydelsen av 31 e §”. Har någon fått ett sådant tillstånd, som gäller från t.ex. den 1 januari 2000 till utgången av 2002, skall han alltså anses som en skattebefriad förbrukare fram till den sistnämnda tidpunkten. Att ett tillstånd skall gälla som ett godkännande som skattebefriad förbrukare innebär att tillståndshavaren måste rätta sig efter övriga regler som gäller för den skattebefriade förbrukaren t.ex. reglerna om bokföring. Likaså kan hans övergångsvis gällande godkännande återkallas om förutsättningarna för återkallelse föreligger. Se även avsnitt 6.8.

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

### 1 kap.

#### 3 §

Paragrafen kompletteras med ett datum som klargör att hänvisningarna till KN-numren i förordningen EEG 2658/87 avser förordningens lydelse den 1 oktober 1994. Skälet är att undvika oklarhet om vilken lydelse av förordningen som avses. Definitionerna av KN-numren kan nämligen förändras. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 2 i mineraloljedirektivet. När detta direktiv införlivades i lagen om skatt på energi (LSE) infördes dock inte någon sådan uttrycklig bestämmelse.

### 2 kap

#### 1 §

Ändringarna i *andra stycket* är föranledda av ändringarna i 4 kap. 1 och 12 §§.

#### 9 §

Bränsletank på båt får enligt huvudregeln i första stycket inte innehålla märkt olja. Om någon förbrukar märkt olja eller bensin i en båt när den används för annat än privat ändamål medges återbetalning enligt reglerna i 9 kap. 3 §. Vid införandet av LSE konstaterades dock att dessa regler kunde medföra stora praktiska problem för Marinens, Kustbevakningens och andra statliga myndigheters båtar, eftersom myndigheterna också disponerade över skepp som fick innehålla märkt olja. I *tredje stycket* infördes därför en befogenhet för beskattningsmyndigheten att medge dispens från förbudet att använda märkt olja i båtar. Även näringsidkare kan få sådan dispens om det finns särskilda skäl. I förarbetena angavs att det rent allmänt borde krävas att stora praktiska hanteringsproblem skulle uppkomma eller att näringsidkaren till följd av den nya uppbördsordningen, dvs. att han fick söka återbetalning, skulle få betydande likviditetsproblem (prop. 1994/95:54 s. 96). En dispens medför också rätt att göra avdrag eller att köpa oljan mot försäkran.

Skattefriheten för bränsle som förbrukats i båtar med medgivande enligt tredje stycket reglerades tidigare genom en hänvisning till bestämmelserna om avdrag och inköp mot försäkrans. Denna skattefrihet regleras nu genom en uttrycklig bestämmelse i 6 a kap. 1 § 4. Att den som är skattskyldig får göra avdrag för skatt på bränsle som förbrukats i en båt med medgivande eller tagits emot för förbrukning i en sådan båt följer numer direkt av 7 kap. 1 § första stycket 4 och 7.

I det nya *fjärde stycket* införs en regel som innebär att dispenser som ges till andra än statliga myndigheter skall gälla tills vidare. Vidare skall ett sådant medgivande kunna återkallas om förutsättningarna för medgivandet inte längre finns. Ett beslut om återkallelse gäller omedelbart om inte annat anges.

#### **4 kap.**

##### *1 §*

Beträffande ändringarna i *första stycket* 1 och nya 6, se kommentaren till 9 § LTS. När det gäller punkten 7 ersätts begreppet ”säljer eller förbrukar” med det mer generella begreppet ”använder”, som självfallet även innefattar att bränslet säljs eller förbrukas.

Den bestämmelse om skattskyldighet som finns i nuvarande *andra stycket* 1 och 2 tillför inget utöver vad som redan sägs i första stycket 7. Den skepps- eller båtägare, som inte betalt någon skatt eller betalt skatt för lågbeskattad dieselolja, och därefter använder skeppet eller båten på ett sådant sätt att ytterligare skatt skall utgå måste nämligen anses ha ”använt bränslet för ett annat ändamål som medför att skatt skall betalas med ett högre belopp”. Punkterna 1 och 2 i *andra stycket* utgår därför. Punkten 3 i nämnda stycke flyttas till en ny punkt 8 i första stycket.

##### *2 §*

Se kommentaren till 27 § LTS. Det tidigare begreppet ”bränsle för vilket skattskyldighet inte inträtt” har byts ut mot ”obeskattat bränsle ” för att skapa enhetlighet med 27 § LTS och 26 § LAS. Någon ändring i sak är således inte avsedd.

##### *3 §*

I *första stycket* föreskrivs, i förtydligande syfte, att en förutsättning för godkännande som upplagshavare är att upplagshavaren disponerar över ett utrymme som kan godkännas som skatteupplag.

Nuvarande *tredje stycket* är av sådan karaktär att bestämmelsen bör ges i förordning i stället.

##### *3 a §*

Se kommentaren till 10 a § LTS.

##### *4 §*

Ändringarna i *första och andra styckena* är redaktionella. Någon ändring i sak är alltså inte avsedd. Ändringen i *sista stycket* är en följd av att nuvarande *andra stycket* betecknas tredje stycket.

## 5 §

Se kommentaren till 12 § LTS.

## 12 §

Se kommentaren till 1 §.

## 5 kap.

### 1 §

Utöver kommentarerna till 20 § LTS finns det här anledning att ge några ytterligare kommentarer till *första stycket punkten 2*. För den upplagshavare som hämtar olja hos en annan upplagshavare innebär punkten 2 att skattskyldighet inträder för den del av oljan som inte därefter förs till ett skatteupplag. Det kan t.ex. röra sig om olja som levererats till en villakund. En upplagshavare, som hämtar olja hos en annan upplagshavare, kan precis som i dag använda sin normala affärsbokföring när han skall redovisa skatten. Det innebär att skatten på den del av oljan som levererats till villakunder skall redovisas när försäljningen enligt god redovisningsred skall bokföras, se vidare avsnitt 5.1.

Enligt uppgifter från branschen är det ytterst sällan som en upplagshavare, som hämtat olja hos en annan upplagshavare, inte samma dag eller dagen därpå antingen har levererat oljan till en kund eller har lagt in olja i ett skatteupplag. Som tidigare framhållits bör det endast i undantagsfall vara acceptabelt att en upplagshavare inte inom ett par dygn sett till att varorna hamnat i ett skatteupplag.

### 2 §

Lydelsen av *punkten 2* har ändrats efter förebild i motsvarande regler i LTS och LAS, se t.ex. 20 § första stycket 4 LTS.

### 3 §

*Punkten 1*, som gäller skattskyldighetens inträde för distansförsäljare, har utformats efter förebild i 20 § första stycket 5 LTS.

Ändringen i *punkten 2* är en följd av ändringarna i 4 kap. 1 och 12 §§.

I *punkten 3 a* har ordet ”köpare” bytts ut mot det mer generella ”någon”.

## 6 kap.

### 2 §

Enligt 22 § LST och 21 § LAS skall den som förvärvat varor skattefritt men använt varor för ett annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten deklarerat den skattepliktiga användningen. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då varorna användes för annat än avsett ändamål. Skatten skall enligt LPP betalas senast samma dag (5 kap. 1 §). En deklarationstid på fem dagar gäller dock inte enligt LSE för motsvarande fall. I stället gäller LPP:s regler om deklarationstider (6 kap. 2 motsatsvis jfr med 1 kap. 1 § LPP). Det innebär att deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast den tjugonde i månaden efter redovisningsperiodens slut (2 kap. 8 LPP). För att undvika att företag skaffar sig skattekrediter

via systemet med skattefria inköp bör deklarationstiden i LSE också vara fem dagar. Detta uppnås genom det nya *fjärde stycket*.

### 3 §

Ändringen innebär att kravet på ledsagardokument vid import tas bort, se avsnitt 9.

### 10 §

Ändringen i början av *andra stycket* är av redaktionell karaktär. När det gäller den nya bestämmelsen och det nya *tredje stycket* se kommentaren till 39 § LTS.

## 6 a kap.

### *Allmänt*

De nuvarande reglerna om när bränslen kan användas utan skatt eller med reducerad skatt bygger i huvudsak på att det i 7 kap. anges vilka möjligheter som den skattskyldige har att genom avdrag reglera skattebefrielsen i sin deklaration. I avdragsreglerna anges vilket ändamål som kan komma i fråga för skattebefrielse, hur stor skattebefrielsen är och vilka slag av bränslen som kan komma i fråga för skattebefrielse. Reglerna har med tiden blivit omfattande och svåra att få ett grepp om. Genom att reglerna om inköp mot försäkran i 8 kap. hänvisar till 7 kap. har också de blivit komplicerade.

I det nya kapitlet har därför i stort sett alla de situationer som kan medföra skattebefrielse samlats. Skattebefrielserna för bränsle som förvärvats av diplomater, för bensin som förbrukats i skepp eller båtar och för märkt olja som förbrukats i båtar regleras dock endast genom reglerna om återbetalning i 9 kap. 1 och 3 §§.

I kapitlet anges således, med hjälp av en tabell, vilka ändamål som medför skattebefrielse, vilket bränsle som kan komma i fråga för skattebefrielse och hur stor skattebefrielsen är. Kapitlet anger förutsättningar och begränsningar för skattebefrielsen men däremot inte hur skattebefrielsen åstadkoms. Detta regleras i stället i de följande tre kapitlen. Den som är skattskyldig får del av sin skattebefrielse genom avdrag enligt bestämmelserna i 7 kap. och den skattebefriade förbrukaren genom att han enligt 8 kap. kan köpa bränslet utan skatt eller med reducerad skatt. Den som inte är skattskyldig eller skattebefriad förbrukare får del av skattebefrielsen genom återbetalning. I 6, 7 och 8 kap. regleras dock inte storleken och förutsättningarna för skattebefrielsen utan dessa regleras i 6 a kap. De särskilda nedsättningsreglerna för energiintensiv verksamhet bygger på beslut av beskattningsmyndigheten i varje enskilt fall och passar inte in i systematiken. Dessa regler finns därför kvar i 9 kap. 9–9 b §§.

Införandet av 6 a kap. syftar endast till att förenkla tillämpningen av reglerna kring skattebefrielse. Några materiella ändringar är inte avsedda. Detta innebär att kommentaren till kapitlet i huvudsak anger var motsvarande regel om skattebefrielse fanns tidigare. För att få klarhet i gränsdragningsfrågor och andra tillämpningsfrågor får svar sökas i förarbetena till dessa regler.

## 1 §

### *Allmänt*

Paragrafens tabell är uppbyggd så att det i nummerföljd anges vilka ändamål som medför rätt till skattebefrielse. Termen skattebefrielse används såväl när ingen skatt skall betalas som vid delvis skattebefrielse. För varje ändamål anges om det finns några begränsningar till vissa slag av bränslen. Ofta förekommer att endast märkt olja kan komma i fråga. Därefter anges storleken av skattebefrielsen för energiskatten, koldioxidskatten och svavelskatten.

### *Punkten 1 - Förbrukning för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning eller i en process där bränslet i allt väsentligt används för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning*

Motsvarar nuvarande rätt till avdrag i 7 kap. 1 § första stycket 4. I andra stycket nämnda paragraf angavs tidigare att avdrag även fick göras för bränsle som förbrukats eller sålts för förbrukning för sådan gas- och värmeproduktion som sker vid användning av bränslet enligt punkten 4. Eftersom denna situation redan täcks av att skattebefrielsen gäller om bränslet ”i allt väsentligt används för annat ändamål” har någon motsvarande regel inte införts i 6 a kap.

### *Punkten 2 - Förbrukning i tåg eller annat spårbundet färdmedel*

Motsvarar nuvarande rätt till avdrag i 7 kap. 2 § första stycket 1 a.

### *Punkten 3 - Förbrukning i skepp, när skeppet inte används för privat ändamål*

Motsvarar nuvarande rätt till avdrag i 7 kap. 2 § andra stycket 1 b.

### *Punkten 4 - Förbrukning i båt för vilken medgivande enligt 2 kap. 9 § eller fartygstillstånd enligt fiskelagen (1993:787), när båten inte används för privat ändamål*

Skattefriheten för bränsle som förbrukats i båtar med fartygstillstånd motsvarar nuvarande rätt till avdrag i 7 kap. 2 § första stycket 1 c. När det gäller båtar med medgivande enligt 2 kap. 9 § reglerades skattefriheten tidigare genom en hänvisning i nämnda paragraf till 7 kap. 2 § andra stycket 1 b.

### *Punkten 5 - Förbrukning i*

*a) luftfartyg, när luftfartyget inte används för privat ändamål*

*b) i luftfartyg, när luftfartyget används för privat ändamål eller i luftfartygsmotorer i provbädd eller i liknande anordning*

Motsvarar nuvarande rätt till avdrag i 7 kap. 2 § andra stycket 2 och 5 a § andra stycket.

### *Punkten 6 - Förbrukning vid framställning av mineraloljeprodukter, kolbränslen, petroleumkoks och andra produkter för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren*

Motsvarar nuvarande rätt till avdrag i 7 kap. 2 § första stycket 3.

*Punkten 7 - Förbrukning vid framställning av skattepliktig elektrisk kraft, med de begränsningar som följer av 3 §*

Motsvarar nuvarande rätt till avdrag i 7 kap. 2 § första stycket 4.

*Punkten 8 - Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning i metallurgiska processer*

Motsvarar nuvarande rätt till avdrag i 7 kap. 3 §. I likhet med nuvarande lydelse av 7 kap. 1 § andra stycket anges i nuvarande 7 kap. 3 § att förbrukning i metallurgiska processer även skall anses omfatta den gas- och värmeproduktion som sker till följd av sådana processer. Eftersom skattebefrielsen gäller för förbrukning i nämnda process behöver inte särskilt anges att den gas- och värmeproduktionen som följer av den skattebefriade förbrukningen också omfattas. Någon motsvarande regel har således inte införts i 6 a kap.

*Punkten 9 - Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet*

Motsvarar tillverkningsindustrins nuvarande rätt till avdrag i 7 kap. 4 §.

*Punkten 10 - Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid växthusuppvärmning i yrkesmässig växthusodling*

Motsvarar nuvarande rätt till avdrag för bränsle som förbrukats för växthusuppvärmning i 7 kap. 4 § första stycket. Den 1 juli 2000 infördes skattelättnader för bränsle som förbrukas i jord-, skogs-, eller vattenbruksverksamhet (prop. 1999/2000:105). Tidigare gällde att endast bränsle som användes för växthusuppvärmning vid yrkesmässig växthusodling kunde medföra skattebefrielse. Skattelättnaderna för annan yrkesmässig jordbruksverksamhet än växthusodling och för yrkesmässig skogs- och vattenbruksverksamhet uppnås dock genom återbetalning enligt 9 kap. 2 §. Enligt dagens regler är det alltså endast växthusodlare som mot försäkran kan köpa bränsle med reducerad skatt. För att upprätthålla denna distinktion i systemet med skattebefriade förbrukare anges växthusodlarna i en särskild punkt.

*Punkten 11 - Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon i yrkesmässigt jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet*

Motsvarar delvis nuvarande rätt till avdrag enligt 7 kap. 4 § första stycket. Se kommentaren till föregående punkt.

*Punkten 12 - Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning i sodapannor, lutpannor, metallurgiska processer eller i processer för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller*

Motsvarar nuvarande rätt till avdrag i 7 kap. 5 § andra stycket. I likhet med nuvarande lydelse av 7 kap. 1 § andra stycket anges i nuvarande 7 kap. 5 § andra stycket att i processer för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller eller metallurgiska processer skall anses ingå även den gas- och värmeproduktion som sker till följd av sådana proces-

ser. Eftersom skattebefrielsen gäller för förbrukning i nämnda processer behöver inte särskilt anges att den gas- och värmeproduktionen som följer av den skattebefriade förbrukningen också omfattas. Någon motsvarande regel har således inte införts i 6 a kap.

*Punkten 13 - Förbrukning vid tillverkningsprocessen i gruvindustriell verksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar*

Motsvarar nuvarande rätt till avdrag i 7 kap. 4 § fjärde stycket.

2 §

Motsvarar nuvarande 7 kap. 4 § andra stycket.

3 §

Motsvarar begränsningen av avdragsrätten vid samtidig produktion av elektrisk kraft och värme i 7 kap. 2 § tredje och fjärde styckena.

4 §

Enligt huvudregeln skall märkt olja användas vid framställning av el. Vissa typer av anläggningar har dock av särskilda skäl fått möjlighet att även använda omärkt olja. Detta regleras i dag i 7 kap. 1 § första stycket 5. För att få systematiken med tabellen att fungera har denna situation fått brytas ut och läggas i en egen paragraf. Genom hänvisningen till 1 § 7 framgår att full skattebefrielse gäller beträffande energiskatt och koldioxidskatt. En förutsättning för att erhålla skattebefrielsen när omärkt olja används är liksom i dag att värme inte nyttiggörs.

5 §

Motsvarar nuvarande 7 kap. 7 §.

## **7 kap.**

### *Rubriken*

Rubriken har ändrats från ”Avdrag i deklaration” till enbart ”Avdrag”. Ändringen är föranledd av att uttrycket ”i en deklaration får avdrag för skatt göras” ersätts med det enklare uttrycket ”den som är skattskyldig får göra avdrag för skatt”. Uttrycket avdrag i en deklaration tas alltså bort. Det finns inte heller anledning att i kapitlet särskilt ange om avdraget avser energiskatt, koldioxidskatt eller svavelskatt. I vilken omfattning som rätt till avdrag föreligger framgår i stället av reglerna i 6 a kap.

1 §

Avdragsreglerna i 7 kap. har tidigare angett att rätt till avdrag gäller för bränsle som förbrukats eller ”sålts för förbrukning” för vissa ändamål. Begreppet ”sålts för förbrukning” har då motsvarats av en möjlighet för en icke skattskyldig att köpa bränsle mot försäkran. I *första stycket* har förbrukning och leveranser till skattebefriade förbrukare delats upp på olika punkter.

I punkten 4 finns avdragen för den skattskyldiges egen förbrukning. Hur stort avdrag som medges och vilka bränslen som kan komma i fråga anges i 6 a kap. 1–3 §§. Tillverkningsindustrins förbrukning kan tas som

exempel. Av 6 a kap. 1 § 9 framgår att skattebefrielse gäller, om den inte följer av tidigare punkter, för förbrukning vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet, undantaget drift av motordrivna fordon. Ordalydelsen ”Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter” vill endast markera att det kan finnas förbrukning i tillverkningsprocesser som ger rätt till skattebefrielse redan enligt en tidigare punkt. Exempelvis kan bränslet användas för sådant annat ändamål än motordrift eller uppvärmning, som ger hel skattebefrielse. Självklart kan inte samma förbrukning ge rätt till dubbla avdrag. Av 6 a kap. 1 § 9 framgår också att rätt till avdrag inte föreligger om det är bensin, omärkt olja eller råttallolja som har förbrukats. Av 6 a kap. 2 § framgår dock att rätt till avdrag även föreligger när råttallolja förbrukats. Råttallolja passar inte in i systematiken. Råttallolja kommer dock att behandlas på samma sätt som i dagens system, vilket innebär att det först anges att råttallolja inte får användas men att det sedan ges särskilda regler för hur skatt tas ut när den används.

Beträffande rätten till avdrag i punkten 5 för varor som tas emot av skattebefriade förbrukare hänvisas till kommentaren till 32 § LAS. Här skall dock följande tilläggas. När det anges att förbrukaren skall ha tagit emot bränsle i enlighet med vad som framgår av godkännandet innebär det att rätten till avdrag förutsätter att bränslet som levereras omfattas av godkännandet. Om omärkt olja levereras måste godkännandet omfatta sådan olja för att rätt till avdrag skall föreligga. Hur stort avdraget är bestäms utifrån vilken rätt till skattebefrielse som den skattebefriade förbrukaren har.

Rätten till avdrag i punkten 6 för bränsle till fartyg och luftfartyg har utförligt kommenterats i avsnitt 6.9.2.

I punkten 7 finns avdragsrätten för bränsle som tagits emot för förbrukning i båtar för vilka medgivande enligt 2 kap. 9 § eller fartygstillstånd enligt fiskelagen meddelats. Avdragsrätten för leveranser till båtar med fartygstillstånd fanns tidigare i 7 kap. 2 § andra stycket 1 c). I fråga om leveranser till båtar med medgivande enligt 2 kap. 9 § reglerades avdragsrätten tidigare genom en hänvisning i nämnda paragraf till 7 kap. 2 § andra stycket 1 b). En annan skillnad mot tidigare är att det inte längre är tillräckligt att bränslet har sålts för förbrukning utan numer måste bränslet ha tagits emot för förbrukning i båten. Vad denna ändring innebär kommenteras i avsnitt 6.9.2.

*Andra stycket* motsvarar nuvarande 7 kap. 4 § femte stycket.

#### *Upphävande av 2–4 §§*

Motsvarande regler om skattefrihet eller skattereduktion återfinns nu i 6 a kap. 1 §.

#### *5 §*

Reglerna om skattefrihet enligt nuvarande lydelse av *första och andra styckena* återfinns nu i 6 a kap. 1 §.

#### *Upphävande av 5 a §*

Motsvarande regler om skattefrihet återfinns nu i 6 a kap. 1 §.

## 5 b §

Ändringen är redaktionell och föranleds av att kapitlets rubrik ändras.

## 6 §

Den inledande ändringen i första stycket är redaktionell och föranleds av att kapitlets rubrik ändras. Uttrycket ”tillfälliga omständigheter” har bytts ut mot ”olyckshändelse” som används i LTS och LAS.

Beträffande det nya *andra stycket* se kommentaren till 32 § 8 LTS.

## 8 kap.

### 1–3 §§

Förutsättningarna för godkännande som skattebefriad förbrukare och återkallelse samt hur förbrukarens bokföring skall vara utformad har utförligt kommenterats i avsnitten 6.3, 6.5 och 6.7. Se även kommentaren till 31 e § LAS.

1 § *fjärde stycket* motsvarar nuvarande 8 kap. 3 a § tredje stycket.

### *Upphävande av 4 och 4 a §§*

Rätten till inköp mot försäkran i dessa situationer finns nu som en rätt för den skattebefriade förbrukaren att köpa varor skattefritt enligt 1 §.

### *Upphävande av 5 §*

Paragrafen har sin motsvarighet i 6 a kap. 5 §.

## 9 kap.

### 2 §

I *första stycket* i dess nuvarande lydelse regleras återbetalning i vissa angivna fall för dem som inte är skattskyldiga. Enligt dagens regler kan företagen inte välja mellan återbetalning eller skattefria inköp mot försäkran. Det innebär att den som har rätt att köpa bränsle utan skatt mot försäkran måste använda sig av denna rätt för att få del av skattefriheten. Han kan alltså inte köpa bränslet med skatt och därefter ansöka om återbetalning. Systemet med skattebefriade förbrukare bygger dock till skillnad från försäkranssystemet på ett godkännande från beskattningmyndigheten. Den som av någon anledning inte har ett sådant godkännande skall dock inte uteslutas från möjligheten till skattebefrielse utan får befrielse genom rätt till återbetalning. Första stycket har därför utformats som en generell rätt till återbetalning om förutsättningar för skattebefrielse enligt 6 a kap. 1 och 2 §§ föreligger. Detta innebär att om skatt har betalats till tullen kan återbetalning ske om produkten sedan används för något ändamål som anges i 6 a kap. 1 §. I likhet med vad som gäller för rätten till avdrag får man till gå 6 a kap. för att se vilka bränslen som kan användas med rätt till återbetalning och med vilket belopp återbetalning sker.

Reglerna i nuvarande *andra stycket* om återbetalning när råttallolja förbrukats följer nu av 6 a kap. 2 §.

Ändringen i *tredje stycket* är en följdändring på grund av att *andra stycket* upphävs.

## 6 §

Ändringen görs p.g.a. att första och andra styckena i 7 kap. 5 § upphävs.

## 9 §

Ändringarna är föranledda av att avdragsrätten regleras på annat ställe i 7 kap. och att inköp mot försäkrans ersätts med systemet med skattebefriade förbrukare.

## 11 §

Se kommentaren till 29 § LTS. I övrigt har vissa redaktionella ändringar gjorts för att bestämmelsen skall stämma bättre överens med motsvarande bestämmelser i LTS och LAS.

## 13 § och upphävande av 14 och 15 §§

Se kommentarerna till 31 a § och upphävande av 31 b och 31 c §§ LTS. En skillnad är dock att det skall vara möjligt att besluta om tredjemansrevision för att kontrollera återbetalningsärenden enligt LSE. Skälen för denna skillnad redovisas i avsnitt 10.2. Att tredjemansrevision är tillåtet enligt förevarande paragraf framgår av att hänvisningen till LPP, till skillnad från motsvarande bestämmelser i LST och LAS, omfattar hela 3 kap. 7 § LPP.

## 10 kap.

### 11 §

I samband med införandet av LSE fördes sanktionsavgiften vid otillåten användning av märkta oljeprodukter över från lagen om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter. I den sistnämnda lagen gjordes beträffande betalning av avgiften hänvisningar till fordonsskattelagen som innebar att ett beslut om avgift gällde oavsett om det överklagades. I LSE hänvisas i stället till LPP. I förarbetena till LSE angavs att de nya hänvisningarna inte innebar några materiella ändringar (prop. 1994/95:54 s. 135). Emellertid saknas för närvarande en hänvisning till LPP som gör att besluten gäller omedelbart. Detta åtgärdas nu.

## 11 kap.

### Rubriken

Se kommentaren till rubriken till 7 kap.

## 9 §

Beträffande den inledande ändringen i paragrafen, se kommentaren till rubriken till 7 kap. Övriga ändringar är följdändringar och beror på att de skattefria användningsområdena och rätten till avdrag anges i andra paragrafer än tidigare.

## 10 §

Ändringen i *femte stycket* följer av ändringen i 7 kap. 1 § och av att 7 kap. 2 § upphävs. Det är således ingen ändring i sak.

## 13 §

Ändringen följer av att reglerna om kontroll av återbetalningar i tidigare 9 kap. 13–15 §§ nu ersätts med nya 9 kap. 13 §.

*12 kap. 1 §*

Se kommentaren till 35 § LTS.

#### 15.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel

*6 §*

När det gäller den nya bestämmelsen om vandelsprövning i *andra stycket* och det nya *tredje stycket* se kommentaren till 39 § LTS.

*8 b § och upphävande av 8 c och 8 d §§*

Se kommentaren till 31 a § och upphävande av 31 b och 31 c §§ LTS.

*9 §*

Se kommentaren till 35 § LTS.

#### 15.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

**3 kap.**

*7 §*

I *första stycket* införs ett nytt syfte med skatterevision, nämligen kontroll av skatteupplag enligt LTS, LAS eller LSE. En revision behöver alltså inte ha ett direkt samband med skatteredovisningen utan syftet med ändringen är att göra det möjligt att besluta om revision för att kontrollera att skatteupplag uppfyller de krav som bör ställas på sådana lokaler och utrymmen. Regeln skall inte bara kunna användas för redan godkända skatteupplag utan även för lokaler och utrymmen som anges som skatteupplag i samband med ansökan om godkännande.

I *tredje stycket* införs tre nya punkter, *punkterna 3–5*. Genom de nya punkterna ges beskattningsmyndigheten befogenhet att besluta om revision hos den som ansöker om godkännande som upplagshavare eller skattebefriad förbrukare och hos den som ansöker om registrering som varumottagare. Dessutom skall revision få ske hos sådana representanter som en distansförsäljare skall utse. De nya punkterna kommenteras även i 10.1.

#### 15.6 Förslaget till lag om ändring i fordonsskattelagen (1988:327)

*11 a §*

Paragrafen, som är ny, innebär att fordon med slutsiffra fem i registreringsnumret får ett skatteår som omfattar 13 månader. Därmed kommer samtliga fordon, oavsett slutsiffra i registreringsnumret, att omfattas av

samma regler, dvs. att uppbörds månaden för fordonsskatt är månaden efter sista månaden i inställelseperioden för kontrollbesiktning.

*12 a §*

Även denna paragraf är ny och innebär att fordonsskatt, i enlighet med 11 a §, får tas ut med ett högre belopp än vad som anges i bilaga 1 till lagen motsvarande det förlängda skatteåret.

# Sammanfattning av betänkandet Punktskatterna – Reformerade betalningsregler, m.m. (SOU 2000:46) Bilaga 1

## Uppdraget

Utredningens huvuduppgift är att se över förfarandereglerna för punktskatter och översynen skall koncentreras till de harmoniserade punktskatterna. En kartläggning skall ske av hur lagstiftningen har tillämpats sedan den 1 januari 1995, då Sverige blev medlem i EU, och mot bakgrund av erfarenheterna från tillämpningen skall behov av ändrad lagstiftning övervägas. I uppdraget ingår även att göra en allmän översyn av lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter, LPP, och att i detta sammanhang undersöka om punktskatterna kan inordnas i skattekontosystemet och i sådant fall föreslå nödvändiga lagändringar.

## Skattskyldighetens inträde för upplagshavare m.m.

Gemensamma regler inom unionen för förfarandet vid beskattningen av tobaks- och alkoholvaror samt mineraloljeprodukter finns i det s.k. cirkulationsdirektivet. Reglerna innebär i princip att punktskattepliktiga varor skall kunna cirkulera fritt mellan länderna, att beskattning skjuts upp tills varorna når den slutliga konsumenten och att beskattningen sker i konsumtionslandet. Huvudaktörer i detta system är upplagshavarna. Dessa skall godkännas av medlemsländerna och upplagshavarnas tillverkning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor skall ske på speciellt godkända platser, skatteupplag.

Reglerna om skattskyldighetens inträde för upplagshavare har i vissa fall visat sig medföra tillämpningsproblem. I synnerhet gäller det några civilrättsliga begrepp som inte stämmer överens med hur reglerna inom gemenskapen är utformade. Utredningen lämnar förslag som innebär att skattskyldighetens inträde görs mer beroende av var varorna fysiskt befinner sig. Skattskyldigheten skall inträda i följande situationer.

- Varorna förs ut från ett skatteupplag utan att därefter tas om hand av en upplagshavare eller av en varumottagare i ett annat medlemsland.
- Varorna tas emot från en annan upplagshavare eller importeras utan att föras till ett skatteupplag.
- Varorna tas i anspråk i upplaget eller försvinner därifrån på grund av t.ex. svinn eller stöld.
- Upplagshavaren får sitt godkännande som upplagshavare eller av skatteupplag återkallat.

Den normala handeln med tobak, alkohol och mineraloljor kommer inte nämnvärt att påverkas av förslagen. Redovisningen av skatten kan i de flesta situationer, liksom i dag, ske på grundval av den normala affärsbokföringen.

Upplagshavarna åläggs, enligt vad som föreskrivs i cirkulationsdirektivet, att för varje skatteupplag ha en lagerbokföring.

Beträffande godkännande av upplagshavare och skatteupplag finner utredningen inte anledning att föreslå några ändrade regler förutom en smärre justering i lagen om tobaksskatt och lagen om alkoholskatt som

gör att den som endast importerar varor för att därefter exportera dem, inte skall godkännas som upplagshavare. Bilaga 1

### **Skattefri förbrukning**

För såväl alkoholvaror som bränslen finns användningsområden där förbrukningen är skattefri, för bränslen kan även reducerad skatt förekomma. Denna skattefrihet åstadkoms i vissa fall genom att förbrukaren lämnar en försäkran till den som levererar varorna att varorna skall användas för ett speciellt ändamål.

Detta system med inköp av alkoholvaror och bränslen mot försäkran har stora brister. Det gäller framför allt möjligheterna till kontroll. Systemet är också uppbyggt på ett sätt som gör att beskattningsmyndigheten har mycket liten kännedom om vilka som hanterar varorna.

Utredningen förslår att den nuvarande ordningen ersätts med ett system där skattefria inköp förutsätter att köparen är godkänd av beskattningsmyndigheten som skattebefriad förbrukare. Endast den som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig skall kunna godkännas. Vidare måste användningen av de skattebefriade varorna vara betydande, vilket innebär att skattebefrielsen skall uppgå till minst 15 000 kr per år. Ett krav på lagerbokföring för förbrukaren införs. Upplagshavares och andra skattskyldigas rätt till avdrag i systemet förutsätter att varorna tas emot av en skattebefriad förbrukare.

Beskattningsmyndigheten får återkalla ett godkännande om förutsättningarna för godkännandet inte längre finns eller om varorna används för annat ändamål än vad som angivits i beslutet om godkännande. Vidare får godkännandet återkallas om bokföringen inte är utformad på ett tillfredsställande sätt eller om den som godkänts inte medverkar vid kontroll av verksamheten.

Systemet med godkännande fungerar dock inte fullt ut när det gäller bränslen som förbrukas i skepp och flygplan. I många fall befinner sig skeppen eller flygplanen i Sverige under mycket kort tid och det går inte att administrera skattefria leveranser för dessa om leveranserna först förutsätter ett godkännande från beskattningsmyndigheten. Skattefri försäljning skall därför kunna ske utan godkännande. När det gäller leveranser till flygplan ges regeringen rätt att föreskriva att sådana leveranser endast får ske på vissa flygplatser.

### **Punktskatterna och skattekontosystemet**

Utredningen konstaterar att det finns ett uttalat önskemål från regeringen om att även punktskatterna skall inordnas i skattebetalningslagens skattekontosystem. Skattekontot innebär ett flertal fördelar för såväl skattemyndigheterna som för de enskilda och dessa fördelar gör sig också gällande om punktskatterna kommer med i systemet. Reglerna i LPP och skattebetalningslagen är i mycket hög utsträckning identiska eller nästan identiska. Utredningen föreslår därför att LPP upphävs och att även förfarandet för punktskatterna regleras i skattebetalningslagen. Tidpunkterna för redovisning och betalning av punktskatterna samordnas med de tider

som gäller för nuvarande skatter och avgifter i skattekontosystemet. Det innebär att punktskatterna skall redovisas och betalas några dagar senare än vad som gäller i dag.

I detta sammanhang föreslås också att revision skall kunna göras hos den som har ansökt om godkännande som upplagshavare eller registrerad varumottagare enligt tobaks-, alkohol- och energiskattelagarna samt hos sådan skatterepresentant som en distansförsäljare skall utse enligt dessa lagar. Revision skall även få ske för kontroll av skatteupplag. Vidare föreslås vissa smärre justeringar av förseningsavgiften.

## Övriga förslag

Utredningen lämnar också förslag på följande punkter.

Mot bakgrund av vad som föreskrivs i cirkulationsdirektivet införs ett krav på transportsäkerhet vid export i tobaks-, alkohol- och energiskattelagarna. För att göra reglerna om transportsäkerhet mer enhetliga införs även krav på transportsäkerhet vid import.

Undantag från skatteplikt skall gälla för alkoholinnehållet i vissa i gemenskapsrätten angivna produkter. Detta för att göra det möjligt att importera produkterna utan skatt.

För alkohol i halvfabrikat görs vissa justeringar för att skattefriheten bättre skall stämma överens med vad som anges i gemenskapsrätten.

Kravet på att ledsagardokument skall upprättas vid import slopas.

Det skall vara möjligt att besluta om s.k. tredjemansrevision i ärenden om återbetalning enligt lagarna om tobaksskatt, alkoholskatt, skatt på energi och skatt på gödselmedel.

## Ikraftträdande

Förberedelsearbetet med att inordna punktskatterna i skattekontosystemet är av sådan omfattning att de föreslagna ändringarna kan träda i kraft först den 1 januari 2003. Även om LPP föreslås upphävd kommer den att övergångsvis gälla för händelser som inträffar före den 1 januari 2003. För övriga ändringar gäller den 1 juli 2001 som ikraftträdandetidpunkt.

## Finansiering

Vid övergången till skattekontosystemet kommer, enligt utredningens förslag, betalningen av punktskatterna att senareläggas någon dag. Det innebär ränteförluster för staten. Den totala kostnaden kan beräknas till 45 miljoner kr. Vidare kommer beskattningsmyndighetens arbete med att hantera det nya systemet för skattebefriade förbrukare att ta 8–10 årsarbetskrafter i anspråk, vilket motsvarar en årlig kostnad på 3,5 miljoner kr.

Finansieringen av förslagen bör ske genom att energiskatten på bränslen höjs generellt med 0,25 procent. Detta motsvarar t.ex. 1 öre högre skatt per liter på bensin. Totalt ger detta förslag ökade intäkter med ca 60 miljoner kr netto. Förslaget ger alltså också möjligheter att tillskjuta ytterligare resurser till beskattningsmyndigheten, som genom utökad kon-

trollverksamhet kan göra systemet med skattebefriade förbrukare effektivt. Bilaga 1

## Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1563) om tobaksskatt  
*dels* att 31 b och 31 c §§ skall upphöra att gälla,  
*dels* att 1, 9–12, 20, 21, 23, 27, 29, 31 a, 32, 33, 35 och 39 §§ skall ha  
 följande lydelse,  
*dels* att det i lagen skall införas sex ny paragrafer, 1 a–1 e och 10 a §§,  
 av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

## 1 §

Tobaksskatt skall betalas för tobaksvaror som tillverkas i Sverige, som förs in eller tas emot från ett annat EG-land eller som importeras från tredje land.

Skatt skall betalas för cigaretter, cigarrer, cigariller och röktobak som hänförs till nr 2402 och 2403 i Kombinerade nomenklaturen (KN) enligt förordningen EEG 2658/87.

Skatt skall betalas även för snus och tuggtobak som hänförs till KN-nr 2403 enligt förordningen EEG 2658/87. Närmare bestämmelser härom meddelas i 37–41 §§.

Med EG eller ett EG-land förstås de områden som tillhör Europeiska gemenskapens punktskatteområde. Med tredje land förstås länder och områden utanför detta skatteområde.

## 1 a §

*Med cigaretter avses*

1. tobaksrullar som går att röka som de är och som inte är cigarrer eller cigariller enligt definitionen i 1 b §,

2. tobaksrullar som genom enkel, icke-industriell hantering kan införas i cigarettpappersrör,

3. tobaksrullar som genom enkel, icke-industriell hantering kan rullas in i cigarettpapper.

## 1 b §

*Med cigarrer och cigariller avses, om de kan rökas som de är*

1. tobaksrullar gjorda enbart av naturtobak,

2. tobaksrullar med yttre täckblad av naturtobak,

3. tobaksrullar med yttre täckblad som har cigarrers normala färg och ett omblad av homogeniserad tobak, där minst 60 viktprocent av tobakspartiklarna är både bredare och längre än 1,75 mm och där täckbladet är anbringat i spiralform med en spetsig vinkel på minst 30 grader mot cigarrens längdaxel,

4. tobaksrullar med yttre täckblad som har cigarrers normala färg, gjort av homogeniserad tobak, om styckevikten förutom filter eller munstycke är minst 2,3 g och om minst 60 viktprocent av tobakspartiklarna är både bredare och längre än 1,75 mm och om omkretsen är minst 34 mm över minst en tredjedel av längden.

#### 1 c §

Med röktobak avses

1. tobak som skurits eller på annat sätt strimlats, tvinnats eller pressats till kakor och som går att röka utan ytterligare industriell beredning,

2. tobaksavfall som bjuds ut till detaljförsäljning, som inte omfattas av 1 a eller 1 b § och som går att röka.

#### 1 d §

Produkter som helt eller delvis består av andra ämnen än tobak men som i övrigt uppfyller kriterierna i 1 b § behandlas som cigarrer och cigariller, förutsatt att de har

1. täckblad av naturtobak,

2. täckblad och omblad av tobak, som båda är gjorda av homogeniserad tobak, eller

3. täckblad av homogeniserad tobak.

#### 1 e §

Produkter som helt eller delvis består av andra ämnen än tobak men som i övrigt uppfyller kriteri-

*erna i 1 a eller 1 c § behandlas som cigaretter respektive rökto- bak.*

*Produkter som inte innehåller någon tobak och som uteslutande används för medicinska ändamål behandlas dock inte som tobaks- produkter*

#### 9 §

Skyldig att betala skatt (skattskyldig) är den som

- |  |  |
|--|--|
| <p>1. har godkänts som upplags-<br/>havare enligt 10 § <i>eller den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor</i></p> <p>2. yrkesmässigt från ett annat EG-land tar emot skattepliktiga varor enligt 13 eller 14 §,</p> <p>3. har godkänts som skatterepresentant enligt 15 §,</p> <p>4. säljer skattepliktiga varor till Sverige genom distansförsäljning enligt 16 §,</p> <p>5. i annat fall än som avses i 1–4, från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor,</p> <p>6. från tredje land importerar skattepliktiga varor,</p> <p>7. använder varor som för-<br/>värvats skattefritt för annat än-<br/>damål än det som var förutsätt-<br/>ningen för skattefriheten.</p> | <p>1. har godkänts som upplags-<br/>havare enligt 10 §,</p> <p>7. <i>i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag,</i></p> <p>8. använder varor som för-<br/>värvats skattefritt för annat än-<br/>damål än det som var förutsätt-<br/>ningen för skattefriheten.</p> |
|--|--|

Att varorna används för annat än avsett ändamål skall i denna lag lik-  
ställas med att de går förlorade.

#### 10 §

Som upplagshavare får godkännas den som

- |   |   |
|---|---|
| <p>1. i Sverige avser att yrkesmässigt tillverka eller bearbeta skattepliktiga varor,</p> <p>2. <i>för yrkesmässig försäljning till näringsidkare</i> tar emot skatte-<br/>pliktiga varor från ett annat EG-<br/>land eller från en annan upplags-<br/>havare i Sverige eller <i>vid import</i><br/>från tredje land,</p> <p>3. yrkesmässigt i större omfattning lagrar skattepliktiga varor, eller</p> <p>4. avser att bedriva verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:445)<br/>om exportbutiker,<br/>om han med hänsyn till sina<br/>ekonomiska förhållanden och om-<br/>ständigheterna i övrigt är lämplig</p> | <p>2. tar emot skattepliktiga varor<br/>från ett annat EG-land eller från en<br/>annan upplagshavare i Sverige<br/>eller <i>importerar skattepliktiga va-<br/>ror</i> från tredje land, <i>för yrkesmäs-<br/>sig försäljning till näringsidkare<br/>inom EG.</i></p> <p>om han <i>disponerar över ett ut-<br/>rymme som kan godkännas som<br/>skatteupplag och han med hänsyn</i></p> |
|---|---|

som upplagshavare.

till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare.

Bilaga 2

Upplagshavares tillverkning, bearbetning och lagring av skattepliktiga tobaksvaror skall äga rum i godkänt skatteupplag.

*Frågor om godkännande av upplagshavare och av skatteupplag prövas av beskattningsmyndigheten på särskild ansökan.*

#### 10 a §

*Upplagshavarens bokföring skall vara utformad så att kontroll av verksamheten är möjlig*

#### 11 §

Upplagshavare i Sverige som säljer obeskattade varor till annan svensk upplagshavare eller till näringsidkare i ett annat EG-land skall hos beskattningsmyndigheten ställa säkerhet för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller annat EG-land, innan leverans av skattepliktiga varor påbörjas. Säkerheten skall uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade varor som upplagshavaren transporterar under ett dygn. Vid beräkningen av medeltalet skall hänsyn endast tas till de dygn under ett år då transport av obeskattade varor sker.

En upplagshavare i Sverige skall hos beskattningsmyndigheten ställa säkerhet för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller annat EG-land vid

1. transport av obeskattade varor till en annan svensk upplagshavare,

2. transport av obeskattade varor till en näringsidkare i ett annat EG-land,

3. transport av varor som förtulats enligt tullagen (1994:1550), och

4. export av obeskattade varor till tredje land.

*Säkerheten enligt första stycket skall ställas innan transporten påbörjas och uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade varor som upplagshavaren transporterar under ett dygn. Vid beräkningen av medeltalet skall hänsyn endast tas till de dygn under ett år då transport av obeskattade varor sker*

Upplagshavare skall även ställa säkerhet för betalning av skatten i samband med tillverkning, bearbetning eller lagring av skattepliktiga varor. Säkerheten skall uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av skatten på de varor som upplagshavaren i medeltal förvarar i skatteupplaget under ett år.

## 12 §

Godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag får återkallas av beskattningsmyndigheten, om förutsättningarna för godkännande inte längre finns. *Godkännande av upplagshavare får också återkallas om ställd säkerhet inte längre är godtagbar.*

Godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag får återkallas av beskattningsmyndigheten om

1. förutsättningarna för godkännande inte längre finns,
2. ställd säkerhet inte längre är godtagbar, *eller*
3. *upplagshavaren begär det.*

*Om ett godkännande av upplagshavare återkallas omfattar beslutet även godkännandet av hans skatteupplag.*

Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

## 20 §

Skattskyldigheten inträder för

1. den som är upplagshavare när

- a) *denne levererar skattepliktiga varor till en köpare i Sverige som inte är upplagshavare eller till en köpare i ett annat EG-land som inte är upplagshavare eller registrerad eller oregistrerad varumottagare eller exporterar skattepliktiga varor till en köpare i tredje land,*

- b) *denne tar i anspråk skattepliktiga varor för annat ändamål än försäljning eller när varorna annars tas ut ur skatteupplaget utan att föras till något annat godkänt skatteupplag,*

- c) *denne avregistreras, och omfattar de varor som då ingår i hans lager och som inte redan har beskattats,*

- a) *skattepliktiga varor förs ut från ett skatteupplag, om inte annat följer av andra stycket,*

- b) *skattepliktiga varor tas emot från en upplagshavare utan att föras till ett skatteupplag,*

- c) *skattepliktiga varor importeras utan att föras till ett skatteupplag,*

- d) *skattepliktiga varor tas i anspråk i skatteupplaget eller lagerbrister uppkommer,*

- e) *godkännandet som upplagshavare eller av skatteupplaget återkallas,*

2. den som är registrerad varumottagare, vid mottagandet av skattepliktiga varor,

3. den som är oregistrerad varumottagare, vid mottagandet av skattepliktiga varor,

4. den som är godkänd som skatterepresentant enligt 15 §, vid mottagandet av skattepliktiga varor,

5. den som är säljare vid distansförsäljning enligt 16 §, när leverans sker,

6. den som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 5, när de skattepliktiga varorna förs in till Sverige,

7. den som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 7 när varorna används för annat än avsett ändamål.

*Skattskyldigheten inträder för den, som utan att vara upplagshavare enligt 10 §, tillverkar skattepliktiga varor, när varorna tillverkas.*

7. den som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 7, när varorna tillverkas,

8. den som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 8, när varorna används för annat än avsett ändamål.

*Skattskyldighet enligt första stycket 1 a inträder inte för skattepliktiga varor som*

*1. transporteras till en upplagshavare eller varumottagare i ett annat EG-land, eller*

*2. tas emot av en upplagshavare i Sverige.*

## 21 §

Skattskyldighet för upplagshavare enligt 20 § första stycket 1 inträder inte för varor som

*a) till följd av varornas karaktär förstörts under framställning, bearbetning, lagring eller transport,*

*b) har förstörts under tillsyn av beskattningsmyndigheten,*

*c) har återanvänts vid tillverkning,*

*d) uteslutande använts för provning av varornas kvalitet i skatteupplaget, eller*

*e) levererats till en mottagare i ett annat EG-land under villkor som anges i 3 kap. 30 a § första stycket 3 och 4 mervärdesskattelagen (1994:200), i den omfattning som skattefrihet gäller i det EG-landet.*

*Vad som sägs i första stycket a gäller även varumottagare enligt 13 och 14 §§ och skatterepresentant enligt 15 § för varor som till följd av varornas karaktär förstörts under transport till denne*

*1. till följd av varornas karaktär förstörts under framställning, bearbetning, lagring eller transport,*

*2. har förstörts under tillsyn av beskattningsmyndigheten,*

*3. har återanvänts vid tillverkning, eller*

*4. uteslutande använts för provning av varornas kvalitet i skatteupplaget.*

Upplagshavare skall upprätta ledsagardokument

1. vid transport av obeskattade varor mellan Sverige och ett annat EG-land,
2. vid transport av obeskattade varor till en upplagshavare i Sverige om transporten sker via ett annat EG-land,
3. vid transport av obeskattade varor till mottagare i ett annat EG-land enligt 21 § första stycket e,
4. vid export till tredje land av obeskattade varor, och
5. vid transport av varor som förtullats enligt tullagen (1994:1550).

Ledsagardokument som avses i första stycket skall åtfölja varorna under transport i enlighet med vad regeringen föreskriver.

Vid transport till mottagare som avses i 21 § första stycket e skall varorna under transporten även åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för varorna i det andra EG-landet.

*Skyldigheten att upprätta ledsagardokument enligt första stycket 5 gäller även registrerad varumottagare*

Har upplagshavaren sålt obeskattade varor till en oregistrerad varumottagare, skall varorna under transporten även åtföljas av dokumentation som visar att sådan säkerhet som avses i 14 § ställts för skatten i destinationslandet.

## 27 §

Om obeskattade varor skall transporteras mellan Sverige och ett annat EG-land enligt 23 §, och varorna inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet, skall varorna beskattas här i landet om varorna

1. finns i Sverige eller kan antas ha konsumerats här,
2. levererats från en svensk upplagshavare och det inte kan utredas var varorna finns eller var de har konsumerats.

*I fall som avses i första stycket är den som ställt säkerhet för transporten skattskyldig. Skatten skall tas ut med belopp enligt bestämmelserna vid den tidpunkt då varorna infördes till Sverige eller*

3. vid transport av obeskattade varor till mottagare i ett annat EG-land enligt 32 § första stycket 7, och
4. vid export till tredje land av obeskattade varor.

Vid transport till mottagare som avses i 32 § första stycket 7 skall varorna under transporten även åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för varorna i det andra EG-landet.

Om obeskattade varor, som sänts i väg av en upplagshavare i ett annat EG-land, inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet, skall varorna beskattas här i landet om varorna finns i Sverige eller kan antas ha konsumerats här.

*Skatt enligt första stycket skall betalas av den eller de som ställt sådan säkerhet som avses i artikel 15.3 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskatteplik-*

*transporten från den svenske upplagshavaren påbörjades*

*tiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor. Skatten skall tas ut med belopp enligt bestämmelserna vid den tidpunkt då varorna sändes i väg.*

*Skatt som påförs enligt andra stycket skall betalas inom den tid som beskattningsmyndigheten bestämmer. Om skatten inte betalas i tid skall dröjsmålsavgift tas ut enligt bestämmelserna i lagen (1997:484) om dröjsmålsavgift.*

### 29 §

För skatt som betalats i Sverige för skattepliktiga varor som därefter levereras till ett annat EG-land under sådana förhållanden att skatt skall betalas där, kan återbetalning ske enligt denna paragraf efter skriftlig ansökan hos beskattningsmyndigheten.

Ansökan om återbetalning av i Sverige erlagd skatt vid sådan försäljning som avses i 28 § skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till beskattningsmyndigheten inom ett år efter kvartalets utgång. Den som begär återbetalning skall visa att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige, samt att varorna beskattats i mottagarlandet.

Vid övriga leveranser till ett annat EG-land skall ansökan om återbetalning göras innan varorna förs ut ur landet. Den som begär återbetalning skall visa att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige. Återbetalning sker sedan sökanden till beskattningsmyndigheten gett in dels ett dokument som visar antingen att skatten betalats i mottagarlandet eller att säkerhet ställts för skattens betalning där, dels ett av mottagaren undertecknat och återsänt exemplar (returexemplaret) av det ledsagardokument som anges i 26 §.

*Har en vara beskattats i enlighet med 27 § första stycket 2, och visar den skattskyldige inom tre år efter det att transporten påbörjades att varan beskattats i ett annat land, skall den här i landet erlagda skatten återbetalas.*

### 31 a §

*Beskattningsmyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör rättshandling mellan den som föreläggs och den*

*För kontroll av en ansökan om återbetalning av skatt enligt 29 eller 30 § gäller 3 kap. 3–16 §§ och 8 kap. 1 § andra stycket lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter i tillämpliga delar.*

med vilken han ingått rättshandlingen (kontrolluppgift). Föreläggande får meddelas, om kontrolluppgiften har betydelse för kontroll av en ansökan om återbetalning av skatt enligt 29 eller 30 §.

Om det finns särskilda skäl får även någon annan person än som avses i första stycket föreläggas att lämna kontrolluppgift.

Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

Bestämmelserna i 3 kap. 15–15 d §§ lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter gäller i fråga om föreläggande enligt första eller andra stycket.

### 32 §

I deklaration som lämnas av upplagshavare som avses i 10 § får avdrag göras för skatt på varor

a) som har återtagits i samband med återgång av köp,

b) som har förstörts genom olyckshändelse eller force majeure,

c) för vilka skattskyldighet enligt denna lag tidigare inträtt,

d) som har exporterats till tredje land eller förts till frizon eller fri-lager för annat ändamål än att förbrukas där,

e) som har tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort av någon som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg, eller

f) som har tagits emot för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land av någon som har tillstånd enligt lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

En upplagshavare som avses i 10 § får göra avdrag för skatt på varor

1. som har återtagits i samband med återgång av köp,

2. som har förstörts genom olyckshändelse eller force majeure,

3. för vilka skattskyldighet enligt denna lag tidigare inträtt,

4. som har exporterats till tredje land eller förts till frizon eller fri-lager för annat ändamål än att förbrukas där,

5. som har tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort av någon som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg,

6. som har tagits emot för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land av någon som har tillstånd enligt lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg,

7. som har levererats till en mottagare i ett annat EG-land under villkor som anges i 3 kap. 30 a § första stycket 3 och 4 mervärdes-

*skattelagen (1994:200), i den omfattning som skattefrihet gäller i det EG-landet, eller*

*8. som har beskattats i ett annat EG-land.*

Upplagshavare, som bedriver verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker, får utöver vad som anges i första stycket göra avdrag för skatt på varor som levererats till resande som kan uppvisa en färdhandling för resa till tredje land. Avdrag medges dock högst med vad som enligt 3 § lagen om exportbutiker får säljas till varje resande.

### 33 §

*I en deklaration som lämnas av en registrerad eller oregistrerad varumottagare enligt 13 och 14 §§ eller en skatterepresentant enligt 15 § får avdrag göras för skatt på tobaksvaror som förstörts under transporten till varumottagaren genom olyckshändelse eller force majeure.*

*I en deklaration som lämnas av en registrerad eller oregistrerad varumottagare enligt 13 och 14 §§ eller en skatterepresentant enligt 15 § får avdrag göras för skatt på tobaksvaror som förstörts under transporten till varumottagaren genom olyckshändelse eller force majeure.*

Registrerad varumottagare, som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg, får utöver vad som anges i första stycket göra avdrag för skatt på tobaksvaror

1. som förbrukats ombord på resa till utländsk ort, eller
2. som sålts ombord på resa till tredje land.

### 35 §

*Beslut enligt 31 a och 31 b §§ får inte överklagas. Övriga beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige, sökanden och säljare som avses i 5 §.*

*Beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige, sökanden och säljare som avses i 5 §.*

### 39 §

Den som är skattskyldig enligt 38 § 1 skall vara registrerad hos beskattningsmyndigheten.

Den som är skattskyldig enligt 38 § 2 eller 3 får efter ansökan registreras, om verksamheten är av större omfattning eller det annars finns särskilda skäl.

Den som är skattskyldig enligt 38 § 2 eller 3 får efter ansökan registreras, om verksamheten är av större omfattning och det med hänsyn till hans ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämpligt att registrera honom.

*Den som registrerats som skattskyldig enligt andra stycket får avregistreras om han inte längre uppfyller förutsättningarna för att*

*bli registrerad. Beslut om avregistrering gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.* Bilaga 2

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2001. Äldre föreskrifter gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1564) om alkoholskatt  
*dels* att 31 b och 31 c §§ skall upphöra att gälla,  
*dels* att nuvarande 31 f § skall betecknas 31 h §,  
*dels* att 7–11, 19, 20, 22, 26, 28, 30, 31 a, 31 e, 32, 33 och 35 §§ samt rubriken närmast före 31 e § skall ha följande lydelse,  
*dels* att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 9 a, 31 f och 31 g §§, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

7 §

Skatt skall inte betalas för varor som distribueras i form av alkohol som är fullständigt denaturerad i enlighet med *de föreskrifter regeringen meddelar. Vid försäljning till ett annat EG-land, skall ett av avsändaren upprättat förenklat ledsagardokument åtfölja sådana varor under transporten.*

Skatt skall inte betalas för varor som

1. distribueras i form av alkohol som är fullständigt denaturerad i enlighet med *kommissionens förordning EEG nr 3199/93 av den 22 november 1993 om ömsesidigt erkännande av förfaranden för att fullständigt denaturera alkohol för att erhålla punktskattebefrielse,*

2. *ingår i vinäger som hänförs till KN-nr 2209,*

3. *ingår i läkemedel,*

4. *ingår i smakämnen för tillverkning av livsmedel och drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent,*

5. *ingår direkt eller som ingrediens i halvfabrikat för framställning av livsmedel, förutsatt att alkoholhalten vid varje tillfälle inte överstiger 8,5 liter ren alkohol per 100 kilogram av produkten för chokladprodukter och 5 liter ren alkohol per 100 kilogram av produkten avsedda för andra produkter, eller*

6. *ingår i en vara som inte är avsedd för konsumtion, under förutsättning att ingående alkohol är denaturerad i enlighet med någon EG-medlemsstats krav.*

*Om varor som anges i första stycket 1 säljs till ett annat EG-land, skall ett av avsändaren upprättat förenklat ledsagar-dokument*

8 §

Skyldig att betala skatt (skattskyldig) är den som

1. har godkänts som upplags- 1. har godkänts som upplags-  
havare enligt 9 § eller den som i havare enligt 9 §,  
*Sverige yrkesmässigt tillverkar*  
*skattepliktiga varor,*
2. yrkesmässigt från ett annat EG-land tar emot skattepliktiga varor enligt 12 eller 13 §,
3. har godkänts som skatterepresentant enligt 14 §,
4. säljer skattepliktiga varor till Sverige genom distansförsäljning enligt 16 §,
5. i annat fall än som avses i 1–4, från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor,
6. från tredje land importerar skattepliktiga varor,
7. annars i Sverige tillverkar 7. *i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag eller som annars i Sverige tillverkar mellanklassprodukter eller etyl-alkohol,*
8. använder varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten.

Att varorna används för annat än avsett ändamål skall i denna lag likställas med att de går förlorade.

9 §

Som upplagshavare får godkännas den som

1. i Sverige avser att yrkesmässigt tillverka eller bearbeta skattepliktiga varor,
2. *för yrkesmässig försäljning till näringsidkare* tar emot skattepliktiga varor från ett annat EG-land eller från en annan upplagshavare i Sverige eller *vid import från tredje land,*
2. tar emot skattepliktiga varor från ett annat EG-land eller från en annan upplagshavare i Sverige eller *importerar skattepliktiga varor från tredje land, för yrkesmässig försäljning till näringsidkare inom EG,*
3. yrkesmässigt i större omfattning lagrar skattepliktiga varor, eller
4. avser att bedriva verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker,
- om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare.
- om han *disponerar över ett utrymme som kan godkännas som skatteupplag och han* med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare.

Upplagshavares tillverkning, bearbetning och lagring av skattepliktiga tobaksvaror skall äga rum i godkänt skatteupplag.

*Frågor om godkännande av upplagshavare och av skatteupp-*

9 a §

*Upplagshavarens bokföring skall vara utformad så att kontroll av verksamheten är möjlig.*

10 §

Upplagshavare i Sverige som säljer obeskattade varor till annan svensk upplagshavare eller till näringsidkare i ett annat EG-land skall hos beskattningsmyndigheten ställa säkerhet för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller annat EG-land, innan leverans av skattepliktiga varor påbörjas. Säkerheten skall uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade varor som upplagshavaren transporterar under ett dygn. Vid beräkningen av medeltalet skall hänsyn endast tas till de dygn under ett år då transport av obeskattade varor sker.

*En upplagshavare i Sverige skall hos beskattningsmyndigheten ställa säkerhet för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller annat EG-land vid*

*1. transport av obeskattade varor till en annan svensk upplagshavare,*

*2. transport av obeskattade varor till en näringsidkare i ett annat EG-land,*

*3. transport av varor som förtullats enligt tullagen (1994:1550), och*

*4. export av obeskattade varor till tredje land.*

*Säkerheten enligt första stycket skall ställas innan transporten påbörjas och uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade varor som upplagshavaren transporterar under ett dygn. Vid beräkningen av medeltalet skall hänsyn endast tas till de dygn under ett år då transport av obeskattade varor sker.*

Upplagshavare skall även ställa säkerhet för betalning av skatten i samband med tillverkning, bearbetning eller lagring av skattepliktiga varor. Säkerheten skall uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av skatten på de varor som upplagshavaren i medeltal förvarar i skatteupplaget under ett år.

11 §

Godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag får återkallas av beskattningsmyndigheten, om förutsättningarna för godkännande inte längre finns. Godkännande av upplagshavare får också återkal-

Godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag får återkallas av beskattningsmyndigheten om

*1. förutsättningarna för godkännande inte längre finns,*

*2. ställd säkerhet inte längre är*

las om ställd säkerhet inte längre är godtagbar.

godtagbar, eller

Bilaga 2

3. *upplagshavaren begär det.*

*Om ett godkännande av upplagshavare återkallas omfattar beslutet även godkännandet av hans skatteupplag.*

Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

## 19 §

Skattskyldigheten inträder för

1. den som är upplagshavare när

a) *denne levererar skattepliktiga varor till en köpare i Sverige som inte är upplagshavare eller till en köpare i ett annat EG-land som inte är upplagshavare eller registrerad eller oregistrerad varumottagare eller exporterar skattepliktiga varor till en köpare i tredje land,*

b) *denne tar i anspråk skattepliktiga varor för annat ändamål än försäljning eller när varorna annars tas ut ur skatteupplaget utan att föras till något annat godkänt skatteupplag,*

c) *denne avregistreras, och omfattar de varor som då ingår i hans lager och som inte redan har beskattats,*

a) *skattepliktiga varor förs ut från ett skatteupplag, om inte annat följer av andra stycket,*

b) *skattepliktiga varor tas emot från en upplagshavare utan att föras till ett skatteupplag,*

c) *skattepliktiga varor importeras utan att föras till ett skatteupplag,*

d) *skattepliktiga varor tas i anspråk i skatteupplaget eller lagerbrister uppkommer,*

e) *godkännandet som upplagshavare eller av skatteupplaget återkallas*

2. den som är registrerad varumottagare, vid mottagandet av skattepliktiga varor,

3. den som är oregistrerad varumottagare, vid mottagandet av skattepliktiga varor,

4. den som är godkänd som skatterepresentant enligt 15 §, vid mottagandet av skattepliktiga varor,

5. den som är säljare vid distansförsäljning enligt 16 §, när leverans sker,

6. den som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 5, när de skattepliktiga varorna förs in till Sverige,

*7. den som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 7, när varorna tillverkas,*

7. den som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 8 när varorna används för annat än avsett ändamål.

*Skattskyldigheten inträder för den, som utan att vara upplagshavare enligt 9 §, tillverkar skattepliktiga varor, när varorna tillverkas.*

8. den som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 8, när varorna används för annat än avsett ändamål.

*Skattskyldighet enligt första stycket 1 a inträder inte för skattepliktiga varor som*

*1. transporteras till en upplagshavare eller varumottagare i ett annat EG-land, eller*

*2. tas emot av en upplagshavare i Sverige.*

## 20 §

Skattskyldighet för upplagshavare enligt 19 § första stycket 1 inträder inte för varor som

*a) till följd av varornas karaktär förstörts under framställning, bearbetning, lagring eller transport,*

*b) har förstörts under tillsyn av beskattningsmyndigheten,*

*c) har återanvänts vid tillverkning,*

*d) uteslutande använts för provning av varornas kvalitet i skatteupplaget,*

*e) används för framställning av vinäger som hänförs till KN-nr 2209,*

*f) används för framställning av läkemedel,*

*g) används för att framställa smakämnen för tillverkning av livsmedel och drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent,*

*h) direkt eller som ingrediens används i halvfabrikat för framställning av livsmedel, eller som fyllning, förutsatt att alkoholhalten vid varje tillfälle inte överstiger 8,5 liter ren alkohol per 100 kilogram chokladprodukter, och 5 liter ren alkohol per 100 kilogram av andra produkter,*

*i) används vid tillverkning av en vara som inte är avsedd för konsumtion, under förutsättning att ingående alkohol är denaturerad i enlighet med någon EG-*

*1. till följd av varornas karaktär förstörts under framställning, bearbetning, lagring eller transport,*

*2. har förstörts under tillsyn av beskattningsmyndigheten,*

*3. har återanvänts vid tillverkning, eller*

*4. uteslutande använts för provning av varornas kvalitet i skatteupplaget.*

*medlemsstats krav,*

*j) används i en tillverkningsprocess förutsatt att slutprodukten inte innehåller alkohol,*

*k) säljs i enlighet med bestämmelsen i 31 e § för däri angivna ändamål,*

*l) används för vetenskapligt ändamål eller är avsedda att levereras till annan användare för vetenskapligt ändamål eller till sjukhus eller apotek för medicinskt ändamål, eller*

*m) levererats till en mottagare i ett annat EG-land under villkor som anges i 3 kap. 30 a § första stycket 3 och 4 mervärdesskattelagen (1994:200), i den omfattning som skattefrihet gäller i det EG-landet.*

*Vad som sägs i första stycket a gäller även varumottagare enligt 12 och 13 §§ och skatterepresentant enligt 14 § för varor som till följd av varornas karaktär förstörts under transport till denne.*

## 22 §

Upplagshavare skall upprätta ledsagardokument,

1. vid transport av obeskattade varor mellan Sverige och ett annat EG-land,

2. vid transport av obeskattade varor till en upplagshavare i Sverige om transporten sker via ett annat EG-land,

3. vid transport av obeskattade varor till mottagare i ett annat EG-land enligt 20 § första stycket *m*,

4. vid export till tredje land av obeskattade varor, *och*

5. vid transport av varor som förtullats enligt tullagen (1994:1550).

Ledsagardokument som avses i första stycket skall åtfölja varorna under transport i enlighet med vad regeringen föreskriver.

Vid transport till mottagare som avses i 20 § första stycket *m* skall varorna under transporten även åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för varorna i det andra EG-landet.

*Skyldigheten att upprätta ledsa-*

3. vid transport av obeskattade varor till mottagare i ett annat EG-land enligt 32 § första stycket 8,

*och*

4. vid export till tredje land av obeskattade varor.

Vid transport till mottagare som avses i 32 § första stycket 8 skall varorna under transporten även åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för varorna i det andra EG-landet.

*gardokument enligt första stycket 5 gäller även registrerad varumottagare.*

Har upplagshavaren sålt obeskattade varor till en oregistrerad varumottagare, skall varorna under transporten även åtföljas av dokumentation som visar att sådan säkerhet som avses i 13 § ställts för skatten i destinationslandet.

## 26 §

Om obeskattade varor skall transporteras mellan Sverige och ett annat EG-land enligt 22 §, och varorna inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet, skall varorna beskattas här i landet om varorna

1. finns i Sverige eller kan antas ha konsumerats här,

2. levererats från en svensk upplagshavare och det inte kan utredas var varorna finns eller var de har konsumerats.

I fall som avses i första stycket är den som ställt säkerhet för transporten skattskyldig. Skatten skall tas ut med belopp enligt bestämmelserna vid den tidpunkt då varorna infördes till Sverige eller transporten från den svenske upplagshavaren påbörjades.

Om obeskattade varor, som sänts i väg av en upplagshavare i ett annat EG-land, inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet, skall varorna beskattas här i landet om varorna finns i Sverige eller kan antas ha konsumerats här.

Skatt enligt första stycket skall betalas av den eller de som ställt sådan säkerhet som avses i artikel 15.3 i 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. Skatten skall tas ut med belopp enligt bestämmelserna vid den tidpunkt då varorna sändes i väg.

Skatt som påförs enligt andra stycket skall betalas inom den tid som beskattningsmyndigheten bestämmer. Om skatten inte betalas i tid skall dröjsmålsavgift tas ut enligt bestämmelserna i lagen (1997:484) om dröjsmålsavgift.

## 28 §

För skatt som betalats i Sverige för skattepliktiga varor som därefter levereras till ett annat EG-land under sådana förhållanden att skatt skall betalas där, kan återbetalning ske enligt denna paragraf efter skriftlig ansökan hos beskattningsmyndigheten.

Ansökan om återbetalning av i Sverige erlagd skatt vid sådan försäljning som avses i 27 § skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till beskattningsmyndigheten inom ett år efter kvartalets utgång.

Den som begär återbetalning skall visa att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige, samt att varorna beskattats i mottagarlandet.

Vid övriga leveranser till ett annat EG-land skall ansökan om återbetalning göras innan varorna förs ut ur landet. Den som begär återbetalning skall visa att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige. Återbetalning sker sedan sökanden till beskattningsmyndigheten gett in dels ett dokument som visar antingen att skatten betalats i mottagarlandet eller att säkerhet ställts för skattens betalning där, dels ett av mottagaren undertecknat och återsänt exemplar (returexemplaret) av det ledsagardokument som anges i 25 §.

*Har en vara beskattats i enlighet med 26 § första stycket 2, och visar den skattskyldige inom tre år efter det att transporten påbörjades att varan beskattats i ett annat land, skall den här i landet erlagda skatten återbetalas.*

### 30 §

Om skattepliktiga varor använts för ändamål som avses i 20 § första stycket e–j kan, om skatt betalats för varorna, återbetalning ske efter skriftlig ansökan hos beskattningsmyndigheten.

Om skattepliktiga varor använts för ändamål som avses i 32 § första stycket 7 a och b av någon som inte är upplagshavare eller skattebefriad förbrukare kan återbetalning av skatten ske efter skriftlig ansökan hos beskattningsmyndigheten.

Ansökan enligt första stycket skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till beskattningsmyndigheten inom ett år efter kvartalets utgång. Återbetalning medges inte för skattebelopp som för kalenderkvartalet understiger 1 500 kronor. Ansökan skall åtföljas av dokumentation som styrker användningen.

### 31 a §

*Beskattningsmyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen (kontrolluppgift). Föreläggande får meddelas, om kontrolluppgiften har betydelse för kontroll av en ansökan om återbetalning av skatt enligt 28–30 §.*

*Om det finns särskilda skäl får*

*För kontroll av en ansökan om återbetalning av skatt enligt 28–30 § gäller 3 kap. 3–16 §§ och 8 kap. 1 § andra stycket lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter i tillämpliga delar.*

även någon annan person än som avses i första stycket föreläggas att lämna kontrolluppgift.

Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

Bestämmelserna i 3 kap. 15–15 d §§ lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter gäller i fråga om föreläggande enligt första eller andra stycket.

### **Inköp av varor utan skatt**

### **Skattebefriad förbrukare**

#### **31 e §**

Den som har tillstånd från Läkemedelsverket enligt lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m. att inköpa minst 25 kilogram alkohol under ett kalenderår, får från en upplagshavare köpa sådan alkohol som anges i tillståndet utan alkoholskatt mot att han lämnar en försäkran till denne om att alkoholen skall användas för sådant ändamål som anges i 20 § första stycket e–j.

Som skattebefriad förbrukare får för viss tid godkännas den som i betydande omfattning använder alkohol för ändamål som anges i 32 § första stycket 7 a och b om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig.

Den som godkänts som skattebefriad förbrukare har rätt att från en upplagshavare köpa alkohol utan skatt.

#### **31 f §**

Den som godkänts som skattebefriad förbrukare skall ha sin bokföring utformad så att kontroll av verksamheten är möjlig.

#### **31 g §**

Godkännande av skattebefriad förbrukare får återkallas av beskattningsmyndigheten om

1. förutsättningarna för godkännande inte längre finns,
2. alkoholen används för annat ändamål än som anges i beskattningsmyndighetens beslut,
3. förbrukaren inte fullgör sina skyldigheter enligt 31 f §, eller
4. förbrukaren inte samverkar

*vid skatterevision enligt lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.*

*Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.*

## 32 §

*I deklaration som lämnas av upplagshavare som avses i 10 § får avdrag göras för skatt på varor*

*a) som har återtagits i samband med återgång av köp,*

*b) som har förstörts genom olyckshändelse eller force majeure,*

*c) för vilka skattskyldighet enligt denna lag tidigare inträtt,*

*d) som har exporterats till tredje land eller förts till frizon eller fri-lager för annat ändamål än att förbrukas där,*

*e) som har tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort av någon som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg, eller*

*f) som har tagits emot för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land av någon som har tillstånd enligt lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.*

*En upplagshavare som avses i 10 § får göra avdrag för skatt på varor*

*1. som har återtagits i samband med återgång av köp,*

*2. som har förstörts genom olyckshändelse eller force majeure,*

*3. för vilka skattskyldighet enligt denna lag tidigare inträtt,*

*4. som har exporterats till tredje land eller förts till frizon eller fri-lager för annat ändamål än att förbrukas där,*

*5. som har tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort av någon som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg,*

*6. som har tagits emot för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land av någon som har tillstånd enligt lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg,*

*7. som har använts*

*a) för framställning av sådana produkter som anges i 7 § första stycket 2–6,*

*b) i en tillverkningsprocess förutsatt att slutprodukten inte innehåller alkohol,*

*c) för vetenskapligt ändamål eller har levererats till annan användare för vetenskapligt ändamål eller till sjukhus eller apotek för medicinskt ändamål,*

*8. som har levererats till en mottagare i ett annat EG-land under villkor som anges i 3 kap. 30 a § första stycket 3 och 4 mervärdes-*

*skattelagen (1994:200), i den omfattning som skattefrihet gäller i det EG-landet,*

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

*10. som har beskattats i ett annat EG-land*

Upplagshavare, som bedriver verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker, får utöver vad som anges i första stycket göra avdrag för skatt på varor som levererats till resande som kan uppvisa en färdhandling för resa till tredje land. Avdrag medges dock högst med vad som enligt 3 § lagen om exportbutiker får säljas till varje resande.

### 33 §

*I en deklaration som lämnas av en registrerad eller oregistrerad varumottagare enligt 12 och 13 §§ eller en skatterepresentant enligt 14 § får avdrag göras för skatt på alkoholvaror som förstörts under transporten till varumottagaren genom olyckshändelse eller force majeure.*

En registrerad eller oregistrerad varumottagare enligt 12 och 13 §§ eller en skatterepresentant enligt 14 § får *göra avdrag* för skatt på alkoholvaror som förstörts under transporten till varumottagaren genom olyckshändelse, force majeure eller till följd av varornas karaktär.

Registrerad varumottagare, som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg, får utöver vad som anges i första stycket göra avdrag för skatt på alkoholvaror

1. som förbrukats ombord på resa till utländsk ort, eller
2. som sålts ombord på resa till tredje land.

### 35 §

Beslut enligt 31 a och 31 b §§ får *inte* överklagas. Övriga beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige och sökanden.

Beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige och sökanden.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2001. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

2. Den som vid lagens ikraftträdande har sådant tillstånd från Läkemedelsverket som anges i den äldre lydelsen av 31 e §, skall i fortsättningen anses ha godkänts som skattebefriad förbrukare enligt den nya lydelsen av paragrafen. Godkännandet skall då anses gälla för den tid och för det eller de ändamål som angetts i Läkemedelsverkets tillstånd.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1776) om skatt på energi dels att 7 kap. 2–4, 5 a och 7 §§, 8 kap. 4–5 §§ och 9 kap. 11, 14 och 15 §§ skall upphöra att gälla,

dels att 2 kap. 1 och 9 §§, 4 kap. 1–5 och 12 §§, 5 kap. 1–3 §§, 6 kap. 2 och 10 §§, 7 kap. 1, 5, 5 b och 6 §§, 8 kap. 1–3 §§, 9 kap. 2, 6, 9 och 13 §§, 10 kap. 11 §, 11 kap. 9, 10 och 13 §§ och 12 kap. 1 § samt rubrikerna närmast före 7 kap. 1 §, 8 kap. 1 § och 11 kap. 9 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 4 kap. 3 a §, och ett nytt kapitel, 6 a kap., av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**2 kap.**

**1 §**

Energiskatt och koldioxidskatt skall, om inte annat följer av andra stycket, betalas för följande bränslen med angivna belopp:

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
1. 2710 00 26, 2710 00 27, 2710 00 29 eller 2710 00 32	Bensin som uppfyller krav för			
	a) miljöklass 1	3 kr 61 öre per liter	86 öre per liter	4 kr 47 öre per liter
	b) miljöklass 2	3 kr 64 öre per liter	86 öre per liter	4 kr 50 öre per liter
2. 2710 00 26, 2710 00 34 eller 2710 00 36	Annan bensin än som avses under 1	4 kr 27 öre per liter	86 öre per liter	5 kr 13 öre per liter
3. 2710 00 51, 2710 00 55, 2710 00 69 eller 2710 00 74 – 2710 00 78	Eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m. som			
	a) har försetts med märkännen eller ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350°C,	743 kr per m <sup>3</sup>	1 058 kr per m <sup>3</sup>	1 801 kr per m <sup>3</sup>
	b) inte har försetts med märkännen och ger minst 85 volymprocent destillat vid 350°C, tillhörig			
	miljöklass 1	1 624 kr per m <sup>3</sup>	1 058 kr per m <sup>3</sup>	2 682 kr per m <sup>3</sup>
	miljöklass 2	1 750 kr per m <sup>3</sup>	1 058 kr per m <sup>3</sup>	2 808 kr per m <sup>3</sup>
	miljöklass 3 eller inte tillhör någon miljöklass	2 048 kr per m <sup>3</sup>	1 058 kr per m <sup>3</sup>	3 106 kr per m <sup>3</sup>
4. ur 2711 12 11– 2711 19 00	Gasol	145 kr per 1 000 kg	1 112 kr per 1 000 kg	1 257 kr per 1 000 kg

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
5. ur 2711 29 00	Metan	241 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	792 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	1 033 kr per 1 000 m <sup>3</sup>
6. 2711 11 00, 2711 21 00	Naturgas	241 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	792 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	1 033 kr per 1 000 m <sup>3</sup>
7. 2701, 2702 eller 2704	Kolbränslen	316 kr per 1 000 kg	920 kr per 1 000 kg	1 236 kr per 1 000 kg
8. 2713 11 00– 2713 12 00	Petroleumkoks	316 kr per 1 000 kg	920 kr per 1 000 kg	1 236 kr per 1 000 kg

I fall som avses i 4 kap. 1 § första stycket 7 och andra stycket samt 12 § första stycket 4 och andra stycket tas skatt ut med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de skattebelopp som gäller för bränslets olika användningsätt.

För kalenderåret 2001 och efterföljande kalenderår skall de i första stycket angivna skattebeloppen räknas om enligt 10 §.

#### 9 §

Bränsletank som förser motor på motordrivet fordon med bränsle får inte innehålla oljeprodukt som enligt föreskrifter som meddelats med stöd av 8 § första stycket är försedd med märkämnerna. Inte heller bränsletank som förser motor på båt med bränsle får innehålla en sådan oljeprodukt. Detta gäller dock inte båtar för vilka fartygstillstånd meddelats enligt fiskelagen (1993:787).

Bestämmelserna i första stycket gäller även oljeprodukt, från vilken märkämnerna som avses i 8 § första stycket har avlägsnats.

Beskattningsmyndigheten kan medge att bränsletank på båt som disponeras av Försvarsmakten, Försvarets materielverk, Kustbevakningen eller annan statlig myndighet får innehålla oljeprodukt som enligt föreskrifter som meddelats med stöd av 8 § första stycket är försedd med märkämnerna. Om det finns särskilda skäl kan sådant medgivande också lämnas för annan båt. Har medgivande lämnats för båt gäller 7 kap. 2 § andra stycket 1 b samt 8 kap. 3 och 4 §§ om avdrag och inköp mot försäkraren för bränsle i skepp även för bränsle i sådan båt.

Beskattningsmyndigheten kan medge att bränsletank på båt som disponeras av Försvarsmakten, Försvarets materielverk, Kustbevakningen eller annan statlig myndighet får innehålla oljeprodukt som enligt föreskrifter som meddelats med stöd av 8 § första stycket är försedd med märkämnerna. Om det finns särskilda skäl kan sådant medgivande också lämnas för annan båt. Har medgivande lämnats för båt gäller 6 a kap. 1 § 3 om skattebefrielsen för skepp även för bränsle i sådan båt. Om den som fått medgivandet inte kan göra avdrag enligt 7 kap. 1 § skall medgivandet anses som ett godkännande som skattebefriad förbrukare enligt 8 kap. 1 §.

*Beslut om medgivande, som en-*

*ligt tredje stycket lämnats för annan båt än sådan som disponeras av en statlig myndighet, skall gälla för viss tid och får återkallas om förutsättningarna för medgivande inte längre finns. Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.*

#### 4 kap.

##### 1 §

Skyldig att betala *energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt* (skattskyldig) för bränslen som avses i 1 kap. 3 a § är

1. den som *i Sverige tillverkar eller bearbetar bränsle eller annan* som godkänts som upplagshavare enligt 3 §,

2. varumottagare som avses i 6 eller 7 §,

3. skatterepresentant enligt vad som anges i 8 §,

4. den som från ett annat EG-land säljer och levererar bränsle till en köpare i Sverige genom distansförsäljning enligt 9 §,

5. den som i annat fall än som anges i 1–4 från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot leverans av bränsle,

6. annan än upplagshavare som importerar bränsle från tredje land,

*7. den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar eller bearbetar bränsle utanför ett skatteupplag,*

7. den som förvärvat bränsle för vilket ingen skatt eller lägre skatt skall betalas när bränslet används för ett visst ändamål men som *säljer eller förbrukar* bränslet för ett annat ändamål som medför att skatt skall betalas med högre belopp.

8. den som förvärvat bränsle för vilket ingen skatt eller lägre skatt skall betalas när bränslet används för ett visst ändamål men som *använder* bränslet för ett annat ändamål som medför att skatt skall betalas med högre belopp.

*Vad som sägs i första stycket 7 tillämpas även i fråga om bränsle för vilket antingen ingen skatt har betalats eller skatt har betalats enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 a, och som förbrukas*

*a) i skepp, när skeppet används för privat ändamål, eller*

*b) i båt för vilken fartygstillstånd meddelats enligt fiskelagen (1993:787), när båten används för privat ändamål.*

## 2 §

Om ett bränsle för vilket skattskyldighet inte inträtt skall transporteras mellan Sverige och ett annat EG-land enligt 6 kap. 3 § men inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet, skall skatt betalas för bränslet i Sverige om bränslet

1. finns i Sverige eller kan antas ha förbrukats här, eller

2. har levererats från en svensk upplagshavare och det inte kan utredas var bränslet finns eller var det har förbrukats.

Den som ställt säkerhet för transporten är skyldig att betala skatt enligt första stycket. Beskattning skall ske som om skattskyldighet inträtt vid den tidpunkt då bränslet fördes in till Sverige eller transporten från den svenske upplagshavaren påbörjades.

Om obeskattat bränsle, som sänts i väg av en upplagshavare i ett annat EG-land, inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet, skall bränslet beskattas här i Sverige om varorna finns i Sverige eller kan antas ha konsumerats här.

Skatt enligt första stycket skall betalas av den eller de som ställt sådan säkerhet som avses i artikel 15.3 i 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. Skatten skall tas ut med belopp enligt bestämmelserna vid den tidpunkt då bränslet sändes i väg.

Skatt som påförs enligt andra stycket skall betalas inom den tid som beskattningsmyndigheten bestämmer. Om skatten inte betalas i tid skall dröjsmålsavgift tas ut enligt bestämmelserna i lagen (1997:484) om dröjsmålsavgift.

## 3 §

Som upplagshavare får godkännas den som i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs i Sverige avser att

1. tillverka eller bearbeta bränslen, eller

2. i större omfattning

a) hålla bränslen i lager, eller

b) återförsälja eller förbruka metan,

om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare.

om han disponerar över ett utrymme som kan godkännas som skatteupplag och han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare.

Upplagshavares tillverkning, bearbetning och lagring av bränslen samt återförsäljning eller förbrukning av metan skall äga rum i godkänt skatteupplag.

*Frågor om godkännande av upplagshavare och av skatteupplag prövas av beskattningsmyndigheten på särskild ansökan.*

### 3 a §

*Upplagshavarens bokföring skall vara utformad så att kontroll av verksamheten är möjlig.*

### 4 §

*Om en upplagshavare i Sverige säljer bränsle, för vilket skattskyldighet inte inträtt, till annan svensk upplagshavare eller till upplagshavare eller varumottagare i ett annat EG-land, skall han innan leverans av bränsle påbörjas hos beskattningsmyndigheten ställa säkerhet för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller annat EG-land. Säkerheten skall uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade bränslen som upplagshavaren transporterar under ett dygn. Vid beräkningen av medeltalet skall hänsyn endast tas till de dygn under ett år då transport av obeskattat bränsle sker.*

En upplagshavare i Sverige skall hos beskattningsmyndigheten ställa säkerhet för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller annat EG-land vid

1. transport av obeskattat bränsle till en annan svensk upplagshavare,

2. transport av obeskattat bränsle till en näringsidkare i ett annat EG-land,

3. transport av bränsle som förtullats enligt tullagen (1994:1550), och

4. export av obeskattat bränsle till tredje land.

*Säkerheten enligt första stycket skall uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade bränslen som upplagshavaren transporterar under ett dygn. Vid beräkningen av medeltalet skall hänsyn endast tas till de dygn under ett år då transport av obeskattat bränsle sker*

Upplagshavare skall även ställa säkerhet för betalning av skatten i samband med tillverkning, bearbetning eller lagring av bränslen. Säkerheten skall uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av skatten på de bränslen som upplagshavaren i medeltal förvarar i skatteupplaget under ett år.

Vid beräkning av säkerhetsbelopp enligt *andra* stycket får bortses från bränslen som beredskapslagras enligt lagen (1984:1049) om beredskapslagring av olja och kol.

Vid beräkning av säkerhetsbelopp enligt *tredje* stycket får bortses från bränslen som beredskapslagras enligt lagen (1984:1049) om beredskapslagring av olja och kol.

## 5 §

Godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag får återkallas av beskattningsmyndigheten, om förutsättningarna för godkännande inte längre finns. *Godkännande av upplagshavare får också återkallas* om ställd säkerhet inte längre är godtagbar.

Godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag får återkallas av beskattningsmyndigheten om

1. förutsättningarna för godkännande inte längre finns,

2. ställd säkerhet inte längre är godtagbar, *eller*

3. *upplagshavaren begär det.*

*Om ett godkännande av upplagshavare återkallas omfattar beslutet även godkännandet av hans skatteupplag.*

Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

## 12 §

Skattskyldig för energiskatt för råttololja samt för energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt för bränslen som avses i 2 kap. 1 § första stycket 6–8, bränslen enligt 3 och 4 §§ som inte avses i 1 kap. 3 a § samt vad gäller svavelskatt även bränslen som avses i 3 kap. 1 § 1 är den som

1. tillverkar eller bearbetar bränsle,

2. enligt 6 kap. 10 § andra stycket registrerats som lagerhållare, återförsäljare eller förbrukare av bränsle,

3. i annat fall än som avses i 1 och 2

a) importerar bränsle från tredje land, eller

b) för in kolbränsle, petroleumkoks, råttololja eller torvbränsle till Sverige från ett annat EG-land eller tar emot en sådan leverans, och

4. den som förvärvat bränsle för vilket ingen skatt eller lägre skatt skall betalas när bränslet används för visst ändamål men som *säljer eller förbrukar* bränslet för ett ändamål som medför att skatt skall betalas med högre belopp.

4. den som förvärvat bränsle för vilket ingen skatt eller lägre skatt skall betalas när bränslet används för visst ändamål men som *använder* bränslet för ett ändamål som medför att skatt skall betalas med högre belopp.

*Vad som sägs i första stycket 4 tillämpas även i fråga om bränsle enligt 2 kap. 3 eller 4 § som inte avses i 1 kap. 3 a § och som beskattats enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 a eller som förvärvats utan skatt, och som förbrukas i skepp, när skeppet används för privat ändamål.*

Som tillverkare anses den som för in naturgas till Sverige samt den för vars räkning sådan införsel äger rum. Som tillverkare anses även den som tar upp torvbränsle. Bilaga 2

## 5 kap.

### 1 §

Skattskyldigheten för upplagshavare inträder när

1. *han levererar bränsle till en köpare i Sverige som inte är upplagshavare eller till en köpare i ett annat EG-land som inte är upplagshavare eller registrerad eller oregistrerad varumottagare,*
  1. *bränsle förs ut från ett skatteupplag, om inte annat följer av andra stycket,*
  2. *bränsle tas emot från en upplagshavare utan att föras till ett skatteupplag,*
  3. *bränsle importeras utan att föras till ett skatteupplag,*
  4. *bränsle tas i anspråk i skatteupplaget eller lagerbrist uppkommer, eller*
  5. *godkännandet som upplagshavare eller av skatteupplag återkallas.*
2. *han exporterar bränsle till en köpare i tredje land,*
3. *han tar i anspråk bränsle för annat ändamål än försäljning eller bränsle annars upphör att lagras i godkänt skatteupplag, eller*
4. *han upphör att vara registrerad, varvid han är skyldig att betala skatt för det bränsle som då ingår i hans lager och som inte redan har beskattats.*

*Skattskyldighet enligt första stycket 1 inträder inte för bränsle som*

1. *transporteras till en upplagshavare eller varumottagare i ett annat EG-land, eller*

2. *tas emot av en upplagshavare i Sverige.*

### 2 §

Skattskyldigheten inträder

1. för varumottagare som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 2, när han tar emot leverans av bränsle,
2. för skatterepresentant som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 3, när köparen tar emot leverans av bränsle, och
3. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 4 eller 12 § första stycket 3 b, när bränslet förs in till Sverige.
2. för skatterepresentant som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 3, vid mottagande av bränsle, och

### 3 §

Skattskyldigheten inträder

1. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 4, när bränslet *av honom levereras till köpare,*

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

3. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 12 § första stycket 1 eller 2 när

a) bränsle av honom levereras till *en köpare* som inte är registrerad 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 registrerad, varvid han är skyldig att betala skatt för det bränsle som då ingår i hans lager och som inte redan har beskattats.

1. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 4, när *leverans av bränslet sker,*

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

3. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 12 § första stycket 1 eller 2 när

a) bränsle av honom levereras till *någon* som inte är registrerad eller till eget försäljningsställe för detaljförsäljning som inte utgörs av depå eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning, eller

## 6 kap.

### 2 §

Upplagshavare skall upprätta ledsagardokument,

1. vid transport av bränsle, för vilket skattskyldighet inte har inträtt, till en upplagshavare eller en varumottagare i ett annat EG-land,

2. vid transport av bränsle, för vilket skattskyldighet inte har inträtt, till en upplagshavare i Sverige om transporten sker via ett annat EG-land,

3. vid transport av bränsle, för vilket skattskyldighet inte har inträtt, till en mottagare i ett annat EG-land enligt 2 kap. 11 § första stycket 5,

4. vid export till tredje land av obeskattat bränsle som avses i 1 kap. 3 a §, *och*

5. *vid transport av bränsle som avses i 1 kap. 3 a § och som förtullats enligt tullagen (1994:1550).*

Ledsagardokument som avses i första stycket skall följa bränslet under transporten i enlighet med vad regeringen föreskriver.

Vid transport till mottagare som avses i 2 kap. 11 § första stycket 5 skall bränslet under transporten även åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för bränslet i det andra EG-landet.

3. vid transport av bränsle, för vilket skattskyldighet inte har inträtt, till en mottagare i ett annat EG-land enligt 2 kap. 11 § första stycket 5, *och*

4. vid export till tredje land av obeskattat bränsle som avses i 1 kap. 3 a §.

Skattskyldiga enligt 4 kap. 3, 6, 8 eller 10 § eller 12 § första stycket 1 skall vara registrerade hos beskattningsmyndigheten.

*Hos beskattningsmyndigheten kan registreras den som i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs i Sverige i större omfattning* *Som skattskyldig får också efter ansökan registreras den som i större omfattning*

1. håller bränslen enligt 4 kap. 12 § i lager, eller
2. återförsäljer eller förbrukar gasformiga kolväten enligt 4 kap. 12 §.

*2. återförsäljer eller förbrukar gasformiga kolväten enligt 4 kap. 12 §,  
om det med hänsyn till hans ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämpligt att registrera honom.*

*Den som registrerats som skattskyldig enligt andra stycket får avregistreras om han inte längre uppfyller förutsättningarna för att bli registrerad. Beslut om avregistrering gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.*

### Föreslagen lydelse

#### 6 a kap. Skattebefriade användningsområden m.m.

##### 1 §

*Vid användning av bränsle för nedan angivna ändamål, i förekommande fall med begränsningar till vissa bränsleslag, skall hel eller delvis skattebefrielse ske enligt följande:*

Ändamål	Bränsle som inte ger befrielse	Befrielse från ener-giskatt	Befrielse från koldi-oxidskatt	Befrielse från sva-velskatt
1. Förbrukning för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning eller i en process där bränslet i allt väsentligt används för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning		Hel	Hel	Hel
2. Förbrukning i tåg eller annat spårbundet färdmedel	Bensin och bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	Hel	Hel	Hel
3. Förbrukning i skepp, när skeppet inte används för privat ändamål	Bensin och bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	Hel	Hel	Hel
4. Förbrukning i båt för	Bensin och bräns-	Hel	Hel	Hel

vilken fartygstillstånd le som avses i 2 meddelats enligt fiskelagen (1993:787), när båten inte används för privat ändamål	cap. 1 § första stycket 3 b			
5. Förbrukning i a) luftfartyg, när luftfartyget inte används för privat ändamål	Annan bensin än flygbensin (KN-nr 27100026)	Hel	Hel	Hel
b) luftfartyg, när luftfartyget används för privat ändamål eller i luftfartygsmotorer i provbädd eller i liknande anordning	Andra bränslen än flygbensin och flygfotogen (KN-nr 2710051)	Hel	Hel	Hel
6. Förbrukning vid framställning av andra skattepliktiga produkter än elektrisk kraft		Hel	Hel	Hel
7. Förbrukning vid framställning av skattepliktig elektrisk kraft, med de begränsningar som följer av 3 §	Bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	Hel	Hel	–
8. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning i metallurgiska processer	Andra bränslen än kolbränslen och petroleumkoks	Hel	Hel	Hel
9. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet	Bensin, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b och råttolja	Hel	Halv	–
10. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning för växthusuppvärmning vid yrkesmässig växthusodling	Bensin, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b och råttolja	Hel	Halv	–
11. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning i yrkesmässigt jord-, skogs-, eller vattenbruksverksamhet	Bensin, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b och råttolja	Hel	Halv	–
12. Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning i processer för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller eller i sodapannor eller lutpannor		–	–	Hel
13. Förbrukning vid tillverkningsprocessen i	Andra bränslen än bränsle som	Hel	Halv	–

gruindustriell verksamhet avses i 2 kap. 1 §  
för drift av andra motor- första stycket 3 b  
drivna fordon än person-  
bilar, lastbilar och bussar

Bilaga 2

## 2 §

Om råttallolja förbrukas för ändamål som anges i 1 § 9–11 skall befrielse från energiskatten ske på så sätt att den uppgår till ett belopp som motsvarar energiskatten och hälften av den koldioxidskatt som tas ut på bränsle enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 a.

## 3 §

Vid samtidig produktion av värme och skattepliktig elektrisk kraft i en kraftvärmeanläggning skall, för den del av bränslet som förbrukats för framställning av nyttiggjord värme, skattebefrielsen enligt 1 § 7 inte avse koldioxidskatt och när det gäller energiskatt endast avse halva skatten. Såvitt avser energiskatt på råttallolja gäller befrielsen dock endast hälften av den energiskatt som tas ut på bränsle enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 a.

## 4 §

Skattebefrielse enligt 1 § 7 gäller också för bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b vid framställning av skattepliktig elektrisk kraft i en gasturbinanläggning som har en sammanlagd installerad generatoreffekt av minst fem megawatt, under förutsättning att värme inte samtidigt nyttiggjorts.

## 5 §

De begränsningar av skattebefrielsen i 1 § som gäller bensin och bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b skall även tillämpas på bränsle för vilket motsvarande skatt skall betalas enligt 2 kap. 3 och 4 §§.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

## 7 kap.

### Avdrag i deklaration

### Avdrag

#### 1 §

I en deklaration som avser energiskatt och koldioxidskatt på bränslen som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b får avdrag göras för skatt på bränsle

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 eller sålts för förbrukning

4. som förbrukats på sätt som anges i 6 a kap.

a) för annat ändamål än motor-drift eller uppvärmning, eller

b) i en process där bränslet i allt väsentligt används för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning,

5. som förbrukats för framställning av skattepliktig elektrisk kraft i en gasturbinanläggning som har en sammanlagd installerad generatoreffekt av minst fem megawatt, under förutsättning att värme inte samtidigt nyttiggjorts.

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 för sådana ändamål som anges i 6 a kap. 1 § 3 och 5, med de begränsningar till vissa bränslen som följer av dessa punkter.

Avdrag enligt första stycket 4 får göras även för skatt på bränsle som förbrukats eller sålts för förbrukning för gas- och värmeproduktion som sker vid användning av bränsle på sätt som avses i första stycket 4.

Regeringen får föreskriva att avdrag enligt första stycket 6, såvitt avser luftfartyg, endast kan medges om bränslet tagits emot på vissa flygplatser.

## 5 §

I en deklaration som avser svavelskatt på andra bränslen än flygbensin och flygfotogen får avdrag göras enligt 1 § första stycket 1–4 och andra stycket och enligt 2 § andra stycket 1–3.

Avdrag får, i den mån avdrag inte gjorts enligt första stycket, göras även för skatt på svavel i bränsle som har förbrukats eller sålts för förbrukning i metallurgiska processer eller processer för framställning av varor av andra mineraliska ämnen än metaller, vari skall anses ingå även den gas- och värmeproduktion som sker till följd av sådana processer, eller i sodapannor eller lutpannor.

Om en skattskyldig har begränsat utsläppet av svavel genom reningsåtgärd eller genom bindning i någon produkt eller i aska i samband med

förbrukning av det skattepliktiga bränslet, får avdrag göras med 30 kronor per kilogram svavel som utsläppet har minskat. Bilaga 2

#### 5 §

*I en deklaration som avser energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt på annat bränsle än som avses i 1 kap. 3 a § får avdrag också göras för skatt på bränsle som av den skattskyldige förts ut från Sverige till ett annat EG-land.*

*En skattskyldig som fört ut annat bränsle än som avses i 1 kap. 3 a § från Sverige till ett annat EG-land får göra avdrag för skatten på bränslet.*

#### 6 §

*I en deklaration som avser energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt på bränslen som avses i 1 kap. 3 a § och som lämnas av upplagshavare, varumottagare eller skatterepresentant som avses i 4 kap. 8 § får avdrag även göras för skatt på bränsle som förstörts till följd av tillfälliga omständigheter eller force majeure. Varumottagare och skatterepresentant får dock göra sådant avdrag endast på bränsle som förstörts under transport till varumottagaren.*

*Upplagshavare, varumottagare eller skatterepresentant får i fråga om bränslen som avses i 1 kap. 3 a § göra avdrag för skatt på bränsle som förstörts till följd av olyckshändelse eller force majeure. Varumottagare och skatterepresentant får dock göra sådant avdrag endast för skatt på bränsle som förstörts under transport till varumottagaren.*

*En upplagshavare får också göra avdrag för skatt på bränsle som har beskattats i ett annat EG-land.*

### 8 kap.

#### ***Inköp mot försäkran***

*Annan än den som är registrerad som skattskyldig får köpa bensin och bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b utan energiskatt och koldioxidskatt mot att han lämnar en försäkran till leverantören om att bränslet skall användas för sådant ändamål som avses i 7 kap. 1 § första stycket 4 eller andra stycket.*

#### ***Skattebefriad förbrukare***

#### 1 §

*Som skattebefriad förbrukare får för viss tid godkännas den som i betydande omfattning förbrukar bränsle för ändamål som anges i 6 a kap. 1 § 1–5, 8, 10 och 12 om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig.*

*Den som godkänts som skattebefriad förbrukare har rätt att från en skattskyldig köpa bränsle befriat från skatt enligt 6 a kap.*

## 2 §

*Annan än den som är registrerad som skattskyldig får köpa kolbränslen och petroleumkoks utan energiskatt och koldioxid-skatt mot att han lämnar en försäkran till leverantören om att bränslet skall användas för sådant ändamål som avses i 7 kap. 3 §.*

*Den som godkänts som skattebefriad förbrukare skall ha sin bokföring utformad så att kontroll av verksamheten är möjlig.*

## 3 §

*Annan än den som är registrerad som skattskyldig får köpa annat bränsle än sådant som avses i 1 §, dock inte flygbensin och flygfotogen, utan energiskatt och koldioxidskatt mot att han lämnar en försäkran till leverantören om att bränslet skall användas för ett sådant ändamål som avses i 7 kap. 1 § första stycket 4 eller andra stycket eller i 7 kap. 2 § andra stycket 1 eller 2.*

*Godkännande av skattebefriad förbrukare får återkallas av beskattningsmyndigheten om*

*1. förutsättningarna för godkännande inte längre finns,*

*2. bränslet används för annat ändamål än som anges i beskattningsmyndighetens beslut,*

*3. förbrukaren inte fullgör sina skyldigheter enligt 2 §, eller*

*4. förbrukaren inte samverkar vid skatterevision enligt lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.*

*Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.*

**9 kap.**

## 2 §

*Om någon som inte är skattskyldig har förbrukat bränsle, dock inte bensin, råttolja eller bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b, för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet, i annan yrkesmässig jordbruksverksamhet än växthusuppvärmning vid yrkesmässig växtodling eller i yrkesmässig skogs- eller vattenbruksverksamhet, medger beskattningsmyndigheten efter ansökan återbetalning av energiskatten och hälften av koldioxidskatten på bränslet.*

*Bestämmelserna i första stycket tillämpas även på råttolja, dock*

*Om någon som inte är skattskyldig eller skattebefriad förbrukare har förbrukat bränsle på ett sådant sätt som anges i 6 a kap. 1 och 2 §§, medger beskattningsmyndigheten efter ansökan återbetalning av skatten på bränslet på sätt framgår av nämnda bestämmelser.*

att återbetalning medges av energiskatt till ett belopp som motsvarar den energiskatt och hälften av den koldioxidskatt som tas ut på bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 a.

Har beslut om preliminär skattesats meddelats enligt 9 kap. 9 b § får återbetalning enligt första eller andra stycket medges enligt den lägre koldioxidskattesats eller, beträffande råttallolja, energiskattesats som följer av beslutet.

Om svavelskatt har tagits ut och någon som inte är skattskyldig har begränsat utsläppet av svavel enligt 7 kap. 5 § tredje stycket, medger beskattningsmyndigheten efter ansökan kompensation för den svavelskatt som belastat bränslet med 30 kronor per kilogram som utsläppet har minskat.

Utöver möjligheterna till avdrag enligt 7 kap. 4 §, *inköp mot försäkringen* enligt 8 kap. 3 a § eller återbetalning enligt 9 kap. 2 § gäller följande. Har bränsle, dock inte bensin eller bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b, förbrukats vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller i yrkesmässig jord-, skogs- eller vattenbruksverksamhet, medger beskattningsmyndigheten efter ansökan nedsättning av koldioxidskatten eller, beträffande råttallolja, energiskatten för den del av skatten som överstiger 0,8 procent av de framställda produkternas försäljningsvärde. Nedsättning medges med sådant belopp att den överskjutande skattebelastningen inte överstiger 24 procent av det överskjutande skattebeloppet för bränslet. Nedsättning får dock inte medges för skatt på bränsle som förbrukats

Har beslut om preliminär skattesats meddelats enligt 9 kap. 9 b § får återbetalning enligt första stycket medges enligt den lägre koldioxidskattesats eller, beträffande råttallolja, energi-skattesats som följer av beslutet.

## 6 §

Om svavelskatt har tagits ut och någon som inte är skattskyldig har begränsat utsläppet av svavel enligt 7 kap. 5 §, medger beskattningsmyndigheten efter ansökan kompensation för den svavelskatt som belastat bränslet med 30 kronor per kilogram som utsläppet har minskat.

## 9 §

Utöver möjligheterna till avdrag enligt 7 kap. 1 § första stycket 4, *att köpa bränsle befriat från skatt* enligt 8 kap. 1 § eller *till återbetalning* enligt 9 kap. 2 § gäller följande. Har bränsle, dock inte bensin eller bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b, förbrukats vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller i yrkesmässig jord-, skogs- eller vattenbruksverksamhet, medger beskattningsmyndigheten efter ansökan nedsättning av koldioxidskatten eller, beträffande råttallolja, energiskatten för den del av skatten som överstiger 0,8 procent av de framställda produkternas försäljningsvärde. Nedsättning medges med sådant belopp att den överskjutande skattebelastningen inte överstiger 24 procent av det överskjutande skattebeloppet för bränslet. Nedsättning får dock inte medges

för drift av motordrivna fordon.

för skatt på bränsle som förbrukats  
för drift av motordrivna fordon.

Bilaga 2

Bestämmelserna i första stycket gäller även mottagare av värmeleveranser om värmen har använts vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller i yrkesmässig jord-, skogs- eller vattenbruksverksamhet. I sådana fall avses med bränsle det bränsle som förbrukats för framställning av värmen.

Vid beräkning av nedsättning enligt första eller andra stycket får den koldioxidskatt som är hänförlig till följande bränslen dock inte sättas ned mer än att den motsvarar minst

a) 160 kronor per kubikmeter dieselbrännolja (KN-nr 2710 00 69) eller fotogen (KN-nr 2710 00 51 eller 2710 00 55),

b) 125 kronor per kubikmeter eldningsolja (KN-nr 2710 00 74–2710 00 78), och

c) 320 kronor per 1 000 kilogram gasol som förbrukats för drift av stationära motorer.

Vad som i tredje stycket föreskrivs om dieselbrännolja, fotogen, eldningsolja och gasol tillämpas även på bränsle för vilket motsvarande skatt skall betalas enligt 2 kap. 3 och 4 §§.

Ansökan om nedsättning enligt första eller andra stycket skall omfatta en period om ett kalenderår och skall lämnas in till beskattningsmyndigheten senast inom ett år efter kalenderårets utgång.

### 13 §

*Beskattningsmyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen (kontrolluppgift). Föreläggande får meddelas, om kontrolluppgiften har betydelse för kontroll av en ansökan om återbetalning av, nedsättning av eller kompensation för skatt enligt 2–6, 8 a, 9 eller 9 b–11 §.*

*Om det finns särskilda skäl får även någon annan person än som avses i första stycket föreläggas att lämna kontrolluppgift.*

*Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.*

*Bestämmelserna i 3 kap. 15–15 d §§ lagen (1984:151) om punkt-*

*För kontroll av en ansökan om återbetalning av, nedsättning av eller kompensation för skatt enligt 2–6, 8 a, 9 eller 9 b–11 § gäller 3 kap. 3–16 §§ och 8 kap. 1 § andra stycket lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter i tillämpliga delar.*

### 10 kap.

#### 11 §

Bestämmelserna i 1 kap. 6 § och 5 kap. 16 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter skall tillämpas även på avgift enligt detta kapitel.

Bestämmelserna i 1 kap. 6 § och 5 kap. 16 och 18 §§ lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter skall tillämpas även på avgift enligt detta kapitel.

### 11 kap.

#### Avdrag i deklaration

#### Avdrag

#### 9 §

I en deklaration som avser energiskatt på elektrisk kraft får avdrag göras för skatt på elektrisk kraft som

Den som är skattskyldig för energiskatt på elektrisk kraft får göra avdrag för skatt på elektrisk kraft som

1. förbrukats eller sålts för förbrukning i tåg eller annat spårbundet transportmedel eller för motordrift eller uppvärmning i omedelbart samband med sådan förbrukning,

2. förbrukats eller sålts för förbrukning för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning eller för användning i omedelbart samband med sådan förbrukning,

3. förbrukats eller sålts för förbrukning vid framställning av produkter som avses i 7 kap. 2 § andra stycket 3,

3. förbrukats eller sålts för förbrukning vid framställning av produkter som avses i 6 a kap. 1 § 6,

4. framställts i en kraftvärmeanläggning och förbrukats för el-, gas-, värme- eller vattenförsörjning i den egna verksamheten i den mån avdrag inte har gjorts enligt 7 kap. 2 § andra stycket 4,

4. framställts i en kraftvärmeanläggning och förbrukats för el-, gas-, värme- eller vattenförsörjning i den egna verksamheten i den mån avdrag inte har gjorts enligt 7 kap. 1 § första stycket,

5. förbrukats eller sålts för förbrukning vid sådan överföring av elektrisk kraft på det elektriska nätet som utförs av den som ansvarar för förvaltningen av nätet i syfte att upprätthålla nätets funktion.

#### 10 §

Avdrag får göras även för energiskatt och koldioxidskatt på

1. bränsle som beskattas enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 b, om bränslet förbrukats vid framställning av skattepliktig elektrisk kraft i en gasturbinanläggning som har en sammanlagd installerad generatoreffekt av minst fem megawatt, under förutsättning att värme inte samtidigt nyttiggjorts,

2. annat bränsle än som avses under 1, dock inte råttallolja, om bränslet förbrukats vid framställning av skattepliktig elektrisk kraft, med de begränsningar som följer av andra och femte styckena.

Avdrag enligt första stycket 2 får vid samtidig produktion av värme och skattepliktig elektrisk kraft i en kraftvärmeanläggning göras för energiskatt och koldioxidskatt på den del av bränslet som förbrukats för framställning av skattepliktig elektrisk kraft och för hälften av energiskatten på den del av bränslet som förbrukats för framställning av nyttiggjord värme.

Avdrag får göras även för energiskatt på råttallolja om den förbrukats vid framställning av skattepliktig elektrisk kraft, med de begränsningar som följer av fjärde och femte styckena.

Avdrag enligt tredje stycket får vid samtidig produktion av värme och skattepliktig elektrisk kraft i en kraftvärmeanläggning göras för hela energiskatten på den del av bränslet som förbrukats för framställning av skattepliktig elektrisk kraft och för energiskatt med ett belopp som motsvarar hälften av den energiskatt som tas ut på bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 a på den del av bränslet som förbrukats för framställning av nyttiggjord värme.

Avdrag enligt första–fjärde styckena får göras endast i den mån avdrag inte gjorts enligt 9 § första stycket 4, 7 kap. 1 § första stycket 5 eller 2 § andra stycket 4 eller tredje eller fjärde stycket.

Avdrag enligt första–fjärde styckena får göras endast i den mån avdrag inte gjorts enligt 9 § första stycket 4 eller 7 kap. 1 § första stycket.

Den som yrkesmässigt levererar elektrisk kraft som i Sverige framställts i ett vindkraftverk får göra avdrag med ett belopp som svarar mot den skatt som skall betalas enligt 3 § första stycket 4.

### 13 §

I fråga om återbetalning av energiskatt enligt 12 § gäller bestämmelserna i 9 kap. 12–15 §§.

I fråga om återbetalning av energiskatt enligt 12 § gäller bestämmelserna i 9 kap. 12 och 13 §§.

## 12 kap.

### 1 §

Beslut enligt 9 kap. 13 och 14 §§ får inte överklagas. Övriga beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige och sökanden.

Beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige och sökanden.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2001. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel

*dels att 8 c och 8 d §§ skall upphöra att gälla,  
dels att 6, 8 b och 9 §§ skall ha följande lydelse.*

#### 6 §

Den som är skattskyldig enligt 4 § första stycket 1 eller 2 skall vara registrerad hos beskattningsmyndigheten.

Den som inom landet i större omfattning yrkesmässigt återförsäljer gödselmedel *kan* registreras hos beskattningsmyndigheten som återförsäljare.

Den som inom landet i större omfattning yrkesmässigt återförsäljer gödselmedel *får efter ansökan* registreras som skattskyldig om det med hänsyn till hans ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämpligt att registrera honom.

*Den som registrerats som skattskyldig enligt andra stycket får avregistreras om han inte längre uppfyller förutsättningarna för att bli registrerad. Beslut om avregistrering gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.*

#### 8 b §

Beskattningsmyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen (kontroll-uppgift). Föreläggande får meddelas, om kontroll-uppgiften har betydelse för kontroll av en ansökan om återbetalning av skatt enligt denna lag.

Om det finns särskilda skäl får även någon annan person än som avses i första stycket föreläggas att lämna kontrolluppgift.

Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

För kontroll av en ansökan om återbetalning av skatt enligt denna lag gäller 3 kap. 3–16 §§ och 8 kap. 1 § andra stycket lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter i tillämpliga delar.

*Bestämmelserna i 3 kap. 15–15 d §§ lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter gäller i fråga om föreläggande enligt första eller andra stycket.*

## 9 §

Beslut enligt 8 b och 8 c §§ får inte överklagas. Övriga beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2001. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

## Förteckning över remissinstanser beträffande betänkandet Punktskatterna – Reformerade betalningsregler, m.m. (SOU 2000:46)

Efter remiss har följande lämnat yttrande över utredningens förslag: Kammarrätten i Sundsvall, Länsrätten i Dalarnas län, Luftfartsverket, Tullverket, Riksskatteverket, Riksrevisionsverket, Statens Jordbruksverk, Fiskeriverket, Statens Naturvårdsverk, Alkoholinspektionen, Läkemedelsverket, Ekobrottsmyndigheten, Länsstyrelsen i Stockholms län, Svensk Handel, Sveriges Industriförbund, Svenska Petroleuminstitutet, Svenska Gasföreningen, Svenska Kraftverksföreningen, AB Trav och Gallop, Grus- och Makadamföreningen, Svenska Renhållningsverksföreningen, Sveriges Fiskares Riksförbund, Sveriges Redarförening, Lantbrukarnas Riksförbund, Trädgårdsnäringens Riksförbund, Svensk Industriförening, Sprit- och Vinleverantörsföreningen, Bilindustriföreningen, Kungliga Svenska Aeroklubben, Svenska Allmänflygföreningen, Hjelmco Oil AB, Svenska Bankföreningen, Sveriges Försäkringsförbund, Radio- och TV-verket, Swedish Match North Europe AB.

Yttrande har också inkommit från Frivilliga Flygkåren, Oroboros AB, BRG Business Region Göteborg AB.

Annonsörsföreningen, Kemisk-Tekniska Leverantörsförbundet, Ragn-Sells AB, Sellbergs AB, Hydro Agri AB, Svenska Lantmännen, Industrin för Växt och Träskyddsmedel, Kemetyl AB, Petroleumhandlarnas Riksförbund, Sveriges Redarförening för mindre passagerarfartyg, Svenska Flygföretagens Riksförbund, Svenska Bryggareföreningen och Austria Tabak Scandinavia AB har inte hörsammat remissen.