

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen

Beskattning av flygbränsle och fartygsbränsle

Juni 2014

Innehållsförteckning

1	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi	4
2	Bakgrund.....	5
2.1	Inledning	5
2.2	Gällande rätt	6
2.2.1	Flygbränsle	6
2.2.2	Fartygsbränsle	6
2.3	EU-rätten	7
3	Skattefriheten för flygbränsle och fartygsbränsle begränsas.....	8
4	Offentligfinansiella och andra effekter	9
4.1	Offentligfinansiella effekter	9
4.2	Effekter för företagen	10
4.3	Effekter för myndigheter och domstolar	10
4.4	Övriga effekter	10
5	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	10
6	Författningskommentar.....	11
6.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi	11

Promemorians huvudsakliga innehåll

I promemorian föreslås en begränsning av skattebefrielsen för bränsle som förbrukas i luftfartyg eller fartyg som inte används för privat ändamål. Genom förslaget klargörs att skattebefrielse endast ges när luftfartygen eller fartygen används för transport av passagerare eller varor mot ersättning, för tillhandahållande av tjänster mot ersättning, på uppdrag av offentliga myndigheter eller – så vitt avser fartygsbränsle – för yrkesmässigt fiske. Förslaget innebär en anpassning till EU-rätten och föranleder en ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi. Ändringen föreslås träda i kraft den 1 juli 2015.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

11 §

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

1. transport av passagerare eller varor mot ersättning,

2. tillhandahållande av tjänster mot ersättning,

3. utförande av uppdrag för offentliga myndigheters räkning, eller

4. yrkesmässigt fiske.

Första stycket 4 gäller bara fartyg.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2015.
 2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänförs till tiden före ikraftträdandet.

2 Bakgrund

2.1 Inledning

I rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet (EUT L 283, 31.10.2003, s. 51, Celex 32003L0096), förkortat energiskattedirektivet, anges att skattebefrielse ska ges för energiprodukter som levereras för användning som flygbränsle (artikel 14.1.b) och för bränsle som används för sjöfart inom gemenskapens farvatten, inklusive fiske (artikel 14.1.c). Skattebefrielse ges dock inte för bränsle som används för privat nöjesflyg eller i privata nöjesfartyg. Privat nöjesflyg definieras enligt andra stycket i artikel 14.1.b som användning av ett flygplan av dess ägare eller av den fysiska eller juridiska person som har nyttjanderätt till flygplanet antingen via förhyrning eller på annat sätt, för andra än kommersiella ändamål och särskilt andra ändamål än transport av passagerare eller varor eller för tillhandahållande av tjänster mot ersättning eller för offentliga myndigheters räkning. Privat nöjesfartyg definieras i andra stycket i artikel 14.1.c som fartyg som används på motsvarande sätt som privat nöjesflyg.

Energiskattedirektivet har i svensk rätt införts genom lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE. Av 6 a kap 1 § första stycket 3–5 a LSE framgår att skattebefrielse ges från energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt när luftfartygen eller fartygen används för annat än privata ändamål.

EU-kommissionen har under 2013 påpekat att Sveriges tillämpning av skattefriheten för flygbränsle är generösare än energiskattedirektivets bestämmelser som de tolkats i EU-domstolens avgöranden C 79/10, *Systeme Helmholtz GmbH mot Hauptzollamt Nürnberg*, och C-250/10, *Haltergemeinschaft LBL GbR mot Hauptzollamt Düsseldorf*, och att det kan misstänkas att samma gäller för fartygsbränsle. Kommissionen överväger därför att vidta åtgärder, däribland att inleda ett överträdelseärende. Regeringen har meddelat kommissionen att de svenska reglerna ska ses över och ändras senast den 1 juli 2015.

I denna promemoria behandlas frågan om att ändra reglerna i LSE så att de överensstämmer med energiskattedirektivets bestämmelser så som de tolkats i EU-domstolens avgöranden C-79/10 och C-250/10.

2.2 Gällande rätt

2.2.1 Flygbränsle

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

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

2.2.2 Fartygsbränsle

Skattefriheten för bränsle som förbrukas i fartyg, när fartyget används för annat än privat ändamål, åstadkoms på olika sätt beroende på om det är fråga om skepp eller båtar och beroende på vilket bränsleslag det rör sig om. I skepp, som huvudsakligen används för kommersiella ändamål, får allt bränsle utom omärkt olja och bensin förbrukas skattefritt. Båtar med fiskelicens¹ enligt fiskelagen (1993:787) och båtar som har fått medgivande enligt 2 kap. 9 § LSE jämställs med skepp i skattehänseende. Skattebefrielsen kan också åstadkommas genom att aktören godkänns som skattebefriad förbrukare enligt 8 kap. 1 § LSE. Den som är skattskyldig har rätt till avdrag om bränslet levereras till ett skepp, till en båt med fiskelicens eller medgivande enligt 2 kap. 9 § LSE, eller till en skattebefriad förbrukare, se 7 kap. 1 § 3–5 LSE. Motsvarande

¹ I promemorian förutsätts att den i prop. 2013/14:184 föreslagna ändringen i fiskelagen genomförs den 1 oktober 2014. Ändringen innebär att dagens fartygstillstånd ersätts med fiskelicens.

gäller om den skattskyldige själv förbrukat bränslet för angivet ändamål, se 7 kap. 1 § 2 LSE.

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

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

2.3 EU-rätten

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

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

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

3 Skattefriheten för flygbränsle och fartygsbränsle begränsas

Förslag: Tillämpningsområdet för skattefriheten för flygbränsle och fartygsbränsle klargörs genom att en definition av begreppet ”användning för privat ändamål” införs i LSE. Skattefriheten åstadkoms på samma sätt som tidigare.

Skälen för förslaget: Efter EU-domstolens ställningstaganden i mål C-79/10 och C-250/10 kan konstateras att tillämpningen av skattebefrielsen för *flygbränsle* har kommit att få för stort tillämpningsområde i svensk rätt. Av avgörandena följer att endast bränsle som förbrukas vid transport av passagerare eller gods eller utförande av tjänster som sker direkt mot ersättning ska skattebefrias. Bränsle som förbrukas vid person- och godstransporter av luftfartsbolag i internationell linjetrafik, taxiflyg och annan persontransport mot ersättning bör således omfattas av skattebefrielsen. Detsamma bör gälla för utförande av tjänster som flygfotografering, reklamflyg, bogsering av segelflygplan och liknande, om de utförs mot ersättning. Om ersättningen bara är symbolisk eller avsedd att täcka kostnaderna kan transporten dock inte anses ske mot ersättning.

Transporter som företag utför inom den egna verksamheten, som inte innebär att företaget tillhandahåller flygtjänster mot ersättning, bedöms genom den föreslagna definitionen inte kunna vara skattebefriade. Detsamma gäller jordbruks- och skogsbruksflygningar och liknande som sker i den egna verksamheten och således inte mot ersättning. Inte heller det bränsle som förbrukas när en anställd i ett företag flygtränar bedöms kunna omfattas av skattefriheten, även om utbildningen i och för sig är avsedd att nyttiggöras i företagets verksamhet.

Bränsle som förbrukas vid flygningar av offentliga myndigheter eller flygningar som utförs på direkt uppdrag av offentlig myndighet är fortfarande skattebefriat. Till detta hör t.ex. militärt flyg, räddningstjänst, trafikövervakning och inspektion av kraftledningar. När frivilligorganisationer som ibland utför uppdrag åt myndigheter använder bränsle för utbildning eller flygträning av kontrakterad personal bör dock flygningen anses ske för privat ändamål, även om utbildningen i och för sig är avsedd att nyttiggöras i företagets verksamhet.

Flygutbildningar som innebär att någon tillhandahåller utbildningstjänster, inklusive flygplan med bränsle, mot ersättning, får anses vara tillhandahållande av tjänster för annat än privat ändamål.

Uthyrning av ett luftfartyg anses inte i sig vara användning för kommersiellt ändamål. Skattebefrielsen är beroende av hur luftfartyget används av den som hyr det. Om den som hyr luftfartyget använder det för att transportera personer eller varor inom den egna verksamheten, för representationsändamål eller intern utbildning är förbrukningen inte skattebefriad. Om den som hyr planet däremot använder det för transport av varor eller personer eller utförande av tjänster mot ersättning är förbrukningen skattefri.

Reglerna om skattebefrielse för *fartygsbränsle* ska tolkas i ljuset av de ovan nämnda avgörandena från EU-domstolen avseende flygbränsle, C-79/10 och C-250/10. Detta innebär att skattebefrielsen på bränsle endast kan beviljas företag som använder bränslet för att tillhandahålla sjöfartstjänster mot ersättning. Fartyg som används för kommersiell sjöfart, i taxibåtstrafik eller annan person- eller godsbefordran och fartyg som används för yrkesmässigt fiske bör därför omfattas av skattefriheten. Bränsle som används av ett fartyg i samband med ett företags affärsverksamhet, om den direkta avsikten med användningen inte är att tillhandahålla transporttjänster eller andra tjänster mot ersättning, bör inte anses vara skattebefriat. Om ett företag äger eller hyr ett fartyg och använder det i sin näringsverksamhet för transport av varor eller personer bör användningen således anses vara för privat ändamål, om inte transporterna sker mot ersättning. Också användning av fartyg för representationsändamål eller för personalrekreation bör anses som användning för privat ändamål.

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

Fartyg som används av offentliga myndigheter eller på uppdrag av offentliga myndigheter kan förbruka skattebefriat bränsle. Till dessa hör militärens fartyg, Sjöfartsverkets och Tullverkets fartyg, livräddningsbåtar och liknande.

Något behov av ändringar i reglerna för den administrativa hanteringen av beskattningen av flygbränsle och fartygsbränsle bedöms inte uppkomma när skattefriheten nu begränsas.

Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslås att det i LSE definieras vad som utgör användning för privat ändamål. Definitionen bör följa den som finns i artiklarna 14.1.b och 14.1.c i energiskattedirektivet. Förslaget föranleder införandet av en ny 11 § i 1 kap. LSE.

4 Offentligfinansiella och andra effekter

4.1 Offentligfinansiella effekter

Den offentligfinansiella effekten är mycket svårbedömd och kan dessutom antas minska över tid. En mycket preliminär bedömning är att förslaget medför offentligfinansiella intäkter på 0,01 mdkr brutto och 0,00 mdkr netto under ikraftträdandeåret samt 0,01 mdkr brutto och netto efterföljande år.

4.2 Effekter för företagen

När det gäller företag och organisationer som använder bränsle för både privata och kommersiella ändamål måste dessa redan i dag tillämpa olika regler på den privata respektive den kommersiella förbrukningen. Den förändrade gränsdragningen mellan privat och kommersiell användning kommer därför inte att medföra några stora effekter för dessa företag. Vissa förbrukare kommer dock inte att kunna förbruka skattefritt bränsle alls efter lagändringen. Det kan också förväntas att färre aktörer än i dag kommer att godkännas som skattebefriade förbrukare enligt 8 kap. 1 § LSE. Även avdragsrätten för skattskyldiga enligt 7 kap. 1 § första stycket 3–5 kommer att påverkas.

4.3 Effekter för myndigheter och domstolar

Det eventuella merarbete som kan tillkomma för Skatteverket på grund av det klargörande som nu görs bedöms kunna rymmas inom befintliga och beräknade anslagsramar.

Den eventuella effekten för de allmänna förvaltningsdomstolarna får bedömas som försumbar och rymms inom befintliga anslagsramar.

4.4 Övriga effekter

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

5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslag: Ändringarna ska träda i kraft den 1 juli 2015.
--

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

6 Författningskommentar

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

1 kap.

11 §

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

När det gäller tolkningen av begreppet yrkesmässigt fiske bör ledning kunna tas från fiskelagens (1993:787) regler om förutsättningarna för beviljande av fiskelicens samt regeln i 1 kap. 4 § LSE. Ändringen behandlas i avsnitt 3.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna

Den ändrade bestämmelsen träder enligt *första punkten* i kraft den 1 juli 2015. Av *andra punkten* framgår att äldre bestämmelser fortfarande gäller i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Detta innebär att den som köpt och förbrukat bränsle för ändamål som ger rätt till skattebefrielse med dagens regler kan ansöka om återbetalning eller göra avdrag för skatten även efter den 1 juli 2015.