



Aviation gasolines, turbo fuels & lubricants

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen
Enheten för mervärdesskatt och punktskatter
fi.registrator@regeringskansliet.se

Sollentuna den 17 augusti 2014

103 33 Stockholm

Beskattning av flygbränsle mm dnr FI2014:2294

Sammanfattning

Hjelmco Oil avvisar departementets förslag till lagändring av följande skäl

- EU:s energiskattedirektiv är oklart - anger inte om produktionsskatt eller konsumtionsskatt avses
- uttalande från kommissionen och parlamentet avseende rättigheten att producera tjänster och transporter utan diskriminering beaktas inte
- förslag står i strid med EU regler avseende konkurrens
- förslag innebär otillåtet statsstöd
- förslagna förändringar står inte i proportion till angivna önskade mål
- direktivets inledande punkter medger Sverige att vidtaga egna åtgärder
- det står Sverige fritt att ta strid med kommissionen om det finns politisk vilja därtill.

Rekommendationer

Regeringen rekommenderas att utnyttja olika alternativ med anledning av den uppkomna situationen och direktiv 2003/96 EG exempelvis att

- med anledning av vad som framgår av denna skrivelse hos EU-kommissionen begära att kommissionen via EU:s skattekommitté (inrättad enligt artikel 24 i direktiv 92/12/EEG) låter rådet pröva energiskattedirektiv 2003/96 EG med avseende på innehållet i artikel 14 punkt 1b och utifrån vad som anförts i detta remissvar inkluderande vad som framgår av artikel 14 punkt 1 b och dess 3:e stycke,
- föra talan om ogiltigförklaring av direktivets berörda artiklar hos EU-domstolen
- utnyttja p 9 i direktivet och hänvisa till speciella nationella hänsyn
- utnyttja p 15 i direktivet att undanta bränsle från koldioxidskatt och enbart använda EU:s minimiskattenivå (såsom sker i Storbritannien)
- utnyttja p 24 i direktivet och begära undantag/reducering av skatter
- utnyttja p 28 pga. förlust i konkurrenskraft eftersom landet saknar nödvändig infrastruktur

HJELMCO OIL AKTIEBOLAG.

A private company.
Registered office: STOCKHOLM, Sweden.
Registered number: 556210-9156.
V.A.T. ident. No.: SE556210915601.
URL <http://www.hjelmco.com>

Oil Terminal, Distribution & Services.

Stuvargatan 9,
SE-721 32 VÄSTERÅS, Sweden.
Phone int. +46 21 12 31 76
Fax int. +46 21 18 46 20
Mobile phone int. +46 707 91 98 00

Supply & Marketing.

Runskogsvägen 4 B,
SE-192 48 SOLLENTUNA, Sweden.
Phone int. +46 8 626 93 86
Fax int. +46 8 626 94 16
Mobile phone int. +46 70 696 93 86

I avvaktan på sådan hantering kan Finansdepartementet med gott samvete underlåta att göra de ändringar som kommissionen begär. Stöd för detta återfinns Kom 2006/742 (bilaga 1), rättsutlåtande från professor Österman (bilaga 2), SOU 1994:85 sidan 109 (bilaga 3) och SOU 1994:88 sidan 178 (bilaga 4). Vad avser bilaga 3 och 4 gjordes dessa utredningar i anslutning till Sveriges inträde i den Europeiska Gemenskapen.

Energiskattedirektivet 2003/96 EG

Skatt för privat flygning är beskriven under artikel 14.1.b som privat nöjesflygning på engelska "private pleasure flying". Syftet är att belägga privat nöjesflygning med en konsumtionsskatt.

EU-domstolens avgöranden C79/10 och C-250/10 anser att energiskattedirektivets artikel i stället skall tolkas som en produktionsskatt.

Vad som är skattepliktigt synes utgå ifrån huruvida bränslet används för förvärvsverksamhet med produktion av flygtjänster och flygtransporter mot direkt ersättning eller ej.

Exempel:

1. Ett oljebolag använder helikoptrar för transport av personal och gods mellan fastlandet och en oljeplattform. Om denna verksamhet sker inom oljebolaget anser domstolen att skatt skall utgå – det vill säga verksamheten anses orimligt nog utgöra "privat nöjesflygning". Om samma oljebolag bildar ett separat helikopterbolag och med tillstånd från Luftfartsmyndigheten utför exakt samma tjänster men fakturerar oljebolaget är de aktuella flygningarna utan skatt och icke "privat nöjesflygning".
2. En charterresa till ett sommarparadis där förbrukningen av bränslet sker för att passagerarna åker på en nöjesresa är utan skatt när charterflygbolaget i förvärvssyfte tar emot ersättning för resan. Om exakt samma transport produceras som en personalresa med intern debitering inom charterbolaget och med samma syfte skall bränslet beläggas med skatt.
3. Ett flygbolag med tillstånd från Luftfartsmyndigheten att bedriva kommersiell flygverksamhet är enligt driftsoperativ handbok skyldig att regelbundet kontrollera den flygande personalens flygfärdigheter. Sådan kontrollflygning inom flygbolaget skall ske med beskattat flygbränsle. Om kontrollen istället köps in från ett annat flygbolag som utför samma tjänst i förvärvssyfte kan den ske med obeskattat flygbränsle.

En fysiskt/juridisk person kan nämligen inte *direkt* ha förvärvsverksamhet med sig själv.

De angivna exemplen åskådliggör tydligt att EU-domstolens utslag från år 2010 innebär att energiskattedirektivets aktuella artikel utgör en produktionsskatt vilket är i strid med direktivets syfte att vara en konsumtionsskatt.

Avgörande är uppenbarligen att skatteplikten avgörs av hur transporten eller tjänsten produceras.

EU-domstolens utslag står således i strid med kommissionens och parlamentets uttalanden och beslut enligt dokument A7-0052/2012 från EU:s "Committee on economic and monetary affairs" av den 8 mars 2012.

Dokumentet anger under dess ändring nr 16 till direktiv 2003/96 EG:

Amendment 16

Proposal for a directive – amending act Recital 13

Text proposed by the Commission

(13) As regards the possibility for Member States to apply a lower level of taxation to commercial than to non-commercial use of gas oil as motor fuel, this provision would appear to be no longer compatible with the

PE473.839v02-00

requirement to improve energy efficiency and the need to address the growing environmental impact of transport and should therefore be deleted. Article 9(2) of Directive 2003/96/EC authorises certain Member States to apply a reduced rate on heating gas oil. That provision is no longer compatible with the proper functioning of the internal market and with the wider objectives of the Treaty. It should therefore be deleted.

Amendment

(13) As regards the possibility for Member States to apply a lower level of taxation to commercial than to non-commercial use of gas oil as motor fuel, this provision would appear to be no longer compatible with the

14/111

requirement to improve energy efficiency and the need to address the growing environmental impact of transport and should therefore be deleted. ***In order to make it possible for transport firms to adapt to the new rules, a transitional period ending in 2025 should be instituted.*** Article 9(2) of Directive 2003/96/EC authorises certain Member States to apply a reduced rate on heating gas oil. That provision is no longer compatible with the proper functioning of the internal market and with the wider objectives of the Treaty. It should therefore be deleted.

RR\895191EN.doc

Ändring nr 16 hänvisar visserligen till olika skattenivåer beroende på om konsumtionen av *dieselbränsle* sker i kommersiellt eller icke kommersiellt syfte – men argumentationen är tydlig.

Det är inte förenligt med en fungerande inre marknad eller med Fördraget att ha olika skattesatser, och/eller befria viss produktion av tjänster eller transporter från skatt, bara för att produktionen i fråga sker mot direkt ersättning i förvärvsverksamhet.

Det står inte heller överensstämmelse med EU:s gällande konkurrensregler.

Diskriminering av viss luftfart och proportionalitets/subsidiaritetsprincipen

När EU-kommissionen nu kräver att Sverige skall ändra i lagen om skatt på energi måste regeringen även ställa sig frågan om de åtgärder som skall vidtagas via lagkomplettering är i överensstämmelse med det som EU-kommissionen vill *uppnå*.

Regeringens promemoria klargör inte de faktiska förhållanden som kan uppträda. Det som framförs under punkten 4.2 "Effekter för företagen" i promemorian är inte korrekt.

Exempel:

- Ett företag i Bergslagen äger idag ett enmotorigt flygplan som används inom företaget för transport av passagerare (anställda) och gods.
- Luftfartyget är baserat på Ludvika flygplats.
- Flygplanet är utrustat för och används under allvädersförhållanden.
- Den som flyger detta flygplan är en anställd i bolaget som nyss fyllt 60 år och som är en mycket erfaren pilot med privatflygarcertifikat.
- Service på flygplanet utförs av en mindre serviceverkstad på Ludvika flygplats.

Från den 1 juli 2015 föreslås denna flygverksamhet vara **med bränsleskatt**.

För att från den 1 juli 2015 bedriva denna verksamhet enligt förslaget **utan bränsleskatt** erfordras följande:

- ett tillstånd från Transportstyrelsen att bedriva kommersiell flygverksamhet
- byte till tvåmotorigt luftfartyg (kommersiell allväderstrafik med enmotoriga flygplan är ej tillåten)
- utbildning av privatflygaren till trafikflygare – och anställandet av en ung trafikflygare
- införande av tvåpilotsystem eftersom trafikflygare över 60 år endast ensamma får transportera gods ej passagerare
- byte av baseringsort – banan i Ludvika är för kort för kommersiella flygningar
- byte av serviceställe för flygplanet till särskilt kvalificerad verkstad som har tillstånd att göra service på luftfartyg i kommersiell trafik.

Större delen av Sveriges inland saknar idag den infrastruktur som erfordras enligt EU:s driftsoperativa luftfartsregelverk för att få bedriva kommersiell luftfart. För näringsindikaren i Ludvika där det egna affärsflyget är en förutsättning för verksamheten är det uppenbart att näringen inte kan fortsätta på grund av kraven på mångmiljoninvesteringar jämte omlokalisering. För samhället och orten Ludvika är det inte heller rimliga krav att verksamheten genom EU direktiv skall erhålla konkurrensnackdelar bara för att Sverige inte är ett tätbefolkat land som har infrastruktur och befolkningsunderlag för att driva infrastrukturen inkl. dess krav på följdtjänster.

EU-kommissionens krav på förändrad lag i Sverige är enligt Hjelmco Oil i strid med proportionalitetsprincipen utifrån vad kommissionen vill uppnå.

I stora delar av Sverige kommer det inte att finnas möjlighet att utföra transporter eller tjänster med obeskattat bränsle.

EG-rätten ställer krav på att åtgärder skall både vara *lämpliga* och *nödvändiga* för att nå målen, dvs målen med energiskattedirektivet.

EU-kommissionen har inte visat att så är fallet.

Vidare gäller att kravet står i strid med subsidiaritetsprincipen, eftersom förslaget till ändring av lag enligt regeringens promemoria påverkar statskassan med 0,01 mdkr (10 mnkr) brutto/netto per år och därmed inte kan anses påverka den inre marknadens etablerande eller funktion.

Hjelmco stöder skattefriheten för bränslen till fiskerinäringen. Men i detta sammanhang bör även frågan om skattefritt bränsle för fisket nämnas. Denna punkt tas upp för att visa på avsaknaden av logik eller legitimitet vad avser energiskattedirektivet i berörda frågor.

Det finns ingen koppling mellan fiskeproduktionen, dvs. upptagandet av fisken, och ersättning för denna verksamhet. Man får betalt för fisken och inte själva fiskandet.

En fisketur kan dessutom resultera i ingen fisk.

Den ersättning som erhålles fås vid försäljning av fisken.

Detta är i analogi med företag som täcker kostnaderna för sin flygning inom företaget genom att sälja produkter/tjänster som produceras av företaget, som ett resultat av genomförda flygningar.

Regeringen föreslås ta strid med EU-kommissionen Frågor om statligt stöd

Regeringen har i andra sammanhang, bland annat avseende moms för ideella föreningar, tagit strid med kommissionen.

Det är Hjelmco Oil:s uppfattning att regeringen i fråga om beskattning av flygets liksom fiskerinäringens bränslen skall ta strid med kommissionen.

Bakgrunden är att den borgerliga regeringen, förankrat hos socialdemokraterna, år 2006, i samband med ändring av direktiv 2003/96 hos kommissionen, tillsammans med Frankrike, Portugal, Storbritannien och Malta begärde att själv få reglera beskattningen av flygets bränslen. (KOM(2006) 742 slutlig av den 30 nov 2006) se **bilaga 1**.

Kommissionen avlog begäran från regeringar representerande en majoritet av EU:s befolkning att själva få bestämma i detta regelverk.

Kommissionen angav vidare under § 5 i KOM 2006 742 följande:

“Om undantagens upphörande skulle skapa svårigheter i samband med vissa speciella eller särskilda omständigheter, och under förutsättning att de följer gemenskapsrätten i alla avseenden kan medlemsstaterna vidta åtgärder som syftar till att minska eller lindra problemens inverkan i samband med övergången till systemet med standardbeskattning.
”I synnerhet fördragets regler om statligt stöd.”

Det kan således ifrågasättas om sättet hur flygtjänsten, transporten produceras kan anses utgöra otillåtet statsstöd.

Staten är en storägare av flygbolaget SAS som är landets största producent av flygtransporttjänster. Detta bolag kan i sin verksamhet använda obeskattat flygbränsle medan företagaren i Bergslagen inte kan göra detta.

SAS bedöms omsätta hundratals miljoner liter flygbränsle per år och den potentiella skattedelen av detta bränsle bedöms uppgå till mer än 1 miljard kronor per år.

Departementets förslag utgör således förslag om statsstöd bl.a. till ett av staten delägt bolag och är ordagrant i strid med ovan anförd skrivelse från kommissionen till rådet, dvs. EU:s finansministrar.

Statsstödet är inte obetydligt, eftersom den årliga summan uppgår till mångmiljardbelopp. Därför är statsstödet inte förenligt med EU-fördragets regler om statsstöd.

När en EU-stat inför otillåtet statsstöd är det enligt EU-rätten vanligen den som erhåller stödet som blir återbetalningsskyldig och inte staten i fråga. Informationsansvaret till dem som erhåller statsstöd ligger hos statsmakten.

Den som erhåller otillåtet statsstöd när det gäller större belopp, som i detta sammanhang, är enligt god redovisningssed skyldig att göra avsättning i sin redovisning för det otillåtna stödet för att täcka risken för en kommande återbetalning.

För bolag inom rese- och flygbranschen saknas vanligen det egenkapital som erfordras för att täcka en förväntad skuld på ca 5,26 kr per förbrukad liter flygfotogen. För stora flygbolag kan denna skuld årligen uppgå till miljardbelopp. Konsekvensen av detta är att rese- och flygbolag för att korrekt beakta ekonomiska soliditetsmått blir tvingade att debitera sina kunder bränsleskatt på resetjänster, även om skatteplikt inte är beslutad av riksdagen och alltså inte återfinns i lag, Det kan bli nödvändigt att öka det egna kapitalet.

Dessa fakta kan få svårartade ekonomiska konsekvenser för svenskt charter- och linjeflyg, som lever i konkurrens med andra länders resebyråer och flygbolag.

Finansdepartementets förslag och EG-rätten Effekter för myndigheter och domstolar

Finansdepartementet har i sitt förslag refererat till Energiskattedirektivet 2003/96 från EU.

Att införliva ett direktiv i svensk lag kallas för genomförande eller implementering.

Lagstiftaren har dock här ett ansvar för att rättsstridiga lagar inte införs även om ett direktiv i för sig tillåter en sådan handlingsfrihet.

En PM upprättad år 2008 vid införandet av beskattning av flygbränsle, sammanställd av dåvarande docenten och nuvarande professorn vid Stockholms Universitet Roger Persson-Österman, har klarlagt rättsläget.

En regering behöver inte följa direktiv 2003/96 artikel 14.1 b.

Professor Roger Persson-Östermans promemoria är i högsta grad gällande även år 2014 och återopas, **bilaga 2**.

Sammanfattningsvis konstaterade Roger Persson-Österman att finansdepartementets förslag redan år 2008 stod i strid med

- De riktlinjer som angivits i Kom 742/2006
- EG-rättens likabehandlingsprincip
- EG:s konkurrensrätt
- EG-rättens diskrimineringsförbud
- EG-rättens regler om konkurrensstöd
- Europakonventionen.

Om finansdepartementet gör sitt förslag till regeringens förslag som utan ändring resulterar i lag beslutad av svensk riksdag, har Sverige att räkna med omfattande juridiska komplikationer i Länsrätt och Kammarrätt, där Sverige och gynnade svenska näringsidkare i slutändan i EU:s domstolar kan komma att ställas till ekonomiskt ansvar för stiftande och nyttjande av felaktiga lagar.

Detta kan ske oberoende av de aktuella domarna från EU-domstolen.

Det är således felaktigt som departementspromemorian anger under dess punkt 4.3 att "Den aktuella effekten för de allmänna förvaltningsdomstolarna får bedömas som försumbar och ryms inom befintliga anslagsramar"

Det är snarare tvärtom. Genomförs förslaget enligt promemorian kommer de allmänna förvaltningsdomstolarna se en stor mängd rättsfall, vilka på saklig grund kommer att kunna avgöras till de klagandes fördel.

Den sammantagna ekonomiska risken Sverige här tar är inte obetydlig utan uppgår med stor sannolikhet till flera miljarder svenska kronor, omfattande bland annat egendomsförlust i värde på luftfartyg och förlust av värde i företag jämte skadestånd.

Därtill kommer de onödiga och högre kostnaderna för allmänhetens transporter, när bränsleskatt måste debiteras, trots att bränsleskatt enligt lag inte skall debiteras.

I övrigt hänvisar Hjelmco Oil i tillämpliga delar till vad som framfördes i vårt remissvar år 2008 på FI2008/432. Svaret jämte bilagor kan laddas ned från http://www.hjelmco.com/news.asp?r_id=3222

Av EU föreslagen koldioxidbeskattning av flygets bränslen

Energiskattedirektivet 2003/96 EG artikel 14.1.b vilar enligt Hjelmco Oil inte på rättsligt korrekt grund.

I avvaktan på att EU beslutar om en gemensam beskattning av flygbränslen baserad på exempelvis beskattning av koldioxidutsläpp är det vår uppfattning att allt flygbränsle tillsvidare skall kunna tillhandahållas utan skatt

Som visats i denna skrivelse finns det flera sätt för regeringen att ta tag i den aktuella frågan.

För detta erfordras att ärendet ges nödvändig prioritet. och att en politik finns att ifrågasätta diskriminerande direktiv från EU.

Hemvärns- Sjöinformations- och Brandflyget i Sverige.

Frivilliga Flygkåren är en enhet som av statsmakterna tilldelats uppgifter som krisberedskapsorganisation både i krig och fred.

Verksamheten beskrivs närmare på <http://ffk.se/om-ffk/vad-ar-ffk/>

Hemvärns- och Sjöinformationsflyget producerar sedan många år tillbaka fler flygtimmar per år än Kustbevakningen och Flygvapnet.

Brandflyget har under sommaren 2014 förhindrat fler än 100 storbränder i Sverige. Vetskapen om att skadorna och övriga kostnader kring 2014 års storbrand vid Sala uppskattas till belopp som överstiger 1 miljard kronor bör göra varje regering ödmjuk. Vad hade hänt om det frivilliga brandflygets piloter inte funnits?

Att i den nu aktuella promemorian Fi2014:2294 under punkten 3 och 4 stycket anföra:

"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 tjänst." (egen understrykning)

kan detta endast uppfattas som en nedvärdering av de som frivilligt, heroiskt och utan ersättning ställer tid och resurser till samhällets förfogande. Att föra fram att berörda själva med *egna beskattade* medel skall bekosta att bibehålla sin flygtrim samt dessutom betala "lyxskatt" på bränslet visar på en verklighetsfrämmande uppfattning och brist på courage mot EU-kommissionen.

Hjelmco Oil AB



Lars Hjelmberg
verkst.direktör

Bilagor: **1.**Kom 2006/742, **2.** Rättsutlåtande av prof. Österman, **3.** sid 109 från SOU1994:85, **4.** sid 178 från SOU 1994:88.



EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION

Bryssel den 30.11.2006
KOM(2006) 742 slutlig

MEDDELANDE FRÅN KOMMISSIONEN TILL RÅDET

enligt artikel 19.1 i rådets direktiv 2003/96/EG (privat nöjesflyg)

1. INLEDNING

Enligt artikel 19.1 i rådets direktiv 2003/96/EG¹ om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet (nedan kallat ”energiskattedirektivet” eller ”direktivet”), får rådet enhälligt, på förslag från kommissionen, utöver de bestämmelser som anges i direktivet, särskilt artiklarna 5, 15 och 17, ge varje medlemsstat tillstånd att av särskilda politiska hänsyn införa ytterligare skattebefrielser eller skattenedsättningar.

Kommissionen skall pröva en sådan begäran. Efteråt skall den antingen lägga fram ett förslag för rådet eller också informera rådet om skälen till att den inte har föreslagit beviljandet av någon sådan åtgärd.

Inom ramen för en bredare översyn av undantag enligt energiskattedirektivet som löper ut i slutet av 2006 har Frankrike, Portugal, Förenade kungariket, Malta och Sverige lämnat in en ansökan om undantag från och med 2007 från bestämmelserna i energiskattedirektivet för bränsle som används i privat nöjesflyg, dvs. luftfart som inte omfattas av den obligatoriska befrielsen i artikel 14.1 b i energiskattedirektivet. Dessa skrivelser registrerades hos generaldirektoratet för skatter och tullar².

Syftet med detta meddelande från kommissionen är att informera rådet om skälen till att den inte har föreslagit beviljandet av någon sådan åtgärd.

2. SAMMANFATTNING AV ANSÖKNINGARNA

2.1. Frankrikes ansökan

Frankrike vill tillämpa en fullständig skattebefrielse på bränsle som används för privat nöjesflyg. Syftet med åtgärden är att kompensera för de negativa konsekvenser som uppstår för sektorn till följd av prisökningar och även att skydda målsättningen för den nationella regionalpolitik som syftar till att undvika en koncentration av företag runt Parisregionen.

I begäran anges den 31 december 2012 som slutdatum för undantaget.

2.2. Portugals ansökan

Portugal vill tillämpa en fullständig skattebefrielse på bränsle som används för privat nöjesflyg. Syftet med åtgärden är att undvika det administrativa merarbete som följer av behovet att tillämpa ett komplicerat kontrollsystem i samband med övergången till ett system för standardbeskattning.

I begäran anges den 31 december 2012 som slutdatum för undantaget.

¹ 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). Direktivet senast ändrat genom direktiven 2004/74/EG och 2004/75/EG (EUT L 157, 30.4.2004, s. 87 och s. 100).

² Skrivelserna registrerades den 16 oktober 2006 (Frankrike, Portugal, Förenade kungariket och Malta) och den 31 oktober 2006 (Sverige).

2.3. Förenade kungarikets ansökan

Förenade kungariket önskar tillämpa befrielse från punktskatter på bränsle som används för privat nöjesflyg. Privat användning av jetbränsle skulle helt befrias från punktskatt och skattesatsen för flygbensin skulle sänkas till hälften jämfört med skattesatsen för blyad bensin.

Förenade kungariket hävdar att en övergång till standardbeskattning medför minimala fördelar jämfört med de kostnader och andra konsekvenser som uppstår i samband med att undantaget löper ut. Huvudsyftet med åtgärderna är därför att undvika övergångskostnader.

Förenade kungariket pekar framför allt på efterlevnadskostnadernas effekter för leverantörerna av flygbränsle och för branschen och understryker de administrativa kostnaderna och svårigheterna när lagstiftningen skall genomdrivas i samband med att undantaget löper ut. Förenade kungariket framhåller dessutom de negativa effekterna för både det privata nöjesflyget och de många småföretag som är knutna till branschen. Dessutom skulle utbildningskostnaderna öka, vilket skulle leda till att fler piloter söker utbildning i Förenta staterna. Att avskaffa undantaget skulle dessutom öka säkerhetsproblemen om användarna frestades att använda oblyad bensin i stället för flygbensin. Förenade kungariket pekar också på de obetydliga vinsterna och små fördelarna i form av minskade utsläpp av koldioxid i samband med införandet av det generella skattesystemet.

I begäran anges den 31 december 2011 som slutdatum för undantaget.

2.4. Maltas ansökan

Malta vill tillämpa en fullständig skattebefrielse för jetbränsle och flygbensin som används för privat nöjesflyg på utgående flygningar.

Syftet med åtgärden är att främja utvecklingen av sektorn och tillhörande tjänster som har betydelse för turismen. Enligt Malta håller landets relativa fördel inom detta område på att undermineras av den starka konkurrensen från operatörer baserade i icke-europeiska länder som inte omfattas av gemenskapens punktskattelagstiftning. Malta anser dessutom att åtgärden, tack vare landets geografiska position och de strikta kontrollerna för att se till att åtgärden tillämpas korrekt, inte skulle få menlig inverkan på den inre marknadens funktion eller resultera i en snedvridning av konkurrensen.

I begäran anges den 31 december 2012 som slutdatum för undantaget.

2.5. Sveriges ansökan

Sverige vill tillämpa en fullständig skattebefrielse på jetbränsle och flygbensin som används för privat nöjesflyg.

Sverige hänvisar till sitt vidsträckta territorium och de stora, glest befolkade områdena, framför allt i norr, och anser att väl fungerande transportmedel och infrastruktur är viktiga för att alla regioner i Sverige ska ha fortsatt möjlighet att utvecklas och ta del av den ekonomiska tillväxten. Långa avstånd till nödvändiga offentliga inrättningar är vanliga, framför allt i norra Sveriges inland.

Sverige anser dessutom att skattebefrielse för flygbränsle för privatflyg leder till en ökad användning av flyg, vilket får positiva effekter för kunskaperna om flygnavigering och viljan att genomföra civila övervakningsuppdrag. Enligt Sverige skulle det dessutom innebära en

omfattande administrativ belastning för skattemyndigheterna att administrera beskattningen av bränsle för privat nöjesflyg. Enligt Sverige kompliceras dessutom administrationen ytterligare av att samma flygplan flera gånger om dagen kan växla mellan att användas för privata och kommersiella syften.

I begäran anges den 31 december 2012 som slutdatum.

3. BAKGRUND TILL ANSÖKNINGARNA

Enligt artikel 14.1 b i energiskattedirektivet skall medlemsstaterna bevilja skattebefrielse för energiprodukter som levereras för användning som flygbränsle för annan luftfart än privat nöjesflyg. Denna bestämmelse trädde ursprungligen i kraft 1993 genom mineraloljedirektivet³. Privat nöjesflyg⁴ omfattades därför inte av den obligatoriska skattebefrielsen för kommersiellt flyg (framför allt beroende på befintliga internationella juridiska åtaganden), och inte heller omfattades sådant flyg av några frivilliga skatteförmåner enligt direktiven. Följaktligen omfattas privat nöjesflyg av standardbeskattning enligt nationella skattesatser i enlighet med direktivet, om inte ett särskilt undantag är möjligt enligt artiklarna 18, 18a eller 19 i direktivet.

För att göra gemenskapens politik inom områdena transport, miljö och beskattning mera enhetlig föreslog kommissionen redan 1996 för första gången att man skulle avskaffa de undantag som nu ingår i artiklarna 18 och 18a med bilagorna II och III⁵. Därefter inledde kommissionen år 2000 en gradvis utfasning av dessa undantag när den angav att undantagen borde upphöra i och med att energiskattedirektivet trädde i kraft, eller under alla omständigheter senast den 31 december 2002⁶. I slutändan kom undantagen att förlängas till den 31 december 2006 och de kom senare att ingå i energiskattedirektivet (artikel 18 och bilaga II) i syfte att möjliggöra en smidig utfasning. Samma slutdatum valdes för Malta i samband med medlemskapet i gemenskapen (artikel 18a och bilaga III).

I sitt meddelande från juni 2006 *Översikt över de undantag i bilagorna II och III till rådets direktiv 2003/96/EG som upphör att gälla vid utgången av 2006* (nedan kallat ”meddelandet från 2006”)⁷ uppgav kommissionen att den förmånliga skattemässiga behandlingen av bränsle som används för aktiviteten i fråga, jämfört med bränsle som används för liknande (transport- eller fritids-)aktiviteter, inte borde förnyas. Kommissionen har samtidigt uppmanat medlemsstaterna att, i enlighet med artikel 19 i direktivet, lämna in en ansökan där de i vederbörlig ordning motiverar sina politiska behov om de anser att ytterligare undantag behövs på grund av speciella politiska hänsyn.

³ Rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor (EGT L 316, 31.10.1992). Direktivet upphävdes tillsammans med rådets direktiv 92/82/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av punktskattesatser för mineraloljor per den 31 december 2003 genom rådets direktiv 2003/96/EG.

⁴ Privat nöjesflygning definieras 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”.

⁵ KOM(1996) 549 av den 14 november 1996.

⁶ KOM(2000) 678 av den 15 november 2000.

⁷ KOM(2006) 342 av den 30 juni 2006 ”Översikt över de undantag i bilagorna II och III till rådets direktiv 2003/96/EG som upphör att gälla vid utgången av 2006”.

4. KOMMISSIONENS BEDÖMNING

Kommissionen anser att Frankrike, Portugal, Förenade kungariket, Malta och Sverige i betydande utsträckning enbart har upprepat de argument som prövades redan i meddelandet från 2006 (framför allt de höga kostnaderna för efterlevnadskontroll och administration och risken för bedrägerier i samband med att undantaget löper ut)⁸. Varken dessa argument eller de mer detaljerade och/eller kompletterande argument som läggs fram i det här skedet är giltiga, enligt kommissionens bedömning.

Inledningsvis vill kommissionen påminna om att rådet, i ett enhälligt beslut enligt det förfarande som anges i EG-fördragets artikel 93, redan har haft en möjlighet att skapa en balans mellan å ena sidan politiska hänsyn som kan verka till förmån för ett undantag inom det berörda området, och de som pläderar för en standardiserad beskattning, å den andra. De senare intressena är i grunden desamma som de som angavs i artikel 19.1 tredje strecksatsen i direktivet, och omfattar en väl fungerande inre marknad, behovet av att garantera rättvis konkurrens samt gemenskapens hälso-, miljö-, energi- och transportpolitik.

Enligt vad som framgår av meddelandet från 2006 har rådet avsiktligt valt att låta privat nöjesflyg omfattas av standardbeskattning, som ett generellt system. Privat nöjesflyg undantogs från den obligatoriska skattebefrielsen enligt artikel 14.1 c i energiskattedirektivet och står inte upptaget på listan över frivilliga skattebefrielser eller skattesänkningar som anges i artikel 15 i direktivet. Det följer av skäl 23 i direktivet att annat flyg än privat nöjesflyg undantogs enbart av speciella skäl, vilket enligt skäl 23 inte gäller privat nöjesflyg i sig. Samtidigt har rådet angett att undantagen till förmån för den senare verksamheten bör vara tidsbegränsade (skäl 30 och artiklarna 18 och 18a med bilagorna II och III till direktivet).

Mot den bakgrunden bör ett tillstånd enligt artikel 19 inte beviljas av orsaker som enbart är en naturlig följd av övergången från undantaget till standardbeskattning. Detta gäller självfallet för administrativa bördor och svårigheter i samband med efterlevnad och/eller genomdrivande, inklusive de säkerhetsproblem⁹ som uppkommer som ett resultat av själva övergången. Det gäller emellertid också för de allmänna affärsrelaterade konsekvenser (för branschen, för berörda företag, turism eller utbildningsindustrin) som kan uppkomma på grund av standardbeskattning av aktiviteten i fråga, också på längre sikt. Sådana allmänna konsekvenser kommer definitionsmässigt inte att uppfylla kravet för att betraktas som särskilda politiska hänsyn enligt artikel 19 i energiskattedirektivet.

De intressen och politiska hänsyn som anges i artikel 19.1 tredje strecksatsen strider också mot tanken att ge tillstånd genom att hänvisa till ovanstående skäl.

När det gäller **den inre marknaden och rättvis konkurrens** måste det påpekas att genomförandet av den inre marknaden krävde att gemensamma regler för beskattning av flygbränsle infördes i gemenskapen från 1993 på grund av luftfartens särart. Sådana regler infördes som en minsta gemensam nämnare för rutiner som existerade i EU:s medlemsstater vid tidpunkten i fråga och omfattade en gemensam behandling av privat nöjesflyg. Mer allmänt kräver den inre marknaden och en rättvis konkurrens att beskattningen skall vara så neutral som möjligt för att undvika ett skattemotiverat beteende i en gemenskap utan skattegränser.

⁸ Jfr meddelandet från 2006, *punkt 2.2.1*.

⁹ Miljö- och säkerhetsfrågorna behandlas i motsvarande lagstiftning. De har inget samband med reglerna i energiskattedirektivet.

Det undantag som beviljats flera medlemsstater påverkar inte detta resonemang. Undantaget bör betraktas som ett försök att klara av de inledande svårigheter som alltid uppkommer när ny lagstiftning skall genomföras. Om man beaktar att bränsle som används i privat nöjesflyg i princip har beskattats inom gemenskapen sedan 1993 och att det i artiklarna 18 och 18a i energiskattedirektivet har fastställts klara gränser för motsvarande undantag inom detta direktiv, så motiverar dessa skäl av övergångsnatur inte i dag ett beviljande enligt artikel 19 i direktivet.

I den utsträckning som en beräknad förlust av affärsaktivitet (vilket angetts av vissa av de medlemsstater som berörs av undantaget) skulle återspegla motsvarande vinster för medlemsstater som tillämpar standardbeskattning, så skulle detta styrka uppfattningen att inte bevilja undantag enligt artikel 19 i direktivet, eftersom det skulle innebära att snedvridningen av konkurrensen består och förhindra en sund konkurrens.

Det undantag som begärs skulle också strida mot gemenskapens **miljö-, energi- och transportpolitik**, i första hand eftersom det inte på ett korrekt sätt återspeglar de negativa externa kostnaderna för en sådan aktivitet.

Det är dessutom lämpligt att överväga de mer specifika argument som framförts av vissa av de ansökande medlemsstaterna.

För det första kan kommissionen inte godta argumentet som framförs av Malta. Det stämmer att en harmoniserad beskattning i vissa fall kan påverka konkurrensen med tredje land. Dessa effekter har emellertid redan beaktats av rådet i artikel 14 i energiskattedirektivet. Rådet fann att dessa aspekter hittills har motiverat ett undantag när det gäller kommersiell luftfart, men inte när det gäller det speciella område som berörs av detta meddelande, nämligen privat nöjesflyg (jfr skäl 23 i energiskattedirektivet).

För det andra, när det gäller det svenska argumentet om de speciella förutsättningarna för landets territorium och behovet av väl fungerande transportmedel och infrastruktur, anser inte kommissionen att skattebefrielse för bränsle som används i samband med luftfart skulle vara rätt politiskt svar på ett sådant argument. Mer allmänt, och också när det gäller de argument som framförts av Sverige (till exempel viljan att genomföra civila övervakningsuppdrag) och argumenten som framförts av Frankrike gällande den regionala utvecklingen, så vill kommissionen understryka att de i första hand rör inrikespolitiska överväganden av regional natur och att dessa, enligt medlemsstatens åsikter, skulle motivera motsvarande offentliga stöd. Det finns emellertid sätt att stödja sådana mål som är betydligt bättre lämpade, såväl vad gäller innehåll som omfattning, utan att de gemenskapsintressen som nämnts ovan skall behöva drabbas av en onaturlig skattebefrielse från harmoniserade skatter. Följaktligen kan de allmänna skäl som framförts av Frankrike och Sverige inte motivera det undantag som begärs.

Slutligen kan kommissionen inte godta det proportionalitetsskäl som framförts av Förenade kungariket. Detta argument utgår från de tillfälliga undantag som beviljas enligt artikel 18, vilket direkt strider mot det faktum att gemenskapens lagstiftare, i enlighet med artikel 93 i EG-fördraget, har angett standardbeskattning som norm. Detta ger också rätt perspektiv på ett följdargument som framförts av Förenade kungariket, nämligen att miljövinster genom en övergång till standardbeskattning skulle vara begränsade. Det faktum att den totala förbrukningen genom privat nöjesflyg inte får överskrida vissa gränser innebär endast att undantaget har begränsad räckvidd. Det innebär inte att proportionalitetskravet skulle kräva en ojämlig behandling jämfört med motsvarande transport- eller fritidsaktiviteter. Inte heller det faktum att genomförandet kan komma att

kräva extra ansträngningar kan betraktas som avgörande. Det ligger i skatteförvaltningens natur att genomförandekostnaderna kan skilja sig åt mellan olika områden, och detta innebär faktiskt specifika politiska överväganden som skulle behöva beaktas i samband med artikel 19 i direktivet.

5. SLUTSATS

Kommissionen anser alltså inte att de ansökande medlemsstaterna har lagt fram några särskilda politiska skäl som skulle motivera behovet av fortsatta undantag från lagstiftning som redan antagits enhälligt i EU vid två tillfällen och som skulle motivera förekomsten av skattemässiga åtgärder som klart strider mot flera av gemenskapens politiska program.

De berörda medlemsstaterna har haft tillräckligt mycket tid på sig för att anpassa sig till den nya situationen, med tanke på att detta och liknande undantag har diskuterats i gemenskapen åtminstone sedan 1996 och att kommissionen vid upprepade tillfällen har insisterat på behovet av att fasa ut dem. Detta gäller i lika hög grad för Malta, där tidsfristen för undantaget enligt artikel 18a i energiskattedirektivet bestämdes så att den skulle sammanfalla med tidsfristen för liknande undantag som rådde vid den tidpunkten för några av de dåvarande femton medlemsstaterna.

Om undantagens upphörande skulle skapa svårigheter i samband med vissa speciella eller särskilda omständigheter, och under förutsättning att de följer gemenskapsrätten i alla avseenden¹⁰ kan medlemsstaterna vidta åtgärder som syftar till att minska eller lindra problemens effekter i samband med övergången till systemet med standardbeskattning.

Kommissionen anser därför att villkoren som anges i artikel 19 inte har uppfyllts. Följaktligen **föreslår kommissionen inte något beviljande av de föreslagna åtgärderna.**

¹⁰ I synnerhet fördragets regler om statligt stöd.

WISTRAND

PM

TILL: Hjelmco AB

FRÅN: Docent Roger Persson Österman

DATUM: 2008-02-19

ANGÅENDE: **Konsekvenser av att inte införa skatt på flygbränsle för privat bruk**

1 INLEDNING

Sverige har för avsikt att införa en generell hög skatt på flygbensin (se promemoria utgiven av finansdepartementet av den 15 januari 2008 "Beskattnings av flygbränsle").

Bakgrunden är att kommissionen i "MEDDELANDE FRÅN KOMMISSIONEN TILL RÅDET enligt artikel 19.1 i rådets direktiv 2003/96/EG (privat nöjesflyg)" KOM/742/2006 slutligen beskriver varför Sverige och ett antal andra länder inte kan få förlängning av det undantag som tillämpats på flygbensin för privat bruk.

Wistrand har i PM av den 5 februari 2008 analyserat finansdepartementets skatteförslag och slutsatsen är att en generell hög skatt visserligen anges vara tillåten i energiskattedirektivet men att en sådan skatt torde strida emot det diskrimineringsförbud som finns i EG-rätten och i europakonventionen om de mänskliga rättigheterna. Skälen därtill är följande.

EG-rättsligt kommer en generell skatt att belasta även utländska flygföretag (t.ex. norska och finska) som behöver tanka flygbensin i Sverige. Dessa kommer därmed att diskrimineras visavi svenska och utländska flygföretag som använder flygfotoget, varvid brott mot EG-rätten föreligger.

Europakonventionen förbjuder generellt diskriminering av skattesubjekt. Skatten är uppenbarligen diskriminerande och skälen har inte den tyngd som krävs för att diskrimineringen skall vara acceptabel.

2 DIREKTIVETS ÖVERENSSTÄMMELSE MED CHICAGO KONVENTIONEN

Det finns goda skäl för att anta att energiskattedirektivet inte står i överensstämmelse med de internationella konventionerna på lufttrafikområdet.

3 ÖVERSYN AV ENERGISKATTEDIREKTIVET

Under 2008 skall en teknisk översyn av energiskattedirektivet äga rum. Vidare har kommissionen inlett ett arbete för att skapa möjligheter för en hållbar framtid för allmän- och affärsflyget (meddelande från kommissionen KOM/2007/869 slutlig). Det framgår av meddelandet att kommissionen uppfattar flygets stora betydelse för den europeiska unionen. Det framgår vidare att flyget som samhällssektor också måste omfattas av de övergripande miljömålen. Åtgärder måste dock vara proportionerliga.

Det kan konstateras att flygbensin relativt sett är ett miljövänligt bränsle än flygfotogen. Det framgår vidare att den mest miljövänliga flygbensinen kommer att beskattas på ett alltför hårt sätt.

Det sker vidare ett forsknings- och utvecklingsarbete med att få flygbensin än mer miljövänligt samt ett forsknings- och utvecklingsarbete med att använda bensindrivna kolvmotorer med sådant bränsle även i linjetrafik.

Det förefaller vara en kontraproduktiv politik att beskatta det miljövänligare alternativet på ett sätt som dessutom riskerar att slå ut en av EU uppskattad samhällssektor.

Den svenska regeringen bör därför påpeka för EU-kommissionen att energiskattedirektivet bör ses över med avseende på skatten av luftfartygstrafiken. Sverige bör även avvakta med att följa kommissionens begäran tills ökad klarhet vunnits med avseende på energiskattedirektivets utformning

4 KONSEKVENSER AV ATT UNDERLÅTA ATT EFTERFÖLJA KOMMISSIONENS BESLUT (KOM/742/2006)

De initiala konsekvenserna om Sverige bestämmer sig för att underlåta att införa skatt på flygbensin för privat nöjesflyg är rent faktiskt mycket små. De är i princip obefintliga.

I flera fall har Sverige underlåtit att implementera eller på annat sätt justera skattelagstiftningen trots att Sverige uppmanats av EU-kommissionen att göra så. Sverige

har vidare underlåtit att göra justeringar av skattelagstiftningen trots att EG-domstolen funnit reglerna vara i strid med EG-rätten.

Exempel på detta är inkomst- och mervärdeskattebehandlingen av ideella föreningar, utformningen av skatten på pensionssparande och regler avseende beskattningen av koncerner och omstruktureringar av koncerner.

Enskilda som går miste om rättigheter till följd av EG-rätten kan åberopa direkt effekt eller erhålla skadestånd varvid en bristande EG-rättsuppfyllelse kan rendera en stat kostnader. Något sådant är det inte fråga om i det här fallet, eftersom det handlar om en pålaga på enskilda. Underlåten skatt på flygbensin kan inte rendera Sverige några sanktioner från enskilda.

EG-kommissionen kan emellertid på sikt inleda en fördragsbrottstalan mot Sverige och därmed stämna Sverige inför EG-domstolen. Sverige kan inför domstolen framlägga argument för att den linje Sverige valt är korrekt och därmed försvara sin sak. En sådan fördragsbrottstalan initieras i allmänhet först efter en längre tid av skriftväxling.

För det fall att Sverige slutligen fälls av EG-domstolen för att ha underlåtit att implementera direktivet korrekt leder det inte till att några sanktioner kan påföras Sverige.

Endast om Sverige trots fällande dom underlåter att implementera EG-rätten kan någon sanktion utgå. En sådan sanktion måste kommissionen föra talan om i EG-domstolen.

Det är därmed i grunden en rent politisk fråga om Sverige nu skall följa EU-kommissionens begäran eller om Sverige skall avvakta med implementeringen tills ökad klarhet vunnits.

Sverige har tidigare anfört starka skäl gentemot kommissionen. Det finns ingenting som talar för att dessa skäl inte fortfarande har stark politisk tyngd.

all form av termisk uppvärmning, exempelvis inom olika processteg vid industriell tillverkning.

Vid en tolkning av EG-direktivs närmare innebörd bör man hålla i minnet att det rör sig om direktiv och att medlemsländerna således skall utforma sin nationella lagstiftning med beaktande av direktivens olika bestämmelser. Det ankommer också på de enskilda länderna att tolka vad som enligt deras uppfattning inryms i respektive bestämmelse. I den mån alltför skilda tolkningar förekommer och om detta ställer till med problem i samband med handel eller annat utbyte mellan länderna, tas dock frågan upp till behandling inom EG-kommissionen och en enhetlig tillämpning diskuteras i den skattekommitté (Committee on Excise Duties), som inrättats med stöd av artikel 24 i direktiv 92/12/EEG. Om frågan är av principiell betydelse kan följden av diskussionerna bli att kommissionen föreslår att ministerrådet gör ett klarläggande genom en ändring av direktivets text. En annan aspekt som är av vikt i sammanhanget är att punktskattedirektiven tillämpats endast under ca ett års tid och att olika tillämpningsproblem successivt uppmärksammas.

Reduktionsändamål

Den praxis som i Sverige har utvecklats i anledning av avdragsbestämmelsen innebär bl.a. att avdrag medgetts för skatt på bränsle som används för reduktionsändamål. Denna rättstillämpning överensstämmer med vad som gäller inom flertalet EG-länder.

Reduktion är en kemisk process som alltid är sammankopplad med en oxidation. Med oxidation menades ursprungligen att en oxid bildades, dvs. att syre togs upp. Reduktion innebar då den omvända processen, dvs. att syre avlägsnades. En vanlig förbränning av ett brännbart ämne i luft innebär alltså en oxidation av det brännbara ämnet. Kol som förbränns i luft bildar koldioxid. Senare har definitionen av begreppen oxidation och reduktion anknutits till de elektronöverföringar som sker mellan de ämnen som deltar i reaktionen. Vid reduktion tas elektroner upp medan de avges vid oxidation.

De flesta metaller som finns i naturen föreligger i oxiderad form. I järnmineral förekommer järnet oftast i form av oxider, dvs. i förening med syre. Vid framställning av metalliskt järn från järnoxid måste därför syret tas bort. Ett sådant syreborttagande sker i masugnprocessen som således är en reduktionsprocess. De ämnen som möjliggör reduktionen i en masugn är koks och andra bränslen som sätts till i ugnen. När järnoxiden reduceras till järn frigörs syret som oxiderar koksen och övriga bränslen i ugnen. En viss del av bränslena oxideras emellertid också av den blästerluft som blåses in i ugnen.

Elektrisk kraft kan ibland användas i stället för bränslen för att åstadkomma de elektronöverföringar som fordras vid reduktion. Elektrolys är en sådan reduktionsprocess som används i industriell verksamhet vid tillverkning av t.ex. kalciumkarbid, ferrolegeringar och aluminium. Vid elektrolysen, som utförs med hjälp av likström i en lösning eller smälta, sker reduktions- och

Som framgår av föregående avsnitt och av avsnitt 2.14 har EG:s bestämmelser på området ansetts svårtolkade. De torde även kunna medföra tillämpnings- och kontrollproblem. Reglerna har inte heller i någon betydande omfattning införts i medlemsländernas lagstiftningar (jfr bilaga 1 avsnitt 3.3.4). Med hänsyn härtill och mot bakgrund av den förutskickade översynen anser dock utredningen att de svenska reglerna inte för närvarande bör ändras. 3 kap. 21 och 22 §§ ML kan kvarstå tills vidare. Som framhållits i det föregående bör dock ett tillägg göras till 3 kap. 21 § ML avseende tjänster avseende delar, tillbehör och utrustning, vilket föreslås ske genom att till 21 § första stycket fogas en sjätte punkt med följande lydelse.

6. tjänster som avser delar, tillbehör eller utrustning som anges i 5.

2.18 Överlåtelse av inventarier etc.

Utredningens förslag: Nuvarande regler behålls.

Sverige

Den 1 januari 1974 (SFS 1973:928) infördes i ML ett undantag från det mervärdesskatterättsliga yrkesmässighetsbegreppet varigenom försäljning av inventarier, material, avfallsprodukter eller liknande varor i verksamhet som inte medför skattskyldighet ansågs som yrkesmässig endast om den skedde under butiksmässiga former. Försäkringsföretagens omsättning av varor som övertagits i samband med skadereglering och finansieringsföretagens omsättning av varor som enligt köpeavtal återtagits av företaget ansågs emellertid alltid som yrkesmässig. Den faktiska tillämpningen hade redan tidigare skett i enlighet med den nya bestämmelsen som alltså intogs i förtydligande syfte. Avsikten med inskränkningen i yrkesmässighetsbegreppet var att skattskyldighet för försäljning av inventarier eller andra tillgångar i verksamhet bör föreligga endast då verksamheten medför skattskyldighet och därför rätt till avdrag för ingående skatt helt eller delvis förelegat vid anskaffningstillfället. Att undantaget inte kom att