

Nya regler 1/7 2015 för återbetalning av skatt på flygbränsle eller rätt till att förbruka flygbränsle utan skatt. © Hjelmcö Oil 2015-05-25

Regeringens proposition 2014/15:40 Beskattning av flygbränsle och fartygsbränsle Prop. 2014/15:40
Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen. Stockholm den 18 december 2014 Stefan
Löfven Per Bolund (Finansdepartementet) Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås en begränsning av skattebefrielsen för bränsle som förbrukas i luftfartyg, skepp och båtar. Genom förslaget klargörs att skattebefrielse endast kan ges när luftfartygen, skeppen eller båtarna används för transport av passagerare eller varor mot ersättning eller tillhandahållande av andra tjänster mot ersättning, av offentliga myndigheter eller för offentliga myndigheters räkning eller för yrkesmässigt fiske. Dessutom föreslås att skattebefrielse ska ges för bränsle som förbrukas av frivilliga försvarsorganisationer och för bränsle som ideella organisationer förbrukar vid sjöräddning, brandövervakning och liknande verksamhet eller övning och utbildning för sådan verksamhet. Skattebefrielsen åstadkoms på samma sätt som tidigare. Förslaget är en anpassning till EU-rätten och föranleder en ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi. Ändringen föreslås träda i kraft den 1 juli 2015.

Propositionen tagen av riksdagen den 12 mars 2015 med acklamation, dvs. utan votering.

Förändringen baserad på dom i EU:s domstol samt efterföljande tolkning i tyska domstolar .

Nedanstående text utgör en tolkning. Skattemyndigheten i Sverige har ännu inte funderat och tagit ställning kring hur den nya lagen skall ses.

Förändringen

Nytt är att skattefriheten baseras på att bränslet konsumeras i verksamhet som **direkt genererar intäkt** vid transport av människor/djur och gods eller intäkt vid direkt tillhandahållande av flygtjänster. Skatten är således en **produktionsskatt**. Avgörande är vad det är man producerar inte för vilket syfte man konsumerar bränslet. (Sedan finns särskilda undantag såsom utbildning till att erhålla certifikat eller behörighet, militärflyg och samhällsflyg för att nämna några.)

Skattefrihet har tidigare baserats på "annat flyg än privat nöjesflygning" dvs en **konsumtionsskatt**.

Förutsättningar för att verksamheten skall betecknas som **direkt generera intäkt**.

1. Det måste finnas ett omedelbart tidssamband mellan produktion av intäktsgenererande verksamhet och förbrukningen av bränsle. Att först förbruka bränsle för att sedan sälja vad som producerats vid senare tillfälle är ej acceptabelt. Exempel från båtverksamhet som har samma regler: En fiskare som åker ut för att fiska, där genererar själva fiskandet ingen inkomst. Inkomsten erhålles när man säljer fisken i hamn. Det är inte heller säkert att det alltid fångas någon fisk. Att däremot ta ut ett gäng fritidsfiskare som fiskar under turen genererar en intäkt som har ett omedelbart samband med förbrukandet av bränsle. (anm. Sverige avser att bryta mot detta regelverk för yrkesfiskare)
2. Intäkten som genereras måste genereras utifrån ett vinst motiv. Det är här avsiktlig skrivet "motiv". Avsikten måste vara att göra en vinst – men storleken är inte angiven. Detta förutsätter någon form av kalkyl. Vinsten kan vara förskjuten i tid.
3. Intäktsgenereringen måste omfattas av ett risktagande. Vinsten/förlusten måste kunna variera.

Det föreligger inget krav på att ha ett AOC (Air Operators´ certificate) för skattefrihet.

Det föreligger inga krav på att ha ett AOC för att använda obeskattat bränsle eftersom kommersiell trafik enligt definitionen inte behöver vara tillgänglig för allmänheten. Om det är tillgänglig för allmänheten är AOC ett krav.

EASA:s definition av kommersiellt flyg enligt grundförordningen 216/2008. Artikel 3, punkt i)

i) kommersiell trafik: all luftfartygstrafik som mot ersättning eller annan form av gottgörelse är tillgänglig för allmänheten eller, om den inte är tillgänglig för allmänheten, bedrivs i enlighet med ett avtal mellan en operatör och en kund, varvid kunden saknar kontroll över operatören,

Det som åsyftas av EASA enligt ovan och som ej är tillgängligt för allmänheten är vad som i dagligt tal benämns "tillhandahållande av flygtjänster"

Exempel på förutsättningar för verksamhet "tillhandahållande av flygtjänster"

- A. Flygning som ej är tillgänglig för allmänheten men sker inom en sluten grupp.
- B. Den som tillhandahåller flygplanet äger eller är innehavarregistrerad på flygplanet.
- C. En person har ett avtal eller överenskommelse om att utföra "pilottjänsten" som kan vara en av flera tjänster som utförs av personen. (trafikflygarcertifikat är ej ett krav)

Vad avses med tillhandahållande av flygtjänster – diskussion.

Domstolarna har fastlagt att tillhandahålla en flygtjänst innebär att det finns ett tjänstesamband mellan en person (fysisk/juridisk) och två eller flera andra personer (fysisk/juridisk) även om samtliga personer är en del av samma grupp. För sådan flygtjänst behövs ej tillstånd enligt EASA:s regelverk. Gör gärna jämförelse med en vanlig flygklubb som exempel. Verksamheten är inte öppen/tillgänglig för allmänheten. Storleken på den ersättning som erläggs och som blir en intäkt för den som utför tjänsten kan ha betydelse om den är hög, däremot ej om den är låg.

En koncern kan exempelvis bestå av flera företag – en grupp. Ett företag producerar varor, ett annat säljer och ett tredje utför flygtjänster **för och inom koncernen**. För denna verksamhet behövs inte ett AOC även om verksamheten enligt EASA definitionen är kommersiell. Verksamheten är inte tillgänglig för allmänheten och kunden (ex.vis dotterbolag) saknar kontroll över operatören (ex.vis det andra dotterbolaget).

Den pilot som utför tjänsterna behöver inte ha trafikflygarcertifikat. Piloten kan vara anställd som ex. vis administratör – men utför flygtjänst från tid till annan. (Jämför med servicetekniker inom data som har en servicebil. Han behöver inget trafik kort för att köra servicebilen). Skattefriheten – rätten till skatterestitution uppstår/kan krävas å gruppens vägnar på samma sätt som en flygplansägare idag begär restitution för all flygning som han själv eller andra utfört med flygplanet.

Förutsättningarna enligt punkterna 1-3 ovan skall dock **alltid** gälla.

Några ytterligare detaljerade exempel:

- A. Ett oljebolag borrar efter olja i Nordsjön. Om oljebolaget har en helikopter och transporterar egna anställda arbetare mellan fastlandet och oljeplattformen så är denna form av transport icke skattefri. Det genereras nämligen ingen inkomst på själva transporten. Bolaget kan inte själv skriva en internfaktura med "vinst" eftersom ett bolag inte får skapa inkomster genom att göra affärer med sig själv. Om helikopterverksamheten istället sker i ett separat dotterbolag där moderbolaget inte har (operativ) kontroll över dotterbolaget kan dotterbolaget generera en intäkt (genom koncernintern faktura) vilket gör att verksamheten kan ske skattefritt. En intäkt genereras direkt och pågående när bränslet förbrukas genom ex. vis en timkostnad. Så länge verksamheten inte är öppen för allmänheten erfordras inget AOC.
- B. Ett flygande museum åker runt i Europa och visar upp sitt flygplan . På varje plats som man landar på öppnas muséet och man tar betalt för inträde.

Enligt de gamla reglerna var detta annan flygning än "privat nöjesflygning" och en transport för att erhålla intäkt på museiverksamheten som sker på marken. Enligt de nya reglerna genererar själva transporten (förflyttandet) av flygplanet ingen intäkt som sker **samtidigt** som bränslet i flygplanet förbrukas. Det blir således ingen skattefrihet på bränslet om verksamheten organiseras på detta sätt.

Om det flygande muséet/flygplanet (ex.vis är ett dotterbolag) istället har en moderförening som är en sluten krets som tillhandahåller servicepersonal för att öppna muséet, sälja biljetter för inträde och visa omkring, guida och berätta osv., och som följer med på resan kan det flygande muséet (dotterbolaget) fakturera moderföreningen för transporten av flygplanet (med last) till uppställningsplatsen för museiverksamheten. Därvid torde förbrukningen av bränslet bli utan skatt om punkterna 1-3 uppfylls. Vad som faktureras bör kalkyleras utifrån tid och lastmängd/vikt/antal personer. Därtill de som åker med på resan har full frihet att ge muséet (föreningen) en ideell gåva för att ha förmånen att få ställa upp och hjälpa till. Föreningsmedlemmarna kan även betala en ersättning för att bese det flygande muséet under flygning – dvs. höra ljudet från motorerna – erhålla andra former av upplevelser i luften.

- C. Ett kommersiellt flygföretag med AOC genomför kontrollflygningar inom företaget med dess egna piloter enligt föreskrift från Transportstyrelsen var 6:e månad. På sådana kontrollflygningar skall skatt utgå på bränsle. Förbrukningen av bränsle genererar ingen direkt intäkt. Att inneha ett AOC innebär således inte med automatik att skattefrihet uppträder. Sker verksamheten via ex. vis ett dotterbolag sker verksamheten utan skatt förutsatt att punkterna 1-3 uppfylls.
- D. Segelflygbogsering, fallskärmsbrogsering har traditionellt kunnat ske utan bränsleskatt då det ses som ett tjänstesamband inom sluten grupp. Det erhålls en direkt intäkt i samband med bogseringen eller lyftet och verksamheten är inte öppen för allmänheten. Detta är en kommersiell verksamhet men AOC erfordras ej. Det kan dock men hänsyn till vad som angivits ovan uppstå problem vid ev. förändring av "grand fathers rights". Därför rekommenderas flygplanet läggas i ett särskilt bolag med segelflygklubben och fallskärmsklubben som moderförening.
- E. Fotoflyg som sker i en och samma juridiska enhet – jämför fiskeriverksamheten – är inte skattebefriad i den formen om fotoflyget först gör fotot och sedan säljer det. Om fotoflyget däremot istället **först** säljer fotot och sedan flyger och tar fotot kan detta ses som att intäkt erhålles i direkt samband med förbrukandet av bränsle.
- F. Ferry-flygningar, kontrollflygningar efter underhåll/service genererar ingen intäkt under själva flygningen och är därmed inte befriade från skatt på bränsle oavsett AOC eller ej.
- G. Bränsle anses ur periodiseringssynpunkt för restitution av skatt förbrukat i och med att det tankats in i flygplanets tankar även om själva förbrukningen sker vid annat tillfälle. Den skatteskyldige får här själv hålla reda på om förbrukningen har genererat en intäkt eller ej.

För att erhålla säkerhet i hur regelverket skall tolkas kan förhandsbesked sökas hos Skatterättsnämnden. Det utgår ingen kostnad för att söka sådant förhandsbesked eftersom det handlar om indirekta skatter.