WISTRAND

PM

TILL:	Hjelmco AB
FRÅN:	Advokat docenten i EG-rätt Ola Wiklund
	Docenten i skatterätt Roger Persson Österman
DATUM:	2008-02-05
ANGÅENDE:	**Skatt på flygbensin**

1 INLEDNING

Sverige har för avsikt att införa en generell hög skatt på flygbensin (se promemoria utgiven av finansdepartementet av den 15 januari 2008 "Beskattning av flygbränsle"). Skatten kommer att slå hårt på den sektor i samhället som nyttjar mindre flygfarkoster.

Detta kommer med största sannolikhet att leda till negativa konsekvenser i form av värdeförstöring av befintlig luftfartygsflotta, svår arbetslöshet i en mycket speciell bransch som kommer att kosta samhället stora pengar att åtgärda, färre flygfält i glesbygd samt konsekvenser för samhällets krisberedskap.

Konsekvenserna skall vägas mot en beräknad skatteintäkt om 19 miljoner kronor.

Det kan konstateras att redan den negativa effekt på arbetsmarknaden den föreslagna skatten har torde kosta mer än 19 miljoner kronor.

Någon samhällsekonomisk cost-benefit-analys har inte utförts i arbetet med att ta fram förslaget. I förslaget (s 13) uppges att det inte med säkerhet kan anges vilka effekter skatten får. Trots detta konstaterande, samt avsaknaden av analys, bedöms effekterna vara marginella. Slutsatsen är således inte alls underbyggd och det måste uppfattas som anmärkningsvärt att promemorians författare tar så lätt på sin uppgift.

Förslaget kan även ifrågasättas från konstitutionella och skatterättsliga utgångspunkter. Detta PM syftar endast till att klargöra den legala ramen för beskattningsåtgärder av föreslagen natur.

2 EG RÄTTEN

2.1 Skatt på drivmedel regleras i EG-rätten, närmare bestämt i det s.k. energiskattedirektivet 2003/96/EG. I artikel 14 regleras den skattebefrielse som gäller för bränsle för luftfartygen. I punkten 1 anges att

"Medlemsstaterna skall, utöver vad som följer av de allmänna bestämmelserna i direktiv 92/12/EEG om skattebefrielser för användning av skattepliktiga produkter och utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser, *bevilja skattebefrielse för följande användningsområden*, på villkor som medlemsstaterna skall fastställa i syfte att säkerställa en korrekt och lättfattlig tillämpning av sådana skattebefrielser och i syfte att förhindra varje form av skatteflykt, undandragande av skatt eller missbruk: (...)

b) Energiprodukter som levereras för användning som flygbränsle *för annan luftfart än privat nöjesflyg*. (...)

Medlemsstaterna får begränsa tillämpningsområdet för denna skattebefrielse till att enbart gälla leveranser av flygfotogen (KN-nummer 2710 19 21)."

Sammanfattningsvis anger energiskattedirektivet således att annan luftfart än privat nöjesflygning skall vara undantagen från energiskatt. Undantaget kan inskränkas till att avse endast flygfotogen.

Energiskattedirektivet ger således Sverige möjlighet att ta ut skatt på flygbensin som används i all luftfart. Energiskattedirektivet innebär samtidigt en skyldighet för Sverige att ta ut sådan skatt på nöjestrafik.

Förarbeten till EG-rättslig lagstiftning, som närmare kan förklara den europeiske lagstiftarens syften, saknas i stort sett. Det är därför inte möjligt att fastställa bakgrunden till att energiskattedirektivet ger möjlighet för en medlemsstat att beskatta all typ av flygbensin.

2.2 Energiskattedirektivet utgör s.k. sekundärlagstiftning och måste vara i överensstämmelse med EG:s primärrätt (fördraget) och det måste även stå i överensstämmelse med de allmänna rättsprinciper som gäller i EG-rätten. Vidare måste all EG-rätt stå i överensstämmelse med internationella konventioner.

Det kan konstateras att den möjlighet som anges i direktivet att beskatta flygbensin som används i annan luftfart än privat nöjesflygning står i strid med likabehandlingsprincipen.

Den luftfart som använder flygfotogen åtnjuter en mycket stor skattefördel. Skatten är dessutom diskriminerande eftersom den missgynnar vissa företag på ett godtyckligt sätt. Det är endast möjligt att diskriminera en person om mycket starka allmänna skäl föreligger. Det skall vara fråga om att säkerställa allmän ordning, säkerhet och hälsa.

2.3 Åtgärden skall dessutom vara proportionerlig. EG-domstolen har i bedömningen av proportionaliteten med avseende på skatter och avgifter tagit intryck av tysk rätt (se Moëll "Proportionalitetsprincipen i skatterätten" Juristförlaget i Lund 2003 s 118). Det är därvid synnerligen intressant att tysk domstol underkänt en tysk skattelagstiftning som liknar det skatteförslag som här bedöms (Finanzgericht Düsseldorf dom 4 K 3864/06 VM, daterad den 7 Nov. 2007).

En proportionalitetsbedömning enligt EG-rätten sker på sådant sätt att den prövade åtgärden skall vara *lämplig och nödvändig* för att nå målet.

Målet med den föreslagna skatten är att beskatta flygbensin som används för privat nöjesflygning. Medlet, åtgärden, är att beskatta all flygbensin. Förslagets skäl för att beskatta all flygbensin är att en sådan reglering inte leder till *avgränsningsproblem* mellan vad som utgör annan luftfart och nöjesflygning. Den *administrativa bördan* för företagen skulle minska. *Förorenaren* skulle dessutom betala skatt för den miljöpåverkan flygtrafiken har.

Är det lämpligt och nödvändigt att beskatta all flygbensin för att nå målet att beskatta den flygbensin som används för privat nöjesflygning? I bedömningen är det viktigt att konstatera att det är endast en mindre del av konsumerad flygbensin som används för privat nöjesflygning, nämligen 10 % (se förslaget s 13).

Det kan konstateras att det inte kan anses lämpligt. Det kan möjligen vara nödvändigt eftersom det inte kan uteslutas att det blir administrativt betungande att särskilja bensin som använts för nöjesbruk. Av förslaget framgår emellertid att det inte är omöjligt. Det framgår även av att andra EU-stater har regler som innebär att endast nöjesflyget beskattas. Sverige hade under mitten av 1980-talet sådana regler.

2.4 Det kan likaså konstateras att möjligheten kan utnyttjas på ett sådant sätt att rättsstridigt statsstöd kan komma att föreligga. Skattebefrielsen för enbart luftfart som nyttjar flygfotogen står sannolikt i strid med fördragets regler om statsstöd (artikel 87).

2.5 Vidare kan konstateras att möjligheten står i bristande överensstämmelse med de internationella konventioner (Chicagokonventionen) som slutits inom ramen för verksamheten i ICAO (International Civil Aviation Organization) som är ett underorgan till FN. Konventionerna innebär att internationell luftfart skall vara undantagen från skatt på bränsle (konventionen reglerar dock inte nöjesflygning). Det kan givetvis inte förutsättas att all luftfart över landgränser enbart sker med användning av flygfotogen som bränsle. T.ex. torde det i norra Sverige vara mycket vanligt med internationella luftrörelser med mindre flygfartyg, i annat syfte än privat nöjesflygning. Att lägga märke till är att i preambeln till energiskattedirektivet särskilt beaktas i p 23 att de internationella förpliktelserna skall följas.

2.6 Direktivets uppgivna möjlighet att beskatta flygbensin som används i annan luftfart än privat nöjesflygning är således ytterst tveksam.

Problemet med direktivets rättsstridiga karaktär skall dock inte överdrivas. Direktiv är inte omedelbart bindande rätt utan riktas istället till den nationelle lagstiftaren som har att införa nationell lagstiftning som uppfyller målen med direktivet. Åtgärden att införa direktiv i nationell lagstiftning kallas för implementering.

EG-domstolen har påpekat att lagstiftaren har ett ansvar att se till att direktiv implementeras på ett korrekt sätt (se t.ex. mål C-166/98 Socridis). En nationell lagstiftare kan således inte införa rättsstridiga lagregler trots att ett direktiv i och för sig möjliggör en sådan handlingsfrihet.

Den svenska lagstiftaren kan således inte ta energiskattedirektivet till intäkt för att införa lagregler som strider emot den EG-rättsliga likabehandlingsprincipen, som diskriminerar, som strider emot regler om statsstöd eller som strider emot internationella konventioner.

2.7 Den föreslagna skatten står i strid med EG-rättens likabehandlingsprincip och EG-rättens diskrimineringsförbud. Den utgör vidare otillåtet statsstöd. Den torde även stå i strid med internationella åtaganden.

3 REGERINGSFORMEN OCH EUROPAKONVENTIONEN OM DE MÄNSKLIGA RÄTTIGHETERNA

3.1 Skatter måste uttas enligt den svenska grundlagens bestämmelser (regeringsformen). Skatter måste även uttas i enlighet med europakonventionen om de mänskliga rättigheterna.

3.2 Det kan konstateras att den svenska lagstiftaren enligt regeringsformen och europakonventionen har relativt stora möjligheter att bestämma hur skatter skall utformas.

3.3 Regeringsformens skydd för enskilda är svagt. Det kan inte råda något tvivel om att möjligheten att i lag gynna eller missgynna olika personer eller grupper i Sverige är en politisk maktbefogenhet enligt den svenska grundlagen (Påhlsson "Likhet inför skattelag" Iustus förlag 2007 s 49).

Lagar måste dock vara generella och kan inte enbart rikta sig mot en person. Regeringsrätten har dock funnit att så länge som reglerna är generellt avfattade, och teoretiskt kan komma att omfatta flera personer, är generalitetskravet uppfyllt trots att det står helt klart att det enbart är en enda person som kommer att träffas av en lagregel (RÅ80 1:92). Rättsläget kan dock ha kommit att ändras i en för lagstiftaren skärpande riktning (se uttalanden i SOU 1999:59 s 64 ff).

3.4 Förslaget om att införa skatt på flygbensin torde inte stå i strid med regeringsformen.

3.5 Europakonventionen begränsar däremot lagstiftaren på ett mer påtagligt sätt.

Diskriminering är inte tillåten (se t.ex. målet Darby mot Sverige ECtHR Serie A nr 187).

Uppenbarligen särbehandlas de operatörer som nyttjar flygbensin på ett negativt sätt i förhållande till de operatörer som nyttjar flygfotogen.

En otillåten diskriminering föreligger dock inte enbart på grund av att en negativ särbehandling föreligger. Skillnaden i behandling måste sakna objektiv och skälig motivering för att förbjuden diskriminering skall föreligga.

Europadomstolen har vidareutvecklat sin syn i flera fall och har konstaterat att målsättningen med den särbehandlande regleringen skall ha legitimitet. Det skall också råda skälig proportionalitet mellan målet och medlet.

3.6 Förslagets skäl för att beskatta all flygbensin är att en sådan reglering inte leder till *avgränsningsproblem* mellan vad som utgör annan luftfart än privat nöjesflygning och privat nöjesflygning. Den *administrativa bördan* för företagen skulle minska. *Förorenaren* skulle dessutom betala skatt för den miljöpåverkan flygtrafiken har.

Först måste analyseras om Skatteverkets önskan om enkla regler är ett sådan objektivt och legitimt skäl som kan innebära att diskriminering inte föreligger. Utan tvekan är det legitimt att beakta ett sådant intresse vid lagreglering om skatter.

För det andra måste analyseras om det även är ett legitimt och objektivt skäl att minska företagens administrativa börda. I princip bör det anses vara ett legitimt skäl. I den här bedömda situationen önskar emellertid inte företagen slippa en sådan börda, tvärtom. Av det skälet saknar skälet sådan objektiv legitimitet som krävs.

För det tredje måste skälet att beskatta förorenaren analyseras. Kort kan konstateras att eftersom flygfotogen är sämre ur miljöaspekt saknar skälet all legitimitet för att beskatta flygbensin.

Skatteverkets önskan om enkelhet är således det enda bärande skälet. En proportionalitetsbedömning skall därmed ske. En sådan proportionalitetsbedömning sker på ett något annorlunda sätt än vid tillämpningen av EG-rätten (se ovan).

3.7 Målet är att på ett *enkelt sätt beskatta privat nöjesflygning*. Medlet för att göra detta är att beskatta *all luftfart som drivs med flygbensin*.

I proportionalitetsbedömningen måste beaktas hur den föreslagna skatten träffar sitt mål. Enligt förslagets uppgifter (s 13) används ca 90 % av konsumerad flygbensin för annan luftfart än privat nöjesflygning. Målet att beskatta 10 % av totalt konsumerad flygbensin sker således med medlet att också beskatta de 90 % som används i annan luftfart än privat nöjesflygning.

Redan här framstår klart att medlet skjuter långt över målet. Det kan dock inte uteslutas att skälen för att använda medlet är så starka att det ändå kan uppfattas proportionerligt. Förhållandena kan vara så att någon administrativ börda inte alls skall få förekomma. Det

kan leda till en orimlig administrativ börda att enbart beskatta den flygbensin som används i nöjesflyg.

Av intresse är därvid regeringens uttryckta uppfattning i frågan. I budgetpropositionen angav regeringen att den administrativa bördan med avseende på skatten på flygbensin önskas hållas "nere i möjligaste mån" (prop. 2007/08:1 s 129). Regeringen har således inte uteslutit att en viss administrativ börda skall kunna förekomma.

Det framgår emellertid redan i förslaget (s 9) att det finns andra möjligheter att beskatta den privata nöjesflygningen utan att det skulle leda till orimlig eller omöjlig administration. Att andra möjligheter finns visas också av att andra EU-stater valt att beskatta endast flygbensin som använts för nöjesflyg (t.ex. Polen). I en prövning av europakonventionen är det viktigt att i bedömningen också beakta hur andra medlemsländer utformat sin skattelagstiftning.

3.8 Det framstår därmed som uppenbart att medlet inte står i proportion till målet. Den föreslagna skatten står i strid med europakonventionens diskrimineringsförbud.

4 SAMMANFATTNING

Den föreslagna skatten står i strid med EG-rätten och europakonventionen om de mänskliga rättigheterna.

Den står dock inte i strid med regeringsformen.

Ola Wiklund

Roger Persson Österman