Promemoria

Beskattning av flygbränsle

Promemorians huvudsakliga innehåll

I promemorian lämnas förslag om beskattning av flygbränsle som förbrukas i luftfartyg. Ändringarna är föranledda av att det EG-rättsliga undantag som Sverige har haft, vad gäller beskattning av flygbränsle som förbrukas för privat ändamål, upphörde att gälla den 31 december 2006.

Skatt på flygbränsle som förbrukas för privat ändamål antas i huvudsak tas ut på flygbensin. För att begränsa den administrativa bördan samt kontroll- och avgränsningsproblem vid beskattningen av flygbränsle, föreslås en beskattning av flygbensin både när det används för privat och för kommersiellt ändamål. Detsamma gäller andra bränslen som används i luftfartyg, med undantag för flygfotogen. En beskattning av flygfotogen när det används för privat ändamål föreslås också. Beskattningen av flygbensin m.m. samt av flygfotogen som förbrukas för privat ändamål bedöms kunna hanteras i det nuvarande administrativa systemet.

Förslaget föranleder ändringar i lagen (1994:1776) om skatt på energi. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 2008.

För att förhindra att stora obeskattade lager av flygbränsle byggs upp inför ikraftträdandet av de nya reglerna, föreslås även att det införs en särskild lagerskatt på andra flygbränslen än flygfotogen som finns i lager den 1 juli 2008.

Innehållsförteckning

1 Lagtext 3
1.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi 3
1.2 Förslag till lag om lagerskatt på flygbränsle 6

2 Inledning 7

3 Tidigare svenska regler om beskattning av flygbränsle för privat ändamål 8

4 Beskattning av flygbränsle 8
4.1 Beskattning av flygbensin m.m. oavsett ändamål 8
4.2 Beskattning av flygfotogen för privat ändamål 10
4.3 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser samt lagerskatt 12

5 Offentligfinansiella och andra effekter 13
5.1 Lagstiftningens konsekvenser 13
5.2 Offentligfinansiella effekter 14

6 Författningskommentarer 14
6.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi 14
6.2 Förslaget till lag om lagerskatt på flygbränsle 14

1 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs att 6 a kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

6 a kap.

1 §[1]

Bränsle som används för nedan angivna ändamål, i förekommande fall med undantag för vissa bränsleslag, ska helt eller delvis befrias från skatt enligt följande, om inte annat anges.

Ändamål	Bränsle som inte ger befrielse	Befrielse från energi-skatt	Befrielse från kol-dioxid-skatt	Befrielse från svavel-skatt
1. Förbrukning a) för annat ändamål än som motorbränsle eller som bränsle för uppvärm-ning		100 procent	100 procent	100 procent
– – –

6. Förbrukning vid framställning av energiprodukter eller andra produkter för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren		100 procent	100 procent	100 procent
16. Förbrukning i processer för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller under förutsättning att det ingående materialet genom uppvärmning i ugnar förändras kemiskt eller dess inre fysikaliska struktur förändras		100 procent	100 procent	100 procent

Föreslagen lydelse

6 a kap.

1 §

Bränsle som används för nedan angivna ändamål, i förekommande fall med undantag för vissa bränsleslag, ska helt eller delvis befrias från skatt enligt följande, om inte annat anges.

Ändamål	Bränsle som inte ger befrielse	Befrielse från energiskatt	Befrielse från koldioxidskatt	Befrielse från svavelskatt
1. Förbrukning a) för annat ändamål än som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning		100 procent	100 procent	100 procent
4. Förbrukning i båt för vilken medgivande enligt 2 kap. 9 § eller fartygstillstånd enligt fiskelagen (1993:787) meddelats, när båten inte används för privat ändamål	Bensin, bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b	100 procent	100 procent	100 procent
5. Förbrukning i a) luftfartyg, när luftfartyget inte används för privat ändamål	*Andra bränslen än flygfotogen (KN-nr 2710 19 21)*	100 procent	100 procent	100 procent

Ändamål	Bränsle som inte ger befrielse	Befrielse från energi-skatt	Befrielse från kol-dioxid-skatt	Befrielse från svavel-skatt
b) luftfartygsmotorer i provbädd eller i liknande anordning	Andra bränslen än flygbensin *(KN-nr 2710 11 31)* och flygfotogen	100 procent	100 procent	100 procent
6. Förbrukning vid fram-ställning av energi-produkter eller andra produkter för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren		100 procent	100 procent	100 procent
16. Förbrukning i pro-cesser för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller under förutsättning att det ingående materialet genom uppvärmning i ugnar förändras kemiskt eller dess inre fysikaliska struktur förändras		100 procent	100 procent	100 procent

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2008. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

1.2 Förslag till lag om lagerskatt på flygbränsle

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Den som den 1 juli 2008 innehar bränslen som avses i 2 § ska betala lagerskatt till staten enligt denna lag.

2 § Lagerskatt tas ut för andra bränslen än flygfotogen (KN-nr 2710 19 21) som före den 1 juli 2008 har köpts in befriat från skatt med stöd av 6 a kap. 1 § 5 lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Första stycket gäller inte för bränsle som är avsett att förbrukas i luftfartygsmotorer i provbädd eller i liknande anordning.

Lagerskatt tas endast ut för den del av bränslet som överstiger 1 000 liter.

3 § Lagerskatt tas ut med de belopp som anges för respektive bränsle i 2 kap. 1 § första stycket 1, 2, 3 b, och 4 a lagen (1994:1776) om skatt på energi.

4 § Den som är skyldig att betala lagerskatt ska lämna en deklaration till beskattningsmyndigheten om sitt innehav av sådant flygbränsle som ska beskattas enligt denna lag.

Lagerskatten ska redovisas i en sådan särskild skattedeklaration som avses i 10 kap. 32 a § första stycket skattebetalningslagen (1997:483). Deklarationen ska ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast den 26 augusti 2008.

I övrigt tillämpas vad som sägs i skattebetalningslagen om

1. skyldighet att lämna deklaration i 10 kap.,
2. beskattningsbeslut i 11 kap.,
3. ansvar för skatt i 12 kap.,
4. befrielse från betalningsskyldighet i 13 kap.,
5. utredning i skatteärenden i 14 kap.,
6. skattetillägg och förseningsavgift i 15 kap.,
7. inbetalning av skatt i 16 kap.,
8. anstånd med inbetalning av skatt i 17 kap.,
9. återbetalning av skatt i 18 kap.,
10. ränta i 19 kap.,
11. indrivning i 20 kap.,
12. omprövning i 21 kap.,
13. överklagande i 22 kap. och
14. övriga bestämmelser i 23 kap.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2008.

2 Inledning

I rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet, energiskattedirektivet (EUT L 283, 31.10.203, s. 51, Celex 32003L0096), anges som huvudregel att skattebefrielse ska ges för flygbränsle som används till annat än privat nöjesflyg, se artikel 14.1 b. I artikeln anges dock att medlemsstaterna får begränsa tillämpningsområdet för skattebefrielsen för flygbränsle till att enbart gälla flygfotogen. Motsvarande bestämmelse fanns i artikel 8.1 b i 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). Detta direktiv upphörde att gälla i och med att energiskattedirektivet antogs.

Sverige har sedan EG-inträdet haft ett undantag från direktivens regler om beskattning av flygbränsle som används för privat nöjesflygning och har skattebefriat allt flygbränsle, oavsett användningsområde. Undantaget för flygbränsle regleras i 6 a kap. 1 § 5 lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE), jfr artikel 19 i energiskattedirektivet.

Det svenska undantaget från energiskattedirektivets bestämmelser upphörde den 31 december 2006. Regeringen ansökte under hösten 2006 om förlängning av undantaget om skattefrihet för privatflygets bränsle. Förlängning av undantaget är endast möjlig om kommissionen lägger fram förslag om detta till rådet, som genom enhälligt beslut godtar förslaget, se artikel 19 i energiskattedirektivet. Kommissionen har dock i meddelande till rådet den 30 november 2006, Meddelande från kommissionen till rådet enligt artikel 19.1 i rådets direktiv 2003/96/EG (privat nöjesflyg), KOM (2006) 742, informerat rådet om att den inte kommer att lägga något förslag om förlängning av undantaget från beskattning av privatflygets bränsle. Meddelandet gäller inte bara Sverige utan alla medlemsstater som ansökt om förlängning av undantag för sådan användning. Den gemenskapsrättsliga grunden för skatteundantaget har således löpt ut.

En promemoria togs därför fram inom Finansdepartementet med förslag om att beskatta privatflygets bränsle från och med den 1 januari 2008. Promemorian har remitterats. Remissinstansernas yttranden finns tillgängliga i Finansdepartementet (Dnr Fi2007/4572). Majoriteten av de instanser som svarade på remissen anser att promemorians förslag riskerar att leda till betydande administration samt till kontroll- och avgränsningsproblem. I budgetpropositionen för 2008 (prop. 2007/08:1, volym 1, s. 129) uttalar regeringen att det är önskvärt att en skatt utformas så att den administrativa bördan hålls nere i möjligaste mån. Vidare uttalar regeringen att den därför avser att ytterligare bereda frågan och återkomma till riksdagen med lagförslag under våren 2008.

Mot bakgrund härav har denna promemoria nu tagits fram inom Finansdepartementet. I promemorian lämnas förslag om beskattning av flygbensin oavsett hur luftfartyget används samt av flygfotogen när luftfartyget används för privat ändamål. Förslaget föranleder ändringar i LSE. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 2008. I promemorian föreslås även att det införs en särskild lagerskatt på det obeskattade

flygbränsle som finns i lager vid ikraftträdandet den 1 juli 2008. Lagerskatten föreslås dock inte omfatta flygfotogen.

3 Tidigare svenska regler om beskattning av flygbränsle för privat ändamål

Flygfotogen som används för sitt egentliga ändamål, dvs. drift av luftfartyg, har aldrig beskattats i Sverige. Före den 1 januari 1984 gällde en generell skattefrihet för bensin som förbrukats eller sålts för förbrukning för framdrivande av luftfartyg. Den 1 januari 1984 begränsades skattefriheten till att avse bara sådan bensin som förbrukades i luftfartyg som användes kommersiellt.

Reglerna om beskattning av flygbensin ledde dock snabbt till åtskillig kritik, bl.a. därför att de visade sig vara svårtillämpade. Flygbensin förbrukas i luftfartyg som inte sällan används för såväl privata som kommersiella ändamål och besvärliga bedömningar fick göras i samband med granskning av deklarationerna. Dåvarande Riksskatteverket hade svårt att kontrollera beskattningen. Tillämpningsproblemen fick till följd att flygbensin från och med den 1 juli 1987 helt undantogs från skatteplikt.

Inför Sveriges inträde i den europeiska gemenskapen gjordes en översyn av punktskatterna på energiområdet och den nuvarande lagen om skatt på energi infördes (prop. 1994/95:54, bet. 1994/95:SkU4, rskr. 1994/95:152). I förarbetena (prop. 1994/95:54, s. 68–70) berördes frågan huruvida den svenska lagstiftningen fullt ut skulle anpassas till gemenskapsrätten, dvs. att flygbränslen som användes för privat ändamål skulle beskattas. Utredningen som föregick lagförslaget föreslog en sådan utvidgning av det beskattade området. Regeringen ansåg dock att det, med beaktande av de praktiska problem som hade uppkommit under den perioden när flygbensin som användes vid privatflygning beskattades, inte var aktuellt att införa någon beskattning. Dessutom hade vid denna tidpunkt ett flertal av medlemsstaterna ett undantag från den gemenskapsrättsliga bestämmelsen, ett s.k. 8.4-undantag, och beskattade således inte flygbränsle som användes vid privatflygning. Regeringen begärde därför ett särskilt undantag från beskattningsskyldigheten, vilket också erhölls. I samband med att det nya energiskattedirektivet antogs förlängdes undantaget till och med den 31 december 2006.

4 Beskattning av flygbränsle

4.1 Beskattning av flygbensin m.m. oavsett ändamål

Förslag: Skattefriheten för andra bränslen än flygfotogen som förbrukas i luftfartyg slopas oavsett för vilket ändamål förbrukningen sker.

Bakgrund till förslaget: I energiskattedirektivet finns som huvudregel en gemenskapsrättslig skyldighet att medge skattebefrielse för flygbränsle som används för kommersiella ändamål. I artikel 14.1 b anges att medlemsstaterna ska bevilja skattebefrielse för energiprodukter som levereras för användning som flygbränsle för annan luftfart än privat nöjesflyg. Medlemsstaterna har dock rätt att begränsa befrielsen till flygfotogen. Sverige har genom rådsbeslut fått tillstånd att tillämpa skattebefrielse för privatflygets bränsle. Detta undantag (s.k. artikel 19-undantag) löpte ut den 31 december 2006. Den gemenskapsrättsliga grunden för skatteundantaget finns således inte längre.

Skälen för förslaget: För att den svenska energibeskattningen ska stämma överens med gemenskapsrätten krävs att skattebefrielsen för flygbränsle som förbrukas för privat ändamål avskaffas. En promemoria med förslag om att beskatta privatflygets bränsle från och med den 1 januari 2008 har remitterats. Majoriteten av de instanser som har svarat på remissen anser att promemorians förslag riskerar att leda till betydande administration samt till kontroll- och avgränsningsproblem. Regeringen har därför i budgetpropositionen för 2008 (prop. 2007/08:1, volym 1, s. 129) förklarat att det är önskvärt att en skatt utformas så att den administrativa bördan hålls nere i möjligaste mån.

De problem som remissinstanserna pekar på med promemorians förslag har sin grund i att beskattningen blir olika beroende av vilket ändamål flygbränslet ska användas till. Många flygplan har bara en bränsletank och flyger både kommersiellt och privat. Det blir då svårt att skilja ut vilken del av bränslet som ska beskattas och inte.

Flera remissinstanser har föreslagit att flygbränsle även fortsättningsvis ska kunna köpas in skattefritt. Deklaration av ändamålet med förbrukningen skulle sammanställas i efterhand och eventuell bränsleskatt betalas vid ett tillfälle per flygplan och år. Förslaget om att flygbränsle får köpas skattefritt även för ändamål som inte är skattebefriade skulle innebära en ny princip för punktskatterna. Det är bättre att förbrukaren, när bränslet ska användas för privat ändamål, köper beskattat bränsle från leverantören och därefter ansöker om återbetalning för den kommersiella verksamheten. Det är rimligare att de som ska tillgodogöra sig en skattebefrielse får agera, än att staten ska agera för att få in skatten, vilket blir följden om allt bränsle även fortsättningsvis ska säljas skattefritt. Den föreslagna lösningen är därför inte acceptabel.

Ett annat förslag från bl.a. Skatteverket är att undersöka energiskattedirektivets utrymme i artikel 11.3 för att reglera skattskyldigheten med hjälp av schabloner vid obetydlig förbrukning för privat ändamål. Detta för att begränsa antalet förbrukare av beskattat flygbränsle. Det är dock svårt att se hur förslaget om en schablonbeskattning ska utformas i praktiken och om den medför några större administrativa vinster. För de skattskyldiga som inte schablonregeln kan tillämpas på återstår ändå att lösa de administrativa problemen och kontrollproblemen. Regeln förutsätter med all sannolikhet också någon form av godkännande för att det ska vara möjligt för säljarna av bränslet att veta till vilka de kan leverera flygbränsle skattefritt. Det skulle också kunna uppstå situationer då någon som hänförts till ena kategorin senare visar sig ha haft en annan proportionell fördelning av flygningarna och det krävs regler som tar hand även om detta. Denna lösning är därför inte heller rimlig.

Regler som medför att beskattningen av flygbensin blir olika beroende av vilket ändamål bensinen används till kommer alltid att leda till avgränsningsproblem både för aktörerna och för Skatteverket. I sitt remissvar har Skatteverket anfört att det bör övervägas om man ska använda sig av energiskattedirektivets möjlighet att begränsa skattebefrielsen till flygfotogen som används för annat än privat ändamål. Det skulle innebära att all flygbensin beskattas oavsett ändamål. Förslaget skulle lösa de flesta avgränsningsproblemen, eftersom dessa till övervägande del är att hänföra till flygbensin. Det är nämligen endast ett fåtal som använder sig av flygfotogen i luftfartyg som används för privat ändamål. En beskattning av flygbensin oavsett ändamål skulle minska den administrativa bördan för företagen. Dessutom följer den principen om att förorenaren ska betala för sin påverkan på miljön. Om det införs en skatt på flygbensin kommer skatt dessutom att tas ut med olika belopp för blyad och oblyad flygbensin. För den oblyade flygbensinen är skattesatsen 70 öre lägre än för den blyade. Skillnaden i skatteuttag kan medföra att den miljömässigt bättre, oblyade flygbensinen kommer att ta marknadsandelar från den blyade, se vidare avsnitt 5.1.

En skatt på flygbensin beräknas medföra ökade skatteintäkter med knappt 19 miljoner kronor netto, se avsnitt 5.2. Ett vanligt klubbflygplan med två till fyra säten kostar cirka 900 kronor i timmen att hyra. Kostnadsfördyringen per timme med anledning av skatten för ett sådant flygplan skulle bli cirka 200 kronor. En resa med ett taxiflyg för sex passagerare kostar cirka 8 000 kronor för en timme. Skatten per timme för en sådan resa skulle bli cirka 750 kronor. För taxiflyg används både luftfartyg som använder sig av flygfotogen och flygbensin. I stort sett alla offentliga civila flyginsatser sker med flygfotogen vilka inte kommer att beskattas eftersom de anses utföras för kommersiellt bruk, se avsnitt 4.2. Att införa en beskattning av all förbrukning av flygbensin skulle alltså inte medföra några större ekonomiska effekter för förbrukarna.

Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslås att skattebefrielsen för flygbränsle som används för kommersiella ändamål ska begränsas till att endast gälla flygfotogen. Förslaget innebär att flygbensin kommer att beskattas oavsett ändamål samt att även andra bränslen, t.ex. gasol som används i luftballonger kommer att beskattas. Även dieselolja som används i luftfartyg kommer att omfattas av skatten. Förslaget föranleder ändringar i 6 a kap. 1 § 5 lagen (1994:1776) om skatt på energi.

4.2 Beskattning av flygfotogen för privat ändamål

Förslag: Skattefriheten för flygfotogen slopas när det gäller förbrukning för privat ändamål.

Skälen för förslaget: För att den svenska energibeskattningen ska stämma överens med gemenskapsrätten krävs att skattebefrielsen för flygbränsle som förbrukas för privat ändamål avskaffas. En skatt måste därför införas för flygfotogen som används för privat ändamål. I artikel 14 b i energiskattedirektivet finns en definition av vad som ska avses med privat nöjesflyg. Där anges att med privat nöjesflyg avses

användning av ett luftfartyg av dess ägare eller av den fysiska eller juridiska person som har nyttjanderätt till luftfartyget antingen via förhyrning eller på annat sätt, för andra än kommersiella ändamål. Därmed avses särskilt andra ändamål än transport av passagerare eller varor eller för tillhandahållande av tjänster mot ersättning eller för offentliga myndigheters räkning. Det är naturligt att utformningen av beskattningen i lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE) kopplas till hur direktivet gör åtskillnad mellan kommersiellt ändamål och det som benämns privat nöjesflyg. Avgränsningen av den förbrukning som ska beskattas bör således göras med utgångspunkt i energiskattedirektivets definition.

Vid transport av passagerare eller varor eller vid utförandet av en tjänst mot ersättning är det enligt direktivet fråga om kommersiellt ändamål. Även om det inte direkt uttalas i direktivet, bör ersättningen dock vara av en viss storlek för att ändamålet ska anses som kommersiellt. En rent symbolisk ersättning kan inte anses innebära att flygningen har ett kommersiellt ändamål. Kundrabatter eller lockpriser som förekommer inom det reguljära linjeflyget kan dock aldrig innebära att dessa flygningar betraktas som utförda för privat ändamål.

Uppdrag för offentliga myndigheter är enligt direktivet alltid att anse som utförda för kommersiellt ändamål, även om ingen ersättning utgår eller om den ersättning som utgår endast är avsedd att täcka kostnaderna för flygningen. Det är rimligt att kräva att den som påstår att en flygning utförs på uppdrag av en myndighet, kan styrka uppdraget med handlingar från myndigheten.

Förbrukning av flygfotogen i luftfartyg för privat ändamål bör det således vara fråga om när ägaren eller den som nyttjar luftfartyget vid en flygning använder det uteslutande för ett privat syfte och alltså inte utför tjänster, varu- eller persontransport mot ersättning eller utför ett uppdrag åt en myndighet.

I samband med införandet av den tidigare beskattningen av flygbränsle som förbrukas för privat ändamål gavs det i propositionen exempel på ett antal ändamål som inte ansågs privata, dvs. ändamål där skattefriheten alltså skulle behållas (prop. 1983/84:28, s. 35). Denna uppräkning bör i allt väsentligt fortfarande kunna tjäna som vägledning för vad som ska anses som kommersiella ändamål. I den kategori som även fortsättningsvis kan förbruka skattefritt bränsle på grund av att det är fråga om kommersiellt ändamål ingår t.ex. taxiflyg och annan persontransport, jordbruksflyg, flygfotografering, reklamflyg, bogsering av segelflygplan och andra uppdrag som utförs mot ersättning. Även flygningar som görs av ett företag med eget luftfartyg och som avser transporter i den egna verksamheten bör anses vara för kommersiellt ändamål. Förbrukning av bränsle under flygning som görs av myndigheter eller andra offentliga organ eller på uppdrag av myndigheter ska anses vara för kommersiellt ändamål. I huvudsak alla offentliga civila flyginsatser såsom ambulanshelikopterverksamhet, sjöräddning, polisflyg, kustbevakning osv. sker med flygfotogen och kommer därför inte att beskattas.

I praktiken kommer troligtvis inte några gränsdragningsproblem av betydelse att uppstå eftersom den privata flygningen där flygfotogen används får betecknas som försumbar. Den flygning som sker för privat bruk sker i stort sett uteslutande med flygbensin.

Några ändringar av reglerna för den administrativa hanteringen av beskattningen av flygfotogen bedöms inte uppkomma när den privata förbrukningen nu ska beskattas. Den som förbrukar flygfotogen kommer alltså även fortsättningsvis att kunna köpa bränslet skattefritt om det tankas direkt in luftfartyget, se 7 kap. 1 § första stycket 6 LSE. Alternativt kan förbrukaren vara skattebefriad förbrukare enligt reglerna i 8 kap. LSE och av den anledningen ha möjlighet att köpa bränslet skattefritt, jfr 7 kap. 1 § första stycket 5. Som redan framhållits får förbrukningen av flygfotogen för privat ändamål betecknas som försumbar. Om bränslet trots allt används för sådant ändamål och har köpts in skattefritt är förvärvaren av bränslet skattskyldig för denna förbrukning enligt 4 kap. 1 § 7 LSE.

Förslaget föranleder ändringar i 6 a kap. 1 § 5 LSE.

4.3 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser samt lagerskatt

Förslag: Reglerna om beskattningen av flygbensin m.fl. flygbränslen oavsett ändamål samt av flygfotogen som används för privat ändamål ska träda i kraft den 1 juli 2008.

En särskild lagerskatt införs för andra flygbränslen än flygfotogen som finns i lager vid ikraftträdandet.

Skälen för förslaget: Det nuvarande undantaget för flygbränsle som förbrukas för privat ändamål saknar stöd i EG-rätten. Förslaget bör därför träda i kraft så snart som möjligt, vilket bör vara den 1 juli 2008. De nya reglerna bör också tillämpas från denna tidpunkt.

Med hänsyn till att det kan finnas betydande kvantiteter av obeskattat flygbränsle i lager hos vissa förbrukare och då det inte finns några skäl för att dessa ska bli obeskattade, bör en särskild lagerskatt tas ut samtidigt som den föreslagna beskattningen av flygbränsle träder i kraft. Lagerskatten ska dock inte gälla för flygfotogen. Den bör inte heller omfatta flygbränsle som är avsett att användas i luftfartygsmotorer i provbädd eller i liknande anordning.

Lagerskatten bör omfatta dem som köpt in flygbensin skattefritt med stöd av 6 a kap. 1 § 5 lagen (1994:1776) om skatt på energi, dvs. dem som tankat in flygbränsle direkt in i luftfartyget och skattebefriade förbrukare som har ett lager av flygbränsle. Upplagshavarna kommer inte att omfattas av lagerskatten eftersom dessa inte köper in skattebefriat bränsle med stöd av nämnda bestämmelse. Systemet med godkända upplagshavare är nämligen utformat med tanke på att dessa ska ha en generell rätt att lagra alla typer av bränslen som deras godkännande omfattar utan beskattningskonsekvenser. Först när bränslet lämnar deras skatteupplag uppkommer sådana konsekvenser.

Praktiska skäl talar för en volymmässig gräns för hur stort lagret måste vara för att skyldighet att betala lagerskatt ska inträda. Denna gräns bör lämpligen vara 1 000 liter.

En lagerskatt bör alltså tas ut och då med de belopp som gäller för respektive bränsle den 1 juli 2008. De skattskyldiga, alltså de som lagrar

bränslet, bör få en rimlig tid efter ikraftträdandet att redovisa och betala lagerskatten. Det föreslås därför att de skattskyldiga ska lämna deklaration till beskattningsmyndigheten senast den 26 augusti 2008, vilket också är den dag då skatten ska vara betald. Skatten ska redovisas i en sådan särskild skattedeklaration som avses i 10 kap. 32 a § första stycket skattebetalningslagen (1997:483, SBL). I övrigt behövs hänvisning till SBL:s regler i tillämpliga delar. Detta gäller bestämmelserna om skyldighet att lämna deklaration i 10 kap., beskattningsbeslut i 11 kap., ansvar för skatt i 12 kap., befrielse från betalningsskyldighet i 13 kap., utredning i skatteärenden i 14 kap., skattetillägg och förseningsavgift i 15 kap., inbetalning av skatt i 16 kap., anstånd med inbetalning av skatt i 17 kap., återbetalning av skatt i 18 kap., ränta i 19 kap., indrivning i 20 kap., omprövning i 21 kap. samt överklagande i 22 kap. Även de övriga bestämmelserna i 23 kap. SBL ska tillämpas i fråga om lagerskatt. Eftersom en hänvisning görs till kapitel 16 i SBL innebär detta att skatten, som tidigare nämnts, senast ska betalas in samma dag som deklarationen ska ha inkommit till beskattningsmyndigheten, dvs. den 26 augusti 2008, se 16 kap. 4 § 3 stycket SBL som bl.a. hänvisar till 10 kap. 32 a § SBL.

5 Offentligfinansiella och andra effekter

5.1 Lagstiftningens konsekvenser

Det flygbränsle som kommer att beskattas rör sig nästan uteslutande om flygbensin. Den totala förbrukningen av flygbensin i Sverige, för såväl kommersiellt som privat ändamål, uppgick 2006 till 4,3 miljoner liter. Av denna förbrukning uppskattas enbart 0,5 miljoner liter avse förbrukning för privat ändamål.

Hur förbrukningen av flygbensin kommer att förändras vid ett införande av en skatt är osäkert. Det är troligt att priserna för utnyttjande av flygplan i flygklubbar kommer att gå upp. Att flygbensinen inte längre kommer att vara skattefri innebär också att förutsättningarna för dem som godkänts som skattebefriade förbrukare för sådant bränsle ändras. Godkännandet gäller nämligen endast bränsle som är befriat från skatt enligt reglerna i 6 a kap. 1 § LSE. Eftersom flygbensin m.fl. bränslen inte längre kommer att vara skattebefriade, faller alltså den möjligheten. Det saknas därmed skäl för dessa att vara kvar i systemet med godkända skattebefriade förbrukare.

Med anledning av att skatt nu ska betalas på flygbränsle kan det antas att antalet flygtimmar kommer att minska något. Därmed kommer även flygklubbarnas efterfrågan på flygbränsle att minska. Huruvida en lägre omsättning av flygbränsle kommer att medföra några effekter på det svenska nätet av flygplatser, på sysselsättningen eller för flygutbildning och flygsäkerhet i stort går inte att med säkerhet säga, men effekterna på dessa områden bedöms ändå som marginella.

Med hänsyn till att antalet flygtimmar beräknas minska något, bör införandet av skatten även medföra positiva effekter för miljön. Även det faktum att skatt tas ut med olika belopp beroende på vilken miljöklass

bränslet tillhör, bör påverka utsläppen. Flygbensinen finns i en blyad och en oblyad variant där den oblyade faller in under miljöklass 2 och den blyade inte uppnår kraven på miljöklassning utan behandlas som ”annan bensin”. Skillnaden i beskattning mellan dessa två kategorier är i dag 70 öre per liter. Skillnaden i skatteuttag kan medföra att den miljömässigt bättre, oblyade flygbensinen kommer att ta marknadsandelar från den blyade, i vart fall till den del detta är tekniskt möjligt. Luftfartens totala utsläpp bör därför minska något, även om förändringen totalt sett bedöms vara marginell.

5.2 Offentligfinansiella effekter

Statens ökning av skatteintäkterna med anledning av att skattebefrielsen upphör kan beräknas till ca 19 miljoner kronor netto på helårsbasis för 2008. Beräkningen bygger på den mängd förbrukat bränsle som angivits ovan under 5.1 och att cirka 10 % av den totala mängden flygbensin utgörs av oblyad bensin. Hänsyn har således inte tagits till eventuella förändringar i förbrukad volym som den föreslagna skatten kan leda till.

Det eventuellt tillkommande merarbetet för Skatteverket får rymmas inom befintliga anslag.

För de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms förslaget inte ha någon egentlig påverkan.

6 Författningskommentarer

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

6 a kap.

1 §

Ändringen i *punkt 5 a* innebär att skattebefrielsen upphävs för alla andra bränslen än flygfotogen när luftfartyget används för kommersiella ändamål.

Ändringen i *punkt 5 b* innebär att skattebefrielsen för bränsle som förbrukas vid användning av luftfartyg för privat ändamål upphävs. Ändringarna kommenteras i avsnitt 4.1 och 4.2.

6.2 Förslaget till lag om lagerskatt på flygbränsle

1 §

I den inledande paragrafen anges vem som är skyldig att betala lagerskatt till staten. Paragrafen avhandlas i avsnitt 4.3.

2 §

Paragrafens *första stycke* anger att lagerskatt ska tas ut för andra flygbränslen än flygfotogen. Bränslet ska ha köpts in befriat från skatt

före den 1 juli 2008 med stöd av 6 a kap. 1 § 5 lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE) i den då gällande lydelsen. De bränslen som omfattas av beskattningen är till största delen flygbensin (KN-nr 2710 11 31), men även diesel (KN-nr 2710 19 41–2710 19 49) och gasol (KN-nr 2711 12 11–2711 19 00) om de köpts in skattefritt med stöd av nämnda bestämmelse i LSE.

Enligt *andra stycket* omfattas inte flygbränsle som är avsett att användas i luftfartygsmotorer i provbädd eller i liknande anordning av lagerskatten.

I *tredje stycket* anges att lagerskatt endast tas ut för den del av bränslet som överstiger 1 000 liter. Om den lagrade volymen uppgår till mer än 1 000 liter tas alltså skatt ut för den delen. Det är de skattesatser som gäller den 1 juli 2008 som bestämmer skattesatsen för lagerskatten, se kommentaren till 3 §. Paragrafen avhandlas i avsnitt 4.3.

3 §

Paragrafen anger att lagerskatten tas ut med de belopp som gäller för respektive bränsle enligt 2 kap. 1 § första stycket 1, 2, 3 b och 4 a LSE. Det är de skattesatser i LSE som gäller vid lagens ikraftträdande, dvs. den 1 juli 2008, som bestämmer skattesatserna för lagerskatten. Paragrafen avhandlas i avsnitt 4.3.

4 §

Beskattningsförfarandet regleras i paragrafen. Av *första stycket* framgår att skatten ska redovisas genom att den skattskyldige lämnar en deklaration.

Lagerskatten ska enligt *andra stycket* redovisas i en sådan särskild skattedeklaration som avses i 10 kap. 32 a § första stycket skattebetalningslagen (1997:483) och ska ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast den 26 augusti 2008.

Tredje stycket hänvisar till särskilt utpekade kapitel i skattebetalningslagen som i övrigt ska gälla i tillämpliga delar. Paragrafen avhandlas i avsnitt 4.3.