

Skatteverkets ställningstaganden

Förbrukning av bränsle i luftfartyg vid utbildning

Datum: 2008-12-19

Område: Punktskatt

Dnr/målnr/löpnr:

131 782934-08/111

1 Sammanfattning

Skatteverket anser att följande gäller vid tillämpningen av 6 a kap. 1 § 5 a respektive 9 kap. 3 § 4 lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE.

Om ett företag förbrukar bränsle i ett luftfartyg och luftfartyget används av företaget för en anställds flygutbildning/flygträning då sker förbrukningen för annat än privat ändamål om utbildningen/träningen är avsedd att användas i företagets verksamhet.

Om en frivillig försvarsorganisation (organisation som omfattas av förordningen [1994:524] om frivillig försvarsverksamhet) förbrukar bränsle i ett luftfartyg och luftfartyget används av organisationen för flygutbildning/flygträning av kontrakterad personal då sker förbrukningen för annat än privat ändamål när utbildningen/träningen är avsedd att nyttiggöras i organisationens verksamhet.

När en pilot använder ett luftfartyg vid flygutbildning/flygträning och själv bekostar bränslet sker förbrukningen för privat ändamål. Motsvarande gäller för förbrukning i luftfartyg vid flygning för att uppnå viss flygtid för att bibehålla flygcertifikat eller motsvarande. Det har ingen betydelse för bedömningen om utbildningen eller flygningen är nödvändig för att en pilot ska kunna bli aktuell för myndighetsuppdrag eller andra uppdrag. Det saknar även betydelse om bränslet bekostas av piloten via eget bränsleinköp eller indirekt via hyreskostnaden för ett luftfartyg. Om bränslet ingår som en del av priset vid köp av utbildning anses piloten inte bekosta bränslet.

2 Bakgrund och frågeställning

Fråga har ställts om förbrukning av bränsle i nedanstående situationer ska anses ske för annat än privat ändamål vilket är en förutsättning för att skattebefrielse eller återbetalning ska kunna medges enligt 6 a kap. 1 § 5 a respektive 9 kap. 3 § 4 LSE;

- förbrukning av bränsle i luftfartyg när luftfartyget används av ett företag vid flygträning/flygutbildning av anställda,
- förbrukning av bränsle i luftfartyg när luftfartyget används av en frivillig försvarsorganisation vid flygutbildning av kontrakterad personal,

- förbrukning av bränsle i luftfartyg när luftfartyget används för sådan flygträning som är nödvändig för att en pilot ska vara aktuell för vissa myndighetsuppdrag, då bränslet bekostas av piloten själv, antingen via eget bränsleinköp eller indirekt via hyreskostnaden för planet,
- förbrukning av bränsle i luftfartyg när luftfartyget används för att uppnå flygtid för bibehållande av certifikat eller motsvarande, då bränslet bekostas av piloten själv, antingen via eget bränsleinköp eller indirekt via hyreskostnaden för planet.

3 Gällande rätt m.m.

Av 6 a kap. 1 § 5 a LSE följer att befrielse medges från svavel-, koldioxid- och energiskatt på flygfotogen (KN-nr 2710 19 21) som förbrukas i luftfartyg när luftfartyget inte används för privat ändamål.

Av 9 kap. 3 § 4 LSE framgår att beskattningsmyndigheten efter ansökan medger återbetalning av skatten på bränsle om någon har förbrukat annat bränsle än flygfotogen (KN-nr 2710 19 21), dock inte annan bensin än flygbensin (KN-nr 2710 11 31), i luftfartyg, när luftfartyget inte använts för privat ändamål.

I prop. 2007/08:122, s. 14-16 uttalas bland annat följande om förbrukning för privat ändamål.

"I artikel 14. 1 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 annan luftfart än privat nöjesflyg, dvs. kommersiell luftfart, 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 skulle behållas (prop. 1983/84:28, s. 35). Denna uppräkningslista bör i allt väsentligt fortfarande kunna tjäna som vägledning för vad som ska anses som kommersiellt ändamål. I den kategori som även fortsättningsvis kan förbruka skattefritt bränsle på grund av att det är fråga om kommersiellt ändamål ingår t.ex. taxifyg 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. Det kan röra sig om t.ex. målflygning, skogsbrandsbevakning, skolflyg, räddningstjänst, trafikövervakning eller uppdrag som utförs av Frivilliga Flygkåren. Beträffande skolflyg bör tilläggas att flygning som utförs av annan än myndighet eller offentligt organ ska betraktas som flygning för kommersiellt ändamål i de fall den innebär tillhandahållande av utbildning mot ersättning. När en privatflygare betalar ersättning till en flygklubb för att flyga ett plan för privat ändamål är denna flygning att anse som privat."

4 Skatteverkets bedömning

Skattebefrielse enligt 6 a kap. 1 § 5 a LSE och återbetalning enligt 9 kap. 3 § 4 LSE är avgränsade till vissa bränslen. Skatteverkets bedömning omfattar förbrukning av sådant bränsle som framgår av dessa bestämmelser.

Enligt 6 a kap. 1 § 5 a och 9 kap. 3 § 4 LSE är en förutsättning för att befrielse respektive återbetalning ska medges att bränslet förbrukats när luftfartyget använts för annat än privat ändamål.

I prop. 2007/08:122 uttalas att flygningar som görs av ett företag med eget luftfartyg och som avser transporter i den egna verksamheten bör anses vara för kommersiellt ändamål. Enligt Skatteverkets uppfattning bör motsvarande gälla även avseende utbildning.

Skatteverket anser således att om ett företag förbrukar bränsle i ett luftfartyg och luftfartyget används av företaget för en anställds flygutbildning/flygträning sker förbrukningen för annat än privat ändamål om utbildningen/träningen är avsedd att användas i företagets verksamhet. Skatteverket anser att en frivillig försvarsorganisation i detta avseende kan jämföras med ett företag. En sådan organisations förbrukning av bränsle i ett luftfartyg när luftfartyget används av organisationen för flygutbildning/flygträning av kontrakterad personal anses därmed ske för annat än privat ändamål om utbildningen/träningen är avsedd att användas i organisationens verksamhet.

I prop. 2007/08:122 uttalas beträffande skolflyg att flygning som utförs av annan än myndighet eller offentligt organ ska betraktas som flygning för kommersiellt ändamål **i de fall** den innebär tillhandahållande av utbildning mot ersättning.

Skatteverket anser således att i de fall en pilot använder ett luftfartyg vid flygutbildning/flygträning och själv bekostar bränslet sker förbrukningen av bränslet för privat ändamål. Skatteverket anser att motsvarande gäller för förbrukning i luftfartyg vid flygning för att uppnå viss flygtid för att bibehålla flygcertifikat eller motsvarande. Enligt Skatteverkets uppfattning har det ingen betydelse

för bedömningen om utbildningen eller flygningen är nödvändig för att en pilot ska kunna bli aktuell för myndighetsuppdrag eller andra uppdrag. Det saknar även betydelse om bränslet bekostas av piloten via eget bränsleinköp eller indirekt via hyreskostnaden för ett luftfartyg. Om bränslet ingår som en del av priset vid köp av utbildning anses piloten inte bekosta bränslet.