

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Upplagshavare för flygfotogen på flygplats samt
kompletterande bestämmelser om skattefrihet för
biogas

Maj 2010

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning.....	3
2	Lagförslag.....	4
2.1	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.....	4
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt.....	6
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.....	7
3	Bakgrund till ärendet.....	8
4	Upplagshavare för flygfotogen på flygplats.....	8
4.1	Nuvarande regler om beskattning av flygfotogen.....	8
4.1.1	Förbrukning i luftfartyg som används för kommersiellt ändamål.....	8
4.1.2	Genomslag för skattefriheten.....	9
4.2	Försäljning av flygfotogen utan skatt på vissa flygplatser.....	11
4.2.1	Behovet av förbättrat genomslag för skattefriheten.....	11
4.2.2	Upplagshavare för återförsäljning av flygfotogen på flygplats.....	12
4.2.3	Förtydligande av bestämmelsen om återbetalning av skatt.....	14
5	Hantering av obeskattad biogas i vissa fall.....	15
5.1	Förfarandet vid beskattning av biogas.....	15
5.2	Skattskyldighetens inträde beror av biogasens fysiska form.....	17
5.3	Skattefrihet för biogas oberoende av fysisk form.....	18
6	Offentligfinansiella och andra effekter.....	20
6.1	Hantering av flygfotogen på flygplats.....	20
6.2	Skattefrihet för biogas i vissa fall.....	21
7	Författningskommentar.....	22
7.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.....	22
7.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt.....	24
7.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.....	24

1 Sammanfattning

Avsaknaden av godkända upplagshavare på mindre flygplatser innebär att föreskriven skattefrihet för flygfotogen i vissa fall inte får fullt genomslag och att de mindre flygplatserna tappar i konkurrenskraft. I promemorian föreslås mot denna bakgrund att den som avser att i yrkesmässig verksamhet på flygplats lagra flygfotogen som flyttats enligt uppskovsförfarandet, för försäljning till annan förbrukning i luftfartyg än för privat ändamål, får godkännas som upplagshavare utan att något krav på viss minsta lagerkapacitet föreskrivs.

Ett förtydligade av bestämmelserna om återbetalning av skatt vid förbrukning av bränsle för skattefritt ändamål föreslås också. Motsvarande förtydligade föreslås även beträffande alkoholvaror.

Vidare föreslås att skattskyldighet för biogas inte ska inträda när gasen vid hantering av en godkänd aktör övergår från vätskeform till gasform eller omvänt. Det under förutsättning att biogasen, när den övergår i vätskeform, befinner sig i ett skatteupplag och, när den övergår i gasform, hanteras av en godkänd lagerhållare. Detta för att bibehålla skattefrihet för biogas oavsett gasens fysiska form, så länge biogasen hanteras av en aktör som är godkänd att hantera obeskattad biogas.

Förslagen föranleder ändringar i lagen (1994:1776) om skatt på energi och i lagen (1994:1564) om alkoholskatt, vilka föreslås träda i kraft den 1 januari 2011.

2 Lagförslag

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1776) om skatt på energi dels att 4 kap. 3 §, 6 kap. 7 § och 9 kap. 2 § ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 5 kap. 4 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

3 §¹

Som upplagshavare får godkännas den som i yrkesmässig verksamhet i Sverige avser att

1. tillverka eller bearbeta bränslen, *eller*
2. i större omfattning hålla bränslen i lager.

1. tillverka eller bearbeta bränslen,

2. på flygplats lagra flygfotogen (KN-nr 2710 19 21) som flyttats enligt ett uppskovsförfarande, för försäljning till förbrukning i luftfartyg när luftfartyget inte används för privat ändamål, *eller*

3. i större omfattning hålla bränslen i lager.

För godkännande enligt första stycket krävs att den som ansöker om att bli upplagshavare

1. är lämplig som upplagshavare med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt, och

2. disponerar över ett utrymme beläget i Sverige som kan godkännas som skatteupplag.

Upplagshavares hantering av skattepliktigt bränsle ska, för att omfattas av ett uppskovsförfarande, äga rum i godkänt skatteupplag.

Den som godkänns som upplagshavare ska samtidigt godkännas som registrerad avsändare.

5 kap.

4 a §²

Skattskyldighet inträder inte när biogas i gasform genom bearbetning övergår i vätskeform, om biogasen då befinner sig i ett skatteupplag. Skattskyldighet inträder inte heller för biogas i vätskeform när gasen genom bearbetning övergår i gasform, om bio-

¹ Senaste lydelse 2009:1493.

gasen då hanteras av en lagerhållare.

6 kap.

7 §³

Vid flyttning av bränsle till mottagare som avses i 3 a kap. 2 § *andra* stycket 1 d, ska bränslet åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för bränslet i det andra EG-landet.

Vid flyttning av bränsle till mottagare som avses i 3 a kap. 2 § *första* stycket 1 d, ska bränslet åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för bränslet i det andra EG-landet.

9 kap.

2 §⁴

Om någon *som inte är skattskyldig eller skattebefriad förbrukare* har förbrukat bränsle på ett sådant sätt som ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap. medger *beskattningsmyndigheten* efter ansökan återbetalning av skatten på bränslet.

Om någon har förbrukat bränsle på ett sådant sätt som ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap. utan att *skattebefrielsen tillgodoförs enligt 7 kap. 1 § första stycket 4 eller 8 kap. 1 §* medger *Skatteverket* efter ansökan återbetalning av skatten på bränslet.

Har beslut om preliminär skattesats meddelats enligt 9 kap. 9 b § får återbetalning enligt första stycket medges enligt den lägre koldioxidskattesats eller, beträffande råttallolja, energiskattesats som följer av beslutet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

² Tidigare 4 a § upphävd genom 2009:1494.

³ Senaste lydelse 2009:1493.

⁴ Senaste lydelse 2001:518.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt

Häri genom föreskrivs att 30 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

30 §¹

Om skattepliktiga varor *använts* för ändamål som avses i 32 § första stycket 4 *av någon som inte är upplagshavare eller skattebefriad förbrukare kan återbetalning av skatten ske efter skriftlig ansökan hos Skatteverket.*

Om *någon har använt* skattepliktiga varor för ändamål som avses i 32 § första stycket 4 *utan att skattebefrielsen tillgodoförs enligt nämnda bestämmelse eller 31 e § medger Skatteverket efter ansökan återbetalning av skatten på varorna.*

Ansökan enligt första stycket ska omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till Skatteverket inom tre år efter kvartalets utgång. Återbetalning medges inte för skattebelopp som för kalenderkvartalet understiger 1 500 kronor. Ansökan ska åtföljas av dokumentation som styrker användningen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

¹ Senaste lydelse 2009:1503.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 2 § lagen (1994:1776) om skatt på energi i stället för dess lydelse enligt lagen (2009:1497) om ändring i nämnda lag ska ha följande lydelse.

Lydelse enligt SFS 2009:1497

Föreslagen lydelse

9 kap.

2 §

Om någon *som inte är skattskyldig eller skattebefriad förbrukare* har förbrukat bränsle på ett sådant sätt som ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap. medger *beskattningsmyndigheten* efter ansökan återbetalning av skatten på bränslet.

Om någon har förbrukat bränsle på ett sådant sätt som ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap. utan att *skattebefrielsen tillgodoförs enligt 7 kap. 1 § första stycket 4 eller 8 kap. 1 §* medger *Skatteverket* efter ansökan återbetalning av skatten på bränslet.

3 Bakgrund till ärendet

I promemorian behandlas möjligheten att tillhandahålla flygfotogen skattefritt på mindre flygplatser. Svenska Petroleum Institutet (SPI) och Svenska Kommunförbundet (numera Sveriges Kommuner och landsting, SKL) har i skrivelser till Finansdepartementet uppmärksammat att systemet med skattebefriade förbrukare som infördes under 2001 innebär problem för flygbolag som tankar på mindre, ofta kommunala, flygplatser där bränslehanteringen inte ombesörjs av upplagshavare (Fi2001/4584 och Fi2002/577). Den nuvarande ordningen leder enligt SPI och SKL till att flygfotogen inte kan tillhandahållas skattefritt på dessa flygplatser. SPI och SKL förordar att lagen (1994:1776) om skatt på energi ändras och att det görs möjligt för den som återförsäljer flygfotogen på flygplats att godkännas som upplagshavare. Skrivelserna omfattade inledningsvis även flygbensin. Till följd av ändrade beskattnings- och förfaranderegler för flygbensin har dock frågan om hanteringen av flygbensin förfallit (se prop. 2007/08:122, s. 19).

Vidare behandlas i promemorian en fråga om skattefrihet för biogas i vissa fall. För biogas gäller olika förfaranderegler beroende på om gasen är i vätskeform eller i gasform. I vätskeform omfattas biogas av det EU-harmoniserade systemet med punktskatteuppskov, vilket biogas i gasform inte gör. I gasform omfattas biogasen i stället av nationella förfaranderegler för lagerhållare. Skattskyldighet för biogas kommer därmed fr.o.m. den 1 januari 2011 att i vissa fall inträda enbart som en följd av att gasen ändrar fysisk form, vilket är otillfredsställande (prop. 2009/10:41, bet. 2009/10:SkU21, rskr. 2009/10:122).

4 Upplagshavare för flygfotogen på flygplats

4.1 Nuvarande regler om beskattning av flygfotogen

4.1.1 Förbrukning i luftfartyg som används för kommersiellt ändamål

Chicagokonventionen den 7 december 1944 angående internationell civil luftfart förbjuder beskattning av flygbränsle som medförs ombord på luftfartyg vid internationell civil luftfart. Beskattning av flygbränsle för internationell luftfart förbjuds även i en mängd bilaterala luftfartsavtal och enligt den internationella luftfartsorganisationens ICAO:s policy.

I energiskattedirektivet (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, Celex 32003L0096) ges ramarna för medlemsstaternas möjligheter att beskatta flygbränsle. Enligt artikel 14.1.b i energiskattedirektivet ska medlemsstaterna skattebefria energiprodukter som levereras för användning som flygbränsle för annan luftfart än privat nöjesflyg. Både flygfotogen (KN-nummer 2710 19 21) och flygbensin (KN-nummer 2710 11 31) omfattas av begreppet energiprodukt i artikel 2 i energiskattedirektivet.

Privat nöjesflyg definieras i energiskattedirektivet som 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 och särskilt andra ändamål än transport av passagerare eller varor eller för tillhandahållande av tjänster mot ersättning eller för offentliga myndigheters räkning (artikel 14.1.b andra stycket i energiskattedirektivet).

Medlemsstaterna får begränsa skattefriheten till att enbart gälla leveranser av flygfotogen (artikel 14.1.b tredje stycket i energiskattedirektivet). Beskattning är vidare i viss mån möjligt för nationell luftfart samt för kommersiell luftfart mellan medlemsstaterna, om bilateralt avtal ingåtts om detta (artikel 14.2 energiskattedirektivet).

Både flygfotogen och flygbensin är enligt de svenska bestämmelserna skattefritt vid förbrukning i luftfartyg som används för kommersiellt ändamål (6 a kap. 1 § 5 respektive 9 kap. 3 § lagen [1994:1776] om skatt på energi). Däremot beskattas sedan den 1 juli 2008 flygbränsle som förbrukas i luftfartyg vid användning för privat ändamål (prop. 2007/08:122, bet. 2007/08:SkU28, rskr. 2007/08:164).

4.1.2 Genomslag för skattefriheten

Flygfotogen hör till de bränslen som omfattas av det gemenskapsrättsliga systemet med uppskov för punktskatten, det s.k. uppskovsförfarandet. Uppskovsförfarandet regleras sedan den 1 januari 2010 i punktskattedirektivet (rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG, EUT L 9, 14.1.2009, s. 12, Celex 32008L0118). Uppskovsförfarandet är en ordning där skatten på vissa punktskattepliktiga varor och bränslen ska tas ut i det land där varan eller bränslet förbrukas i konsumentledet med konsumtionslandets skattesats. Skatten tillfaller konsumtionslandet. De gemenskapsrättsliga reglerna om ett uppskovsförfarande för punktskatt infördes redan 1992 genom cirkulationsdirektivet (rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, EGT nr L 76, 23.3.1992, s. 1, Celex 31992L0012). Cirkulationsdirektivet har den 1 april 2010 ersatts av punktskattedirektivet (prop. 2009/10:40, bet. 2009/10:SkU18, rskr. 2009/10:121). Uppskovsförfarandet är med avseende på bränslen genomfört i lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE.

Genom uppskovsförfarandet åstadkoms att bränsle, oavsett att det i och för sig är skattepliktigt, kan tillverkas, bearbetas, förvaras och flyttas mellan medlemsstaterna utan att det medför några beskattningskonsekvenser. I huvudsak sker hanteringen inom ramen för ett system med skatteupplag, som förestås av godkända upplagshavare.

I artikel 4.1 i punktskattedirektivet anges att en godkänd upplagshavare är en fysisk eller juridisk person som av en medlemsstats behöriga myndigheter fått tillstånd att i sin affärsverksamhet bl.a. tillverka, bearbeta eller förvara punktskattepliktiga varor (anm. med varor avses i punktskattedirektivet även bränsle) i ett skatteupplag. Artikeln är genomförd i LSE och där föreskrivs att den som i yrkesmässig verksamhet i

Sverige avser att tillverka eller bearbeta bränslen, eller i större omfattning hålla bränslen i lager får godkännas som upplagshavare (4 kap. 3 § LSE). För godkännande som upplagshavare krävs dessutom att sökanden med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig att verka som upplagshavare och att sökanden disponerar över ett utrymme beläget i Sverige som kan godkännas som skatteupplag. Innebörden av begreppet ”i större omfattning” specificeras genom verkställighetsföreskrifter till minst 500 kubikmeter (12 § förordningen 2010:178 om skatt på energi).

Bränslet omfattas av skatteuppskov så länge det finns i ett skatteupplag, flyttas mellan två skatteupplag eller annars flyttas enligt uppskovsförfarandet (3 a kap. 2 § LSE). När bränslet avviker från uppskovsförfarandet omfattas det inte längre av skatteuppskov och skattskyldigheten inträder. För upplagshavare inträder skattskyldighet således bl.a. när bränsle tas ut från ett skatteupplag utan att flyttas enligt uppskovsförfarandet (5 kap. 1 § 1 a LSE).

När det gäller flygfotogen, som ska vara befriat från punktskatt vid förbrukning i luftfartyg som används för kommersiellt ändamål, säkerställs skattefriheten således genom uppskovsförfarandet när flygfotogen hanteras av upplagshavare i eller, vid flyttning, mellan skatteupplag. Av reglerna om skatteavdrag i LSE följer vidare att en upplagshavare, såvitt nu är av intresse, får göra avdrag för skatten på flygfotogen om fotogenen tas emot av en godkänd skattebefriad förbrukare i enlighet med dennes godkännande (7 kap. 1 § 5 LSE) eller om flygfotogen tagits emot för förbrukning i luftfartyg (7 kap. 1 § 6 LSE). Avdrag för skatten på flygfotogen förutsätter att upplagshavaren kan visa att fotogenen tagits emot av en skattebefriad förbrukare respektive tankats in i luftfartyget. Upplagshavarens avdragsrätt medför att det i de här fallen är möjligt att tanka obeskattad flygfotogen.

Som ett nationellt komplement till uppskovsförfarandet finns dessutom ett system med skattebefriade förbrukare. Genom systemet med skattebefriade förbrukare förenklas beskattningsförfarandet vid förbrukning av bränslen som under vissa förutsättningar ska vara befriade från punktskatt (eller, vilket inte är aktuellt i detta ärende, ska ha en reducerad skattesats).

Skattebefriad förbrukare är en fysisk eller juridisk person som erhållit ett godkännande att förbruka helt eller delvis skattebefriat bränsle för vissa ändamål (8 kap. 1 § LSE). Det innebär att den skattebefriade förbrukaren kan ta emot bränsle utan skatt, eller med nedsatt skatt, när bränslet ska förbrukas för ändamål där skattefrihet föreskrivs för bränslet. För att godkännas som skattebefriad förbrukare krävs att sökanden med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig att godkännas som skattebefriad förbrukare. Som exempel kan nämnas att ett flygbolag kan bli godkänt som skattebefriad förbrukare av flygfotogen som förbrukas i luftfartyg när luftfartyget används för kommersiellt ändamål.

Slutligen erhålls skattefrihet för flygfotogen genom att återbetalning av skatten får medges när flygfotogen förbrukas i luftfartyg för kommersiellt ändamål av någon som inte är skattskyldig eller skattebefriad förbrukare (9 kap. 2 § LSE). I dessa fall får flygfotogen inte tankas obeskattat. Den som köpt fotogenen har således att ligga ute med skatte-

kostnaden till dess återbetalning sker. Återbetalning enligt denna bestämmelse kan begäras även av den som i och för sig är godkänd som skattebefriad förbrukare, men som inte har agerat i denna egenskap när flygfotogenen köpts in med skatt.

4.2 Försäljning av flygfotogen utan skatt på vissa flygplatser

4.2.1 Behovet av förbättrat genomslag för skattefriheten

Som redovisats i föregående avsnitt finns ett system som syftar till att säkerställa skattefriheten vid förbrukning av bränsle för ett skattefritt ändamål, såsom t.ex. förbrukning av flygfotogen i luftfartyg som används för kommersiellt ändamål. Detta system får dock inte avsett genomslag i vissa fall när luftfartyg tankas på en mindre flygplats där flygfotogen inte tillhandahålls av en upplagshavare. De flygplatser som avses finns spridda från Pajala i norr till Kristianstad i söder och har en lagringskapacitet för bränsle mellan ca 10 och 500 kubikmeter. Årsförbrukningen av flygfotogen varierar på en mindre flygplats mellan 15–90 kubikmeter. En upplagshavare som håller bränsle i lager, utan att tillverka eller bearbeta bränsle, ska enligt gällande regler disponera över en lagerkapacitet på minst 500 kubikmeter (12 § förordningen [2010:178] om skatt på energi). De återförsäljare som enbart hanterar bränsleförsörjningen på en mindre flygplats kan därmed i regel inte godkännas som upplagshavare.

När flygfotogen tillhandahålls via en återförsäljare, som inte är en godkänd upplagshavare, är genomslaget för skattefriheten i vissa fall beroende av att den upplagshavare som flyttat (levererat) flygfotogenen till flygplatsen medges avdrag för skatten. När en godkänd skattebefriad förbrukare tankar flygfotogen via en återförsäljare på flygplatsen krävs att den upplagshavare som levererat flygfotogen kan visa att flygfotogen tagits emot av den skattebefriade förbrukaren i enlighet med dennes godkännande för rätt till avdrag för skatten. Detta kan vara förenat med svårigheter för upplagshavaren, varför skattefriheten inte alltid får genomslag. Ett sätt att säkerställa skattefriheten i dessa fall kan vara genom återbetalning i efterhand till den som förbrukat flygfotogenen. Har upplagshavaren inte kunnat medges avdrag bör förbrukaren rimligen anses ha förbrukat bränslet för skattefritt ändamål vid sidan av sitt godkännande som skattebefriad förbrukare. Tillämpningen av bestämmelsen om återbetalning av skatt visavi den som har ett godkännande som skattebefriad förbrukare har dock visats sig vara lite problematisk. Den skattebefriade förbrukaren nödgas dessutom ligga ute med skattekostnaden, vilket inte är tillfredställande i dessa fall och skulle kunna undvikas om flygfotogen kunnat tankas obeskattad på flygplatsen.

Motsvarande svårigheter föreligger för den upplagshavare som levererat flygfotogen att visa att flygfotogenen tagits emot för förbrukning i ett luftfartyg. I dessa fall ska upplagshavaren visa att fotogenen tankats i luftfartyget för att avdrag ska medges. I dessa fall kan skattefriheten åstadkommas genom att flygbolaget i efterhand begär återbetalning av skatten. Flygbolaget har då att ligga ute med skattekostnaden, vilket

det inte behövt om obeskattat flygfotogen kunnat tankas från en upplagshavare på flygplatsen.

Eftersom det inte finns godkända upplagshavare på de ifrågavarande mindre flygplatserna får där inte heller lagerhållas obeskattad flygfotogen. För att tillhandahålla flygfotogen på flygplatsen har den som återförsäljer flygfotogen att köpa flygfotogenen beskattat och ligga ute med skattekostnaden trots att fotogenen slutligen kommer att användas i luftfartyg för skattefritt ändamål. Skattekostnaden övervältras sannolikt i regel på förbrukaren i dessa fall men återförsäljaren drabbas ändå av en räntekostnad för kostanden att hålla beskattat bränsle i lager.

Avsaknaden av upplagshavare på de aktuella flygplatserna innebär således att den skattefrihet för flygfotogen som föreskrivs i energiskattedirektivet i vissa fall inte får fullt genomslag. Vidare innebär absensnaden av möjlighet att tillhandahålla flygfotogen skattefritt att de aktuella flygplatserna tappar i konkurrenskraft.

Med förslaget nedan skulle de beskrivna problemen kunna lösas.

4.2.2 Upplagshavare för återförsäljning av flygfotogen på flygplats

Förslag: Den som avser att på flygplats lagra flygfotogen som flyttat enligt ett uppskovsförfarande för försäljning till förbrukning i luftfartyg, när luftfartyget inte används för privat ändamål, får godkännas som upplagshavare utan krav på viss lagerkapacitet. Ändringen träder i kraft den 1 januari 2011.

Skälen för förslaget: Den ovan beskrivna beskattningen av flygfotogen innebär att flygfotogen även om det används i luftfartyg för kommersiellt ändamål i vissa fall slutligen blir belagt med energiskatt och koldioxidskatt. Det är i första hand när en skattebefriad förbrukare tankar flygfotogenen från en aktör som inte är en godkänd upplagshavare, och den upplagshavare som levererat flygfotogen har svårt att styrka sin avdragsrätt, som denna situation kan uppkomma. Men även i de fall där upplagshavaren inte kan visa att flygfotogenen tankats i ett luftfartyg. Förutom att detta innebär en bristande efterlevnad av energiskattedirektivet innebär det att den skattebefriade förbrukare som köper flygfotogen, dvs. i regel flygbolaget, drabbas av en skattekostnad. För de aktörer som medges återbetalning av skatten i efterhand innebär det nuvarande systemet att de nödgas bära skattekostnaden till dess återbetalning sker. I dessa fall säkerställs dock den i energiskattedirektivet föreskrivna skattefriheten för flygfotogenen.

Ytterligare effekter av nämnda ordning är att flygbolagen, i den mån det går, prioriterar att flyga via eller till flygplatser där flygfotogen kan tankas obeskattat. Vidare har den som tillhandahåller flygfotogen på de aktuella flygplatserna endast att lagra beskattat flygfotogen trots att den förbrukning av fotogen som sedan sker i luftfartygen ska vara skattefri. Den som lagrar bränslet på flygplatsen drabbas därmed av en kostnad. Sammantaget innebär systemet konkurrensnackdelar för de mindre flygplatserna. Det är heller inte rimligt att en flygplatsens storlek ska vara avgörande för möjligheten att tillhandahålla flygfotogen skattefritt.

Mot denna bakgrund bör bestämmelserna ändras så att det blir möjligt att tillhandahålla obeskattad flygfotogen även på mindre flygplatser. Ett sätt att göra det är att föreskriva att den som avser att i yrkesmässig verksamhet på flygplats lagra flygfotogen (KN-nr 2710 19 21) som flyttats enligt uppskovsförfarandet får godkännas som upplagshavare även om denne inte lagrar bränsle i större omfattning. En förutsättning för godkännande bör vara att flygfotogenen är avsedd för försäljning för förbrukning i luftfartyg när luftfartyget inte används för privat ändamål, dvs. när luftfartyget används för kommersiellt ändamål. Den som ansöker om godkännande ska vidare disponera över ett utrymme som kan godkännas som skatteupplag för att lagra flygfotogen men utrymmet behöver inte uppgå till viss minsta storlek. Härigenom kommer den som ansvarar för bränslehanteringen på en mindre flygplats att kunna bli godkänd som upplagshavare. Givetvis under förutsättning att sökanden med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig att verka som upplagshavare.

Genom förslaget uppnås konkurrensneutralitet mellan små och stora flygplatser med avseende på möjligheten att tillhandahålla flygfotogen. Bestämmelsen föreslås emellertid utformas generellt. Det innebär att det blir möjligt att godkännas som upplagshavare för försäljning av flygfotogen med liten lagerkapacitet även på större flygplatser.

Nämnas kan att en liknade ordning finns för de som tar emot alkohol- och tobaksvaror för vidare försäljning till näringsidkare (se t.ex. 10 § första stycket 2 lagen (1994:1563) om tobaksskatt). I dessa fall finns inte heller något krav på att det utrymme som godkänns som skatteupplag ska uppgå till en viss minsta storlek. Här är det alltså redan i dag möjligt för andra än tillverkare och större lagerhållare att bli godkända som upplagshavare.

Risken för att förslaget skulle leda till missbruk bedöms som försumbar. Med missbruk avses i detta sammanhang att flygfotogen skulle komma att säljas skattefritt och användas för annan förbrukning än för kommersiell luftfart, t.ex. för privat flyg, drift av motorfordon eller uppvärmning. Flygfotogen används i jetmotorer och i dieselmotorer. De luftfartyg som används vid flygning för privata ändamål är i regel inte konstruerade för att drivas med flygfotogen. Flygfotogen kan vidare inte användas som drivmedel i bensindrivna bilar. Flygfotogen är inte heller lämpligt att använda som uppvärmningsbränsle även om det fungerar i vissa värmepannor, vilka företrädesvis är små och används i fritidshus, husvagnar etc. Noteras bör också att upplagshavarens rätt till avdrag förutsätter att denne kan visa att flygfotogenen antingen tankas direkt in i luftfartyget eller tas emot av en skattebefriad förbrukare.

Förslaget föranleder ändring i 4 kap. 3 § lagen (1994:1776) om skatt på energi. Ändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2011.

4.2.3 Förtydligande av bestämmelsen om återbetalning av skatt

Förslag: Om någon förbrukat bränsle på ett sådant sätt som ger rätt till skattebefrielse utan att tillgodoföras skattebefrielsen enligt reglerna om skatteavdrag eller skattebefriade förbrukare medger Skatteverket efter ansökan återbetalning av skatten på bränslet. Motsvarande förtydliganden föreslås i lagen (1994:1564) om alkoholskatt. Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2011.

Skälen för förslaget: Av 6 a kap. lagen om skatt på energi, förkortad LSE, följer att bränsle som används för vissa ändamål under särskilt angivna förutsättningar ska helt eller delvis befrias från energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt. I vissa fall är skattefriheten absolut och grundad på gemenskapsrättsliga bestämmelser i energiskattedirektivet. Det gäller t.ex. skattefriheten för bränsle som förbrukas i luftfartyg när luftfartyget används för annat än privat ändamål (se artikel 14 i energiskattedirektivet). Enligt LSE kan skattefriheten åstadkommas på olika sätt, genom skatteavdrag (7 kap. 1 § LSE), via bestämmelserna om skattebefriade förbrukare (8 kap. LSE) eller genom återbetalning av erlagd skatt (9 kap. LSE).

Systemet för att säkerställa skattefrihet vid egen förbrukning av beskattat bränsle hänvisar i första hand skattskyldiga till att begära avdrag och skattebefriade förbrukare till att ta emot bränsle utan skatt. Det innebär att dessa aktörerna kommer i åtnjutande av skattefriheten i samband med förbrukningen av bränslet och inte har att ligga ute med skattekostnaden. Det har dock inte varit lagstiftarens avsikt att utesluta dessa aktörer från att begära återbetalning av skatten i efterhand om de hanterat bränsle på ett annat sätt än enligt bestämmelserna om avdrag respektive om skattebefriade förbrukare. Som exempel kan följande nämnas. Om en aktör, som i och för sig är godkänd som skattebefriad förbrukare för flygfotogen som förbrukas i flygplan vid kommersiell användning, av någon anledning ändå tar emot beskattad flygfotogen så anses aktören inte agera inom sitt godkännande och bör medges återbetalning av skatten. Som framgått ovan i avsnitt 4.1.2. har det visat sig att tillämpningen av bestämmelsen i 9 kap. 2 § LSE om återbetalning i detta avseende varit problematisk.

En annan situation är när skattskyldigheten uppstått i samband med import och skatten betalats till Tullverket. Då är bestämmelserna om avdrag i 7 kap. 1 § första stycket 4 inte tillämpliga eftersom förbrukningen av bränslet för ett skattefritt ändamål inte skett när deklarationen ska lämnas, vilket sker i samband med importen. Detta samtidigt som återbetalning i efterhand inte medgetts enligt 9 kap. 2 § LSE eftersom sökanden i dessa fall är skattskyldig för bränslet och därför inte ansetts omfattas av bestämmelsen om återbetalning (jfr dock prop. 2000/01:118, s.141).

Mot denna bakgrund föreslås att bestämmelsen om återbetalning av skatt förtydligas genom att bestämmelsen utformas som en generell rätt till återbetalning om bränsle har förbrukats på ett sådant sätt som ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap. LSE.

Motsvarande bestämmelse i lagen om alkoholskatt, förkortad LAS, bör förtydligas på samma sätt.

Förslaget föranleder ändring i 9 kap. 2 § LSE och 30 § LAS. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2011.

5 Hantering av obeskattad biogas i vissa fall

5.1 Förfarandet vid beskattning av biogas

Regler om beskattning av biogas finns i lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE. Reglerna i LSE är anpassade till bestämmelserna i energiskattedirektivet (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, Celex 32003L0096). Grundregeln i såväl energiskattedirektivet som LSE är att samtliga energiprodukter som används som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning ska beskattas. Av olika skäl kan viss användning av ett bränsle undantas från beskattning, antingen genom tvingande reglering eller genom att medlemsstaterna ges en möjlighet till detta.

Biogas är en energiprodukt enligt energiskattedirektivet och omfattas av bestämmelserna i såväl energiskattedirektivet som i LSE. Energiprodukter definieras genom ett antal tulltaxenummer (KN-nr) där bl.a. biogas inryms.

Biogas är t.o.m. den 31 december 2010 generellt undantaget från energi- och koldioxidskatt (2 kap. 11 § första stycket 1 LSE). Skatt på biogas redovisas därför i dag inte i punktskattedeklaration. Skattebefrielsen sker med stöd av artikel 16 i energiskattedirektivet och har godkänts ur statsstödsynpunkt av Europeiska kommissionen (för utförligare beskrivning av statsstödsfrågan se prop. 2009/10:144, s. 11).

Riksdagen har under hösten 2009 beslutat att undantaget från skatteplikt för biogas ska slopas (bet. 2009/10:SkU21). Bestämmelser om skattepliktens omfattning och skattebelopp (2 kap. LSE), skattebefriade användningsområden (6 a kap. LSE), avdrag (7 kap. LSE), skattebefriade förbrukare (8 kap. LSE) och återbetalning av skatt (9 kap. LSE) kommer därmed att bli applicerbara i tillämpliga delar på biogas. Den generella skattefriheten för biogas kommer fr.o.m. den 1 januari 2011 att åstadkommas genom att den skattskyldige i deklARATIONEN får göra avdrag även för skatten på biogas som den skattskyldige har förbrukat eller sålt som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning (se 7 kap. 4 § i dess lydelse enligt lagen [2009:1495] om ändring i lagen [1994:1776] om skatt på energi [prop. 2009/10:41, bet. 2009/10:SkU21, rskr. 2009/10:122]).

Genom riksdagens antagande av propositionen *Bättre skattemässiga förutsättningar för biogas samt för landansluten el till fartyg i hamn* (prop. 2009/10:144) införs fr.o.m. den 1 januari 2011 en definition av begreppet biogas (bet. 2009/10:SkU34, rskr. 2009/10:256). Av definitionen framgår att biogas är ett vätskeformigt eller gasformigt bränsle som framställts av biomassa och vars energiinnehåll till övervägande del härrör från metan. Med övervägande del avses i detta sammanhang att gasen beräknat på energiinnehåll till mer än hälften ska bestå av metan som fram-

ställt av biomassa. Dock ska även produkten i sin helhet ha framställts av biomassa.

Som framgår av definitionen kan biogas (liksom andra gaser) vara i vätskeform eller i gasform. Biogas omfattas av olika KN-nr beroende av vilken form gasen befinner sig i. Vätskeformig biogas har KN-nr 2711 19 00 och gasformig KN-nr 2711 29 00. I vätskeform är biogas en sådan energiprodukt som omfattas av uppskovsförfarandet (om uppskovsförfarandet se avsnitt 4.1.2.) medan biogas i gasform är en energiprodukt som är undantagen från uppskovsförfarandet (artikel 20.1.d i energiskattedirektivet) och nationella förfaranderegler tillämpas.

Beskattningen av biogas kommer fr.o.m. den 1 januari 2011 att regleras enligt följande. För biogas i vätskeform som omfattas av punktskattedirektivets uppskovsförfarande gäller att skattefriheten säkerställs genom att tillverkning, bearbetning och lagring av godkända upplagshavare sker i skatteupplag utan att skattskyldighet inträder (4 kap. 3 § LSE). Flyttning av biogasen i vätskeform kommer vidare att kunna ske utan att skattskyldighet inträder om gasen flyttas mellan skatteupplag. För att godkännas som upplagshavare krävs att aktören förfogar över ett utrymme som kan godkännas som skatteupplag. Skattskyldighet för biogas i vätskeform som hanteras enligt uppskovsförfarandet kommer att inträda först när biogasen lämnar denna ordning (5 kap. 1 § LSE). Det kommer att ske t.ex. när biogas i vätskeform flyttas från ett skatteupplag till en plats som inte är ett skatteupplag. I regel sker detta inför eller i samband med att biogasen avses att omsättas i konsumentled. Skattefriheten vid omsättning i konsumentled kommer att säkerställas genom den ovan beskrivna rätten till avdrag för skatten på biogas som förbrukats eller sålts som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning.

Biogas i gasform är undantagen från punktskattedirektivets uppskovsförfarande. För hantering och beskattning av biogas i gasform gäller i stället nationella förfarandebestämmelser. Det innebär bl.a. att skattefriheten vid utvinning, tillverkning, bearbetning, lagring och återförsäljning av biogasen kommer att säkerställas genom systemet med godkända lagerhållare (4 kap. 12 § första stycket 1 och 15 § LSE). Även för biogas som omfattas av nationella förfaranderegler kommer skattskyldigheten i princip att inträda när biogasen omsätts i konsumentled eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning (5 kap. 3 § 3 a LSE). Genom den ovan beskrivna avdragsregeln kommer skattefriheten fr.o.m. den 1 januari 2011 att säkerställas även i dessa fall.

Enligt LSE kommer skattskyldighet för biogas i vätskeform som hanteras inom uppskovsförfarandet även att inträda när bränslet tas i anspråk på skatteupplaget eller lagerbrist uppkommer samt när godkännandet av skatteupplaget återkallas (5 kap. 1 § 1 c och d LSE). På motsvarande sätt kommer skattskyldighet för biogas i gasform som hanteras av en lagerhållare att inträda när biogas tas i anspråk för annat ändamål än försäljning eller aktören upphör att vara lagerhållare (5 kap. 3 § 3 LSE). Även i dessa fall är rätten till avdrag för upplagshavaren respektive lagerhållaren avhängig av om biogasen förbrukas eller säljs som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning.

Med avdrag för skatten införs en bruttoredovisning av biogas som används för skattefritt ändamål. Det innebär att regeringen kan få underlag för att ta fram de uppgifter om skattefria volymer som erfordras för att

genomföra den statsstöds kontroll vi åtagit oss att göra (se prop. 2009/10:41, s. 164). Med bruttoredovisning avses här att den skattskyldige har att i punktskattedeklarationerna redovisa skatten på den biogas för vilken redovisningsskyldighet inträtt under redovisningsperioden och yrka avdrag för skatten på den biogas som förbrukas eller sålts som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning. Även möjligheterna till skattekontroll underlättas av ett avdragssystem.

Avdragssystemet beaktar dock inte den skattskyldighet som inträder enbart som en följd av att biogas genom bearbetning ändrar form från vätska till gas och således ändrar karaktär från att vara ett bränsle som omfattas av uppskovsförfarandet till ett som inte omfattas.

Noteras bör att för den som tillverkar, för in eller importerar biogas i vätskeform eller gasform utan att vara godkänd som upplagshavare eller registrerad avsändare respektive lagerhållare kommer skattskyldigheten att i föreskriven omfattning inträda vid tillverkningen, införseln eller importen (för biogas i vätskeform se t.ex. 4 kap. 1 § 6 och 7 samt 5 kap. 2 § 2 och 4 § LSE). Även i dessa fall är möjligheten till avdrag enligt nya 7 kap. 4 § LSE det sätt på vilket skattefrihet för biogas kan komma aktören tillgodo. Den skattskyldige ska i dessa fall deklarera skatten på biogas senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen (10 kap. 32 a § skattebetalningslagen [1997:483]). Inträffar den avdragsgrundande händelsen efter femdagarsfristen återstår för den skattskyldige att begära omprövning av beskattningsbeslutet. Eftersom det i praktiken torde vara mycket ovanligt att någon annan än en godkänd aktör kommer att vara skattskyldig för biogas, bedöms detta – även om det inte är helt tillfredsställande – i huvudsak vara ett teoretiskt problem. Skulle denna bedömning visas sig felaktig får frågan övervägas på nytt.

5.2 Skattskyldighetens inträde beror av biogasens fysiska form

Som framgått ovan är biogas, likt andra gaser, en produkt som ändrar form beroende på under vilket tryck och temperatur den hanteras. Biogas i gasform kan t.ex. kylas så att den övergår i vätskeform och sedan lagras i vätskeform i minus 162° C. Slutar man att kyla produkten återgår den till gasform. Genom att kyla biogasen till vätskeform kan den distribueras via lastbil till tankställen, vilka därmed inte behöver ligga i direkt anslutning till gasnäten. Som beskrivits ovan omfattas biogas av olika skattemässiga förfaranderegler beroende av om biogasen är i flytande form eller gasform. Om biogas i vätskeform vid hantering av den godkända upplagshavaren övergår till gasform kommer skattskyldighet för biogasen att inträda eftersom biogasen då inte längre omfattas av uppskovsförfarandet. Motsvarande kommer att inträffa när biogas i gasform vid hantering hos en lagerhållare övergår till vätskeform. För dessa fall finns ingen regel om skatteavdrag, trots att avsikten inte har varit att beskatta biogas enbart som en följd av att den ändrar form. Nedan lämnas ett förslag som innebär att skattefriheten i dessa fall kommer att kunna bestå även när biogasen ändrar form.

5.3 Skattefrihet för biogas oberoende av fysisk form

Förslag: Skattskyldighet inträder inte för biogas i gasform när gasen genom bearbetning övergår i vätskeform, om biogasen då befinner sig i ett skatteupplag. Skattskyldighet inträder inte heller för biogas i vätskeform när gasen genom bearbetning övergår i gasform, om biogasen då hanteras av en lagerhållare. Ändringen träder i kraft den 1 januari 2011.

Skälen för förslaget: Att skattskyldighet inträder för biogas som hanteras av en godkänd upplagshavare eller en godkänd lagerhållare enbart som en följd av att biogasen genom bearbetning ändrar form, och därmed inte längre omfattas av aktörens godkännande att hantera produkten obeskattad, är en oavsedd effekt av den ändring av bestämmelserna som gäller fr.o.m. den 1 januari 2011 (prop. 2009/10:41, bet. 2009/10:SkU21, rskr. 2009/10:122, SFS 2009:1495). I detta sammanhang bör framhållas att biogas oavsett form i regel innehåller förbrukas, säljas eller förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle. Eftersom tanken är att biogas oberoende av fysisk form ska kunna hanteras obeskattad av de aktörer som godkänts att hantera obeskattad biogas behöver reglerna kompletteras. Det skulle kunna göras genom en avdragsrätt för skatten även i dessa fall (jfr 7 kap. 4 § LSE). Med en avdragsregel nödgas aktören i punktskattedeklaration dels redovisa skatt för biogas som övergått från en form till en annan, dels yrka avdrag för samma skatt. En sådan ordning innebär onekligen en administrativ börda för aktören. Det kunde ändå vara en lösning om det fanns ett behov för regeringen att även i dessa fall få underlag för att ta fram volymer för statsstödskontroll eller för Skatteverket att kontrollera beskattningen (jfr ovan). Något sådant behov bedöms dock inte finnas. Biogasen handhas i dessa fall hela tiden av den aktör som bedömts uppfylla kriterierna för att hantera biogas skattefritt. Ett annat system bör alltså väljas för att bevara skattefriheten i dessa fall.

Genom en ordning där skattskyldighet inte kommer att inträda för biogas enbart på grund av att biogasen bearbetas på ett sådant sätt att gasen övergår från gasform till vätskeform eller omvänt, skulle man kunna uppnå att skattefriheten för biogas i dessa fall upprätthålls oavsett gasens fysiska form. Som förutsättning för skattefrihet bör gälla att biogasen i samband med att denna genom bearbetning ändrar fysisk form hanteras av en aktör som är godkänd att hantera den framställda gasen obeskattad i dess nya form. En fortsatt skattefri hantering av biogasen i dess nya form bör också förutsätta att biogasen hanteras inom de ramar som föreskrivs för skattefri hantering av biogasen i den nya formen.

En typisk situation skulle kunna vara när biogas i gasform hos en lagerhållare bearbetas genom nedkyllning och övergår i vätskeform. Utan den ovan föreslagna bestämmelsen kommer skattskyldighet då att inträda eftersom biogasen i gasform hos lagerhållaren tas i anspråk för annat ändamål än försäljning (5 kap. 3 § 3 a LSE). Så snart gasen ändrat form till vätskeform kommer biogasen inte att omfattas av lagerhållarens godkännande (se 4 kap. 15 § LSE). För att aktören ska få hantera obeskattad biogas i vätskeform bör krävas att aktören är godkänd som upplags-

havare för biogas i vätskeform. Det bör också krävas att biogasen i vätskeform befinner sig i ett skatteupplag. I praktiken kommer biogasen att befinna sig i ett skatteupplag om aktören är godkänd som upplagshavare och det utrymme i vilket bearbetningen sker är ett godkänt skatteupplag. Flyttar upplagshavaren sedan biogasen i vätskeform till ett annat skatteupplag bibehålls skattefriheten. Tar upplagshavaren däremot ut biogasen i vätskeform från skatteupplaget till en tankbil för vidare flyttning till ett tankställe (som inte är ett skatteupplag) inträder skattskyldighet för upplagshavaren när biogasen tas ut ur skatteupplaget. Eftersom biogasen i dessa fall kan förmodas komma att förbrukas eller säljas för förbrukning som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning kommer avdrag för skatten på biogasen i dessa fall att kunna medges enligt den nya bestämmelsen i 7 kap. 4 § LSE.

Det kan också tänkas att bearbetningen från gasform till vätskeform sker i samband med att biogasen av en lagerhållare förs in i en tankbil för att flyttas till ett tankställe, dvs. bearbetningen sker inte i ett skatteupplag. Då kommer skattskyldighet att inträda för biogasen eftersom den övergått till vätskeform utanför ett skatteupplag (4 kap. 1 kap. 7 LSE). Det är lagerhållaren som är skattskyldig. Eftersom biogasen ett sådant fall kan förmodas komma att förbrukas eller säljas för förbrukning som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning kommer lagerhållaren att kunna medges avdrag för skatten enligt den nya bestämmelsen i 7 kap. 4 § LSE. Förs biogasen i stället in i ett skatteupplag får avdrag för skatten göras enligt 7 kap. 1 § 1 LSE.

Motsvarande, fast omvänt, kommer att gälla för biogas i vätskeform som hanteras av en godkänd upplagshavare i ett skatteupplag. Om biogas i vätskeform i skatteupplaget bearbetas och ändrar form till gasform kommer skattskyldigheten, utan den ovan föreslagna bestämmelsen, att inträda för upplagshavaren för att biogasen i vätskeform tagits i anspråk på skatteupplaget (5 kap. 1 § 1 c LSE). Genom övergången till gasform kommer biogasen inte längre att omfattas av upplagshavarens godkännande. Biogas i gasform omfattas, som framgått ovan, överhuvudtaget inte av det gemenskapsrättsliga uppskovsförfarandet. För att aktören ska få hantera obeskattad biogas i gasform erfordras följaktligen att denne är godkänd även som lagerhållare för biogas. För att skattefriheten i dessa fall ska kunna bibehållas erfordras att biogasen i gasform hanteras av en lagerhållare. Om biogasen i stället skulle komma att hanteras av någon som inte är godkänd lagerhållare kommer skattskyldighet att inträda för upplagshavaren för att biogasen i vätskeform tagits i anspråk på skatteupplaget. Även i dessa fall kan förmodas att biogasen kommer att förbrukas eller säljas för förbrukning som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning. Upplagshavaren kommer i sådant fall att kunna medges avdrag för skatten (7 kap. 4 § LSE).

Det ankommer på den som avser att hantera obeskattad biogas fr.o.m. den 1 januari 2011 att se till att denne har erforderliga godkännanden. Vid den tidpunkten upphör den generella skattefriheten för biogas (se prop. 2009/10:41, s. 161–164, bet. 2009/10:SkU21 och SFS 2009:1495). Noteras kan att det för att godkännas som upplagshavare krävs att aktören disponerar över ett utrymme som kan godkännas som skatteupplag.

Sammanfattningsvis föreslås att reglerna om beskattning av biogas i LSE kompletteras med en bestämmelse om att skattskyldighet inte inträder för biogas när biogasen genom bearbetning övergår från gasform till vätskeform eller omvänt, om biogasen alltså hanteras av en aktör som är godkänd att hantera biogasen obeskattad.

Förslaget föranleder införande av en ny paragraf, 5 kap. 4 a § LSE.

Den nya bestämmelsen föreslås träda i kraft den 1 januari 2011. Därmed kommer ikraftträdandet att ske samtidigt som den generella skattefriheten för biogas slopas. De befintliga bestämmelserna i 4 kap. 3 och 15 §§ LSE medger att ansökan om godkännande som upplagshavare respektive lagerhållare för biogas kan lämnas in till och prövas av Skatteverket inom sådan tid att godkännande kan medges fr.o.m. den 1 januari 2011.

6 Offentligfinansiella och andra effekter

6.1 Hantering av flygfotogen på flygplats

Det är i första hand ca 20 stycken mindre flygplatser som berörs av förslaget. Flygplatserna är spridda över landet från Pajala flygplats i norr till Kristianstad flygplats i söder. Det kan dessutom finnas ett intresse att verka som upplagshavare för flygfotogen utan krav på viss minsta lagerkapacitet vid andra flygplatser.

Flygfotogen som används för förbrukning i luftfartyg för annat än privat ändamål är, och ska vara, skattefritt. Någon egentlig påverkan på statens finanser av förslaget kan därmed inte urskiljas. En mycket liten, för att inte säga försumbar, minskning av skatteinkomsterna kan eventuellt uppstå genom avväjandet av problemet med att skattebefriade förbrukare nekats återbetalning av skatten i efterhand. Ändringen bedöms inte vara beloppsmässigt beräkningsbar. De skattebefriade förbrukarna kommer genom förslaget att kunna tanka skattefritt direkt från ett skatteupplag.

Förslaget innebär att ordningen för att komma i åtnjutande av skattefriheten bättre säkerställs och förenklas. Enligt uppgift från *Svenska Petroleum Institutet* sker uppskattningsvis ca 300 tankningar per år om totalt 450 000 liter flygfotogen där förfarandet, och därmed den administrativa bördan, skulle underlättas om dagens system med återbetalning av skatten ersattes av det föreslagna systemet med godkända upplagshavare. I dessa fall innebär förslag dessutom att varken den som tillhandahåller flygfotogen eller bolaget som tankar kommer att behöva ligga ute med skattekostnaden. Vidare bör förslaget minska den konkurrens nackdel de mindre flygplatserna befunnit sig i genom att de inte kunnat tillhandahålla flygfotogen skattefritt. Vilket ekonomiskt värde detta har är svårt att uppskatta.

Med förslaget bör ett visst antal nya ansökningar om godkännande som upplagshavare för flygfotogen inkomma till Skatteverket. Samtidigt bör förslaget innebära färre ansökningar om återbetalning. Totalt sett bedöms förslaget inte innebära någon ökning av arbetsbördan för Skatteverket.

Förslaget bedöms inte komma att påverka antalet mål i förvaltningsdomstolarna.

6.2 Skattefrihet för biogas i vissa fall

Den generella skattefriheten för biogas slopas fr.o.m. den 1 januari 2011 (prop. 2009/10:41, bet. 2009/10:SkU21, rskr. 2009/10:122, SFS 2009:1495). Biogas kommer därmed att inordnas i förfarandet för bränslebeskattning enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi. De som avser att regelbundet hantera obeskattad biogas kommer därmed att behöva godkännande som lagerhållare, om de avser att hantera gasen i gasform, och godkännande som upplagshavare, om de avser att hantera gasen i vätskeform.

I dag produceras biogas vid ca 230 stycken anläggningar i Sverige. Den övervägande delen av anläggningarna bedrivs i kommunal regi. Vidare är ca 15 stycken av anläggningarna gårdsanläggningar, dvs. lantbruksbaserade biogasproducerande anläggningar. Gårdsanläggningarna ökar relativt snabbt i antal. Det fanns 8 stycken gårdsanläggningar 2008. Samtliga befintliga biogas-anläggningar producerar och hanterar biogas i gasform. Det finns för närvarande en anläggning som även arbetar med produktion av biogas i vätskeform. Ytterligare en sådan anläggning håller på att byggas. Bedömningen är att det under de närmaste åren kommer att finnas ca 10 anläggningar som producerar och hanterar biogas i både gas- och vätskeform.

Genom det nu aktuella förslaget om skattefrihet för biogas vid ändrad fysisk form vid hantering av en godkänd aktör säkerställs fortsatt skattefrihet för biogas i dessa fall. Förslaget bedöms således inte ha någon offentligfinansiell effekt.

Det nu aktuella förslaget bedöms endast marginellt påverka arbetet för Skatteverket i förhållande till den ändring som följer av prop. 2009/10:41. Endast ett fåtal aktörer bedöms komma att ansöka om godkännande både som lagerhållare och upplagshavare. Den föreskrivna lämplighetsprövningen för de olika aktörstyperna innehåller dessutom samma moment och förutsätts vara lika ingående (jfr konsekvenserna av förslaget i prop. 2009/10:41, s. 192). Kostnaderna för det tillkommande arbetet bedöms som försumbar och ryms inom Skatteverkets befintliga anslag.

En viss mindre ökad administration bedöms uppstå för den som önskar erhålla godkännande både som upplagshavare och lagerhållare. Detta ska dock sättas i relation till att aktören därmed kommer att ha möjlighet att hantera biogasen obeskattad oberoende av vilken form gasen befinner sig i. Dessutom kan förmodas att i huvudsak samma uppgifter kan lämnas för de olika godkännandena. Noteras kan att det krävs tillgång till ett utrymme som kan godkännas som skatteupplag för att kunna godkännas som upplagshavare. Detta torde dock inte innebära någon tillkommande kostnad för aktören eftersom det utrymme som ändå erfordras för att hantera biogasen i vätskeform i regel torde kunna godkännas som skatteupplag.

Förslaget bedöms inte ha någon påverkan på arbetet i förvaltningsdomstolarna.

7 Författningskommentar

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

4 kap.

3 §

Genom *punkt 2*, som är ny, möjliggörs för den som avser att yrkesmässigt lagra och återförsälja flygfotogen på flygplats att godkännas som upplagshavare utan krav på att kunna lagra flygfotogen i viss omfattning (jfr punkt 3). Givetvis krävs att samtliga befintliga föreskrivna förutsättningar för att godkännas som upplagshavare är uppfyllda. Det innebär för det första att verksamheten ska vara yrkesmässig. Av 1 kap. 4 § följer att en verksamhet är yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), eller bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under ett kalender år överstiger 30 000 kronor. Sålides kan en verksamhet anses vara yrkesmässig oavsett om den bedrivs med vinstsyfte eller inte, vilket kan vara aktuellt t.ex. för kommuner (se prop. 1989/90:111, s. 221 och prop. 1994/95:54, s. 81). I punktskattedirektivet uttrycks detta på så sätt att en godkänd upplagshavare fått tillstånd att hantera varor ”i sin affärsverksamhet” (artikel 4 i punktskattedirektivet, jfr även artikel 11 i energiskattedirektivet).

Det krävs också att sökanden uppfyller de lämplighets- och ekonomiska krav som ställs och disponerar över ett utrymme som kan godkännas som skatteupplag. I regel är det de befintliga depåerna på flygplatsen, dvs. s.k. flygplatscisterner, som kommer att tjäna som skatteupplag i dessa fall. Det oavsett om försäljning av flygfotogen sker direkt från depån (se prop. 1994/95:54, s. 116). Att tankningen i vissa fall sker genom ”självbetjäning” påverkat inte det förhållandet att depån, eller cisternen, kan godkännas som skatteupplag. I sammanhanget bör dock erinras om att det åligger upplagshavaren att se till att denne löpande kan bokföra affärshändelser och varurörelser för varje skatteupplag (4 kap. 3 a §).

Den nya punkten 2 gäller flygfotogen (KN-nr 2710 19 21) som flyttats enligt uppskovsförfarandet och tas emot på flygplats. Att flygfotogen flyttats enligt uppskovsförfarandet innebär att fotogenen kommer att flyttas obeskattat till det skatteupplag som godkänts och att flyttningen ombesörjs av en upplagshavare eller registrerad avsändare (se 3 a kap. 2 §).

För bedömningen av om verksamheten avses att bedrivas på en ”flygplats” kan den definition av ”flygplats” som finns i 2 § lagen (2000:150) om marktjänster på flygplatser tjäna som utgångspunkt. Notera dock att den definitionen avgränsar områden som behövs för de kommersiella luftfartstjänsterna, vilket enligt lagens förarbeten inte omfattar flygningar där företag använder sina egna luftfartyg för att transportera sin personal samt rent militära flygplatser (prop. 1999/2000:41, s. 39). Flygplats enligt den nu aktuella punkten avses dock omfatta samtliga markområden

som är inrättade för landning, start och manöver av luftfartyg, som behövs för luftfartyg som används för annat än privat ändamål.

För att godkännas som upplagshavare enligt den nya punkten krävs slutligen att flygfotogenen är avsett att återförsäljas för förbrukning i luftfartyg när luftfartyget används för annat än privat ändamål. Med privat ändamål avses detsamma som enligt artikel 14.1.b i energiskattdirektivet, dvs. användning av ett luftfartyg av dess ägare eller av den fysiska eller juridiska person som har nyttjande rätten till luftfartyget antingen via förhyrning eller på annat sätt, för annat än kommersiella ändamål. Därmed avses enligt artikeln särskilt andra ändamål än transport av passagerare eller varor eller tillhandahållande av tjänster mot ersättning eller för offentliga myndigheters räkning.

Nuvarande punkt 2 flyttas med oförändrat innehåll till nya *punkt 3*. Ingen förändring är således avsedd beträffande möjligheten att godkännas som upplagshavare för att i större omfattning hålla bränslen i lager.

5 kap.

4 a §

Paragrafen är ny. Biogas är till sin karaktär sådan att gasen under vissa förhållanden ändrar form från gas till vätska eller omvänt. Biogas är energiprodukter med olika KN-nr beroende på i vilken fysisk form biogas befinner sig. Det innebär att biogas, beroende på vilken form gasen befinner sig i, kommer att omfattas av olika förfaranderegler. Det innebär i sin tur att skattskyldighet enligt huvudreglerna i 5 kap. LSE kommer att inträda för biogas när gasen ändrar form. Genom den föreslagna nya bestämmelsen uppnås dock att skattskyldighet i vissa fall inte inträder när biogasen genom bearbetning ändrar form under förutsättning att det sker när gasen hanteras av en godkänd lagerhållare respektive i ett skatteupplag. Med bearbetning avses t.ex. att biogasen kyls ned eller utsätts för tryck. Vidare krävs för att skattskyldigheten inte ska inträda att biogasen när det övergått i en annan form hanteras på det sätt som är föreskrivet för hantering av obeskattad biogas i den formen. Det innebär att när gasformig biogas övergått i vätskeform ska, för att skattskyldighet inte ska inträda, biogasen befinna sig i ett skatteupplag. När vätskeformig biogas övergår till gasform ska gasen hanteras av en lagerhållare. Med den nya bestämmelsen blir det således möjligt för en aktör som är godkänd både som upplagshavare och lagerhållare att hantera obeskattad biogas oavsett om gasen är i vätskeform eller i gasform.

6 kap.

7 §

Paragrafen korrigeras för att hänvisningen ska bli rätt, dvs. till mottagare som avses i 3 a kap. 2 § första stycket 1 d.

9 kap.

2 §

Genom den ändrade lydelsen av paragrafens *första stycket* tydliggörs att återbetalning av energiskatt, koldioxidskatt eller svavelskatt ska ske när bränsle förbrukats för ett ändamål som enligt 6 a kap. ska vara helt eller delvis befriat från skatt. Har skattebefrielsen tillgodoförts aktören enligt

bestämmelserna om skatteavdrag i 7 kap. 1 § första stycket 4 eller om skattebefriade förbrukare i 8 kap. ska återbetalning inte medges. Med den föreslagna lydelsen tydliggörs t.ex. att den som är skattskyldig för bränsle vid import och ska betala punktskatten till Tullverket i samband importen enligt 5 kap. 5 § har rätt till återbetalning av skatten om bränslet använts för ett skattebefriat ändamål (se även prop. 2000/02:118, s. 141). Vidare ska den som, i och för sig är godkänd som skattebefriad förbrukare, med som av någon anledning inte agerar i denna egenskap utan tar emot beskattat bränsle medges återbetalning av skatten enligt bestämmelsen i första stycket.

7.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt

30 §

Genom den ändrade lydelsen av paragrafens *första stycket* tydliggörs att återbetalning av alkoholskatt ska ske när alkoholvaror använts för ett ändamål som enligt 32 § första stycket 4 ska vara undantaget från skatt. Har skattebefrielsen tillgodoförts aktören enligt bestämmelserna om skatteavdrag i 32 § första stycket 4 eller om skattebefriade förbrukare i 31 e § ska återbetalning inte medges. Med den föreslagna lydelsen tydliggörs t.ex. att den som är skattskyldig för alkoholvaror vid import och ska betala punktskatten till Tullverket i samband importen enligt 19 § har rätt till återbetalning av skatten om varorna använts för ett skattebefriat ändamål (se även prop. 2000/02:118, s. 141). Vidare kommer den som, i och för sig är godkänd som skattebefriad förbrukare, med som av någon anledning inte agerar i denna egenskap utan tar emot beskattade alkoholvaror medges återbetalning av skatten enligt bestämmelsen i första stycket.

7.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

9 kap.

2 §

Se kommentaren till 9 kap. 2 § lagen (1994:1776) om skatt på energi.