

Handledning för punktskatter 2010

ISBN 978-91-86525-16-3
SKV 504 utgåva 13

Edita i Västerås 2010

Förord

Handledning för punktskatter innehåller beskrivning av gällande materiella bestämmelser som rör punktskatter. Med punktskatter avses skatter enligt de lagar som räknas upp i 1 kap. 1 § andra stycket skattebetalningslagen (1997:483).

Denna upplaga utgår från bestämmelserna i de olika punktskatteförfattningarna i deras lydelse den 1 januari 2010. Avsnitten avseende alkoholskatt, tobaksskatt och skatt på energi utgår dock från författningarnas lydelse den 1 april 2010.

I handledningen hänvisas till Skatteverkets föreskrifter, allmänna råd, meddelanden och skrivelser. Vidare refereras domar från Regeringsrätten och kammarrätterna samt förhandsbesked meddelade av Skatterättsnämnden. Förhandsbesked är som regel sekretessbelagda och kan därför inte rekvireras. Däremot publicerar Skatterättsnämnden referat av meddelade förhandsbesked på sin webbplats (www.skatterattsnamnden.se).

I handledningen refereras också domar meddelade av EU-domstolen. Dessa domar återfinns på EU-domstolens webbplats (<http://curia.europa.eu/>).

Handledning för punktskatter återfinns på Skatteverkets webbplats (www.skatteverket.se). På webbplatsen publiceras även Skatteverkets ställningstaganden i rättsliga frågor samt annan information om punktskatter.

Handledningen är närmast avsedd att användas av Skatteverket i samband med beskattning och utbildning men kan även vara av intresse för andra som behöver information om punktskatter.

Avseende bestämmelser om förfarandet hänvisas till Handledning för skattebetalning (SKV 404).

Solna i juni 2010

Vilhelm Andersson

Innehåll

Förord.....	3
Förkortningslista.....	25
1 Beskattningsförfarandet.....	29
2 Punktskatter och EG/EU.....	31
2.1 Inledning.....	31
2.2 EG:s punktskatteområde.....	31
2.3 EG/EU-rättens genomslag i medlemsstaterna.....	34
2.3.1 EG/EU-rätt.....	34
2.3.2 EG:s/EU:s rättspraxis.....	35
2.4 Författningar m.m.....	35
2.4.1 Förordningar.....	36
2.4.2 Direktiv.....	37
2.4.3 Beslut.....	38
2.4.4 Rekommendationer.....	38
3 Alkoholskatt.....	39
3.1 Inledning.....	39
3.2 Skattepliktiga varor.....	40
3.2.1 Öl.....	40
3.2.2 Vin.....	41
3.2.3 Andra jästa drycker än vin eller öl.....	41
3.2.4 Mellanklassprodukter.....	43
3.2.5 Etylalkohol.....	44
3.2.5.1 Matlagningsvin beskattas som etylalkohol.....	45
3.2.6 Undantag från skatteplikten.....	47
3.2.7 Undantag från skatteplikten för beskattade varor.....	52
3.2.8 Skattesatser.....	53
3.2.8.1 Allmänt.....	53
3.2.8.2 Öl.....	53
3.2.8.3 Vin.....	53

6 Innehåll

3.2.8.4	Andra jästa drycker än vin eller öl	54
3.2.8.5	Mellanklassprodukter	54
3.2.8.6	Etylalkohol.....	54
3.3	Uppskovsförfarandet	55
3.4	Skattskyldighet m.m.	59
3.4.1	Allmänt	59
3.4.2	Upplagshavare	61
3.4.2.1	Förutsättningar för godkännande	62
3.4.2.2	Skatteupplag	68
3.4.2.3	Direkt leveransplats	69
3.4.2.4	Återkallelse av godkännande	70
3.4.2.5	Möjlighet att godkännas både som upplagshavare och som skattebefriad förbrukare	70
3.4.3	Varumottagare	71
3.4.3.1	Registrerad varumottagare	71
3.4.3.2	Tillfälligt registrerad varumottagare	73
3.4.4	Registrerad avsändare	74
3.4.5	Distansförsäljning till Sverige	75
3.4.6	Övriga skattskyldiga	80
3.4.6.1	Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor	80
3.4.6.2	Den som yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag	95
3.4.6.3	Den som annars tillverkar mellanklassprodukter eller etylalkohol	95
3.4.6.4	Den som använder varor som köpts in skattefritt för annat än avsett ändamål	96
3.4.6.5	Den som innehar skattepliktiga varor utanför ett uppskovsförfarande utan att skatten redovisats här	97
3.4.6.6	Den som importerar varor från tredje land	99
3.4.6.7	Beskattnings vid oegentligheter vid flyttning under uppskovsförfarande.....	100
3.4.6.8	Beskattnings vid oegentligheter vid flyttning av beskattade varor.....	102
3.5	Ställande av säkerhet	103
3.5.1	Upplagshavare	103
3.5.1.1	Transportsäkerhet	103
3.5.1.2	Säkerhet vid lagring m.m.	104
3.5.1.3	Jämkning av säkerhetsbelopp.....	106
3.5.2	Registrerad varumottagare	107
3.5.3	Tillfälligt registrerad varumottagare	108
3.5.4	Registrerad avsändare	108
3.5.5	Distansförsäljare som ska företrädas av en representant	109
3.5.6	Distansförsäljare vid enstaka tillfälle	110
3.5.7	Den som för in eller tar emot beskattade varor på annat sätt än genom distansförsäljning.....	110
3.5.8	Former för säkerheten	111

3.6	Registrering	111
3.7	Import från tredje land i vissa fall.....	111
3.8	Skattskyldighetens inträde	111
3.8.1	Allmänt	111
3.8.2	Upplagshavare	112
3.8.3	Registrerad avsändare	114
3.8.4	Varumottagare	114
3.8.5	Distansförsäljning	114
3.8.6	Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor	114
3.8.7	Tillverkning utanför skatteupplag	115
3.8.8	Varor som köpts in skattefritt används för annat än avsett ändamål.....	115
3.8.9	Varor som innehas utanför ett uppskovsförfarande.....	115
3.8.10	Skatt i samband med import i vissa fall	115
3.9	Undantag från skattskyldighetens inträde för upplagshavare	116
3.10	Dokumenthantering vid varuflyttningar enligt uppskovs- förfarandet.....	116
3.10.1	Allmänt	116
3.10.2	Det datoriserade systemet – EMCS	118
3.10.2.1	Dokument och uppgifter som hanteras i EMCS.....	118
3.10.2.2	Elektronisk verifikation.....	118
3.10.2.3	Elektroniskt administrativt dokument.....	118
3.10.2.4	Administrativ referenskod.....	119
3.10.2.5	Ändring av flyttningens destination.....	120
3.10.2.6	Intyg om skattefrihet	120
3.10.2.7	Mottagningsrapport	121
3.10.2.8	Export	122
3.10.2.9	Alternativt bevis	123
3.10.2.10	EMCS och SEED-registret.....	123
3.10.3	Reservsystemet.....	124
3.10.4	Övergångsperiod	127
3.11	Flyttning av beskattade varor	128
3.11.1	Förenklat ledsagardokument	128
3.11.1.1	Den svenske avsändarens hantering.....	129
3.11.1.2	Den svenske mottagarens hantering.....	130
3.12	Beskattning av oegentligheter	130
3.12.1	Beskattning av transportförluster under en uppskovsflyttning i vissa fall.....	130
3.12.2	Beskattning av transportförluster under flyttning av beskattade varor	131
3.13	Ledsagardokument m.m.....	131
3.13.1	Allmänt om administrativt ledsagardokument	131
3.13.2	Den svenske avsändarens hantering.....	132
3.13.3	Den svenske mottagarens hantering.....	135

3.14	Återbetalning av skatt.....	138
3.14.1	Allmänt	138
3.14.2	Återbetalning vid distansförsäljning från Sverige	138
3.14.3	Återbetalning vid övriga flyttningar	138
3.14.4	Återbetalning för vissa beskattade varor	139
3.14.5	Exporterade varor	139
3.14.6	Varor som använts för ändamål som anges 32 § första stycket 7 LAS	140
3.14.7	Återbetalning till diplomater m.fl.	140
3.15	Skattefria inköp m.m.	141
3.15.1	Skattebefriad förbrukare	141
3.15.1.1	Godkännande av skattebefriad förbrukare	142
3.15.1.2	Särskilda bokföringskrav	144
3.15.1.3	Skattskyldighet vid annan användning	145
3.15.1.4	Återkallelse av godkännande	145
3.15.2	Tillståndshavare enligt lagen om proviantering	145
3.15.2.1	Tillstånd meddelas av Tullverket	146
3.15.2.2	Skattskyldighet vid annan användning	146
3.15.3	Universitet eller högskola för vetenskapligt ändamål	146
3.15.3.1	Skattskyldighet vid annan användning	146
3.15.4	Sjukhus eller apotek för medicinskt ändamål	146
3.15.4.1	Skattskyldighet vid annan användning	146
3.16	Avdrag.....	147
3.16.1	Allmänt	147
3.16.2	Avdragsrätt för upplagshavare	147
3.16.2.1	Skattskyldighet enligt LAS har tidigare inträtt och varorna har förts in i upplagshavarens skatteupplag.....	147
3.16.2.2	Provantering av fartyg eller luftfartyg för förbrukning ombord på resa till utländsk ort	148
3.16.2.3	Provantering av fartyg eller luftfartyg för försäljning ombord på resa till tredje land	149
3.16.2.4	Upplagshavarens egen användning av alkohol för vissa ändamål	149
3.16.2.5	Alkohol som har levererats till universitet/högskola eller sjukhus/apotek ..	150
3.16.2.6	Tagits emot av en skattebefriad förbrukare	150
3.16.2.7	Beskattats i annat EG-land med anledning av s.k. transportförlust	151
3.16.2.8	Verksamhet i exportbutik	151
3.16.3	Avdragsrätt för registrerad varumottagare.....	152
3.17	Förfaranderegler	153
3.17.1	Allmänt	153
3.17.2	Särskilt om förfarandet vid beskattning av utländsk skattskyldig enligt 26 § och 27 § LAS	153
3.18	Överklagande.....	153
3.19	SEED-registret.....	154
3.19.1	EMCS och SEED-registret.....	155

3.20	Författningar m.m.....	155
4	Tobaksskatt.....	159
4.1	Inledning	159
4.2	Skattepliktiga varor	160
4.2.1	Allmänt	160
4.2.2	Cigaretter	160
4.2.3	Cigarrer och cigariller	161
4.2.4	Röktobak.....	162
4.2.5	Snus.....	163
4.2.6	Tuggtobak.....	167
4.2.7	Skattesatser	168
4.2.7.1	Allmänt	168
4.2.7.2	Cigaretter	168
4.2.7.3	Cigarrer, cigariller och röktobak	170
4.2.7.4	Snus och tuggtobak	171
4.3	Uppskovsförfarandet	171
4.4	Skattskyldighet m.m.	175
4.4.1	Allmänt	175
4.4.2	Upplagshavare	177
4.4.2.1	Förutsättningar för godkännande	178
4.4.2.2	Skatteupplag	184
4.4.2.3	Direkt leveransplats	185
4.4.2.4	Återkallelse av godkännande	185
4.4.3	Varumottagare	186
4.4.3.1	Registrerad varumottagare	186
4.4.3.2	Tillfälligt registrerad varumottagare	188
4.4.4	Registrerad avsändare	189
4.4.5	Distansförsäljning till Sverige	190
4.4.6	Övriga skattskyldiga	196
4.4.6.1	Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor	196
4.4.6.2	Den som yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag	205
4.4.6.3	Den som använder varor som köpts in skattefritt för annat än avsett ändamål	205
4.4.6.4	Den som innehar skattepliktiga varor utanför ett uppskovsförfarande utan att skatten redovisats här	207
4.4.6.5	Den som importerar varor från tredje land	209
4.4.6.6	Beskattnings vid oegentligheter vid flyttning under uppskovsförfarande.....	210
4.4.6.7	Beskattnings vid oegentligheter vid flyttning av beskattade varor.....	212
4.5	Ställande av säkerhet	213
4.5.1	Upplagshavare	213

10 Innehåll

4.5.1.1	Transportsäkerhet	213
4.5.1.2	Säkerhet vid lagring m.m.	214
4.5.1.3	Jämkning av säkerhetsbelopp.....	216
4.5.2	Registrerad varumottagare	217
4.5.3	Tillfälligt registrerad varumottagare	218
4.5.4	Registrerad avsändare	218
4.5.5	Distansförsäljare som ska företrädas av en representant	219
4.5.6	Distansförsäljare vid enstaka tillfälle	220
4.5.7	Den som för in eller tar emot beskattade varor på annat sätt än genom distansförsäljning.....	220
4.5.8	Former för säkerheten	221
4.6	Registrering	221
4.7	Undantag från skatteplikt	221
4.7.1	Varor under uppskovsförfarande	221
4.7.2	Beskattade varor	222
4.8	Import från tredje land i vissa fall.....	223
4.9	Skattskyldighetens inträde	223
4.9.1	Allmänt	223
4.9.2	Upplagshavare	224
4.9.3	Registrerad avsändare	226
4.9.4	Varumottagare	226
4.9.5	Distansförsäljning	226
4.9.6	Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor	227
4.9.7	Tillverkning utanför skatteupplag	227
4.9.8	Varor som köpts in skattefritt används för annat än avsett ändamål.....	227
4.9.9	Varor som innehas utanför ett uppskovsförfarande.....	227
4.9.10	Skatt i samband med import i vissa fall	227
4.10	Undantag från skattskyldighetens inträde för upplagshavare	228
4.11	Dokumenthantering vid varuflyttningar enligt uppskovsförfarandet	228
4.11.1	Allmänt	228
4.11.2	Det datoriserade systemet - EMCS	230
4.11.2.1	Dokument och uppgifter som hanteras i EMCS.....	230
4.11.2.2	Elektronisk verifikation.....	230
4.11.2.3	Elektroniskt administrativt dokument.....	230
4.11.2.4	Administrativ referenskod.....	231
4.11.2.5	Ändring av flyttningens destination.....	232
4.11.2.6	Intyg om skattefrihet	232
4.11.2.7	Mottagningsrapport	233
4.11.2.8	Export	234
4.11.2.9	Alternativt bevis	235
4.11.2.10	EMCS och SEED-registret.....	235
4.11.3	Reservsystemet.....	236

4.11.4	Övergångsperiod	239
4.12	Flyttning av beskattade varor	240
4.12.1	Förenklat ledsagardokument	240
4.12.1.1	Den svenske avsändarens hantering.....	241
4.12.1.2	Den svenske mottagarens hantering.....	241
4.13	Beskattning av oegentligheter	242
4.13.1	Beskattning av transportförluster under en uppskovsflyttning i vissa fall	242
4.13.2	Beskattning av transportförluster under flyttning av beskattade varor	242
4.14	Ledsagardokument	243
4.14.1	Allmänt om administrativt ledsagardokument	243
4.14.2	Den svenske avsändarens hantering.....	244
4.14.3	Den svenske mottagarens hantering.....	247
4.15	Återbetalning av skatt.....	249
4.15.1	Allmänt	249
4.15.2	Återbetalning vid distansförsäljning från Sverige	249
4.15.3	Återbetalning vid övriga flyttningar	250
4.15.4	Återbetalning för vissa beskattade varor	250
4.15.5	Exporterade varor	251
4.15.6	Återbetalning till diplomater m.fl.	251
4.16	Skattefria inköp.....	252
4.16.1	Tillståndshavare enligt lagen om proviantering	252
4.16.1.1	Tillstånd meddelas av Tullverket	252
4.16.1.2	Skattskyldighet vid annan användning	252
4.17	Avdrag.....	253
4.17.1	Allmänt	253
4.17.2	Avdragsrätt för upplagshavare	253
4.17.2.1	Skattskyldighet enligt LTS har tidigare inträtt och varorna har förts in i upplagshavarens skatteupplag.....	253
4.17.2.2	Provantering av fartyg eller luftfartyg för förbrukning ombord på resa till utländsk ort.....	254
4.17.2.3	Provantering av fartyg eller luftfartyg för försäljning ombord på resa till tredje land.....	255
4.17.2.4	Beskattats i annat EG-land med anledning av s.k. transportförlust	255
4.17.2.5	Verksamhet i exportbutik	256
4.17.3	Avdragsrätt för registrerad varumottagare.....	257
4.18	Förfaranderegler	257
4.18.1	Allmänt	257
4.18.2	Särskilt om förfarandet vid beskattning av utländsk skattskyldig enligt 27 § och 28 § LTS.....	257
4.19	SEED-registret.....	258

12 Innehåll

4.19.1	EMCS och SEED-registret.....	259
4.20	Snus och tuggtobak	259
4.20.1	Skattskyldig för snus och tuggtobak.....	259
4.20.2	Godkänd lagerhållare	260
4.20.2.1	Förutsättningar för godkännande	260
4.20.2.2	Skattskyldighetens inträde.....	261
4.20.2.3	Avdrag	261
4.20.2.4	Återkallelse av godkännande som lagerhållare	263
4.20.3	Yrkesmässig tillverkning av den som inte är godkänd lagerhållare	263
4.20.4	Annan än godkänd lagerhållare för in eller tar emot från annat EG-land....	263
4.20.5	Den som använder snus/tuggtobak som köpts in skattefritt för annat än avsett ändamål	263
4.20.6	Den som importerar.....	263
4.20.7	Återbetalning av skatt.....	265
4.20.8	Övrigt.....	266
4.21	Överklagande.....	266
4.22	Skatt på viss privatinförsel av tobaksvaror	267
4.22.1	Allmänt	267
4.22.2	Skattepliktig införsel och skattesatser.....	267
4.22.3	Skattefria kvantiteter	268
4.22.4	Ej skattepliktig införsel	269
4.22.5	Förfaranderegler	269
4.22.6	Överklagande.....	270
4.23	Författningar m.m.....	270
5	Skatt på energi.....	273
5.1	Inledning	273
5.2	Skatteplikt m.m.	276
5.2.1	Allmänt	276
5.2.2	Energiskatt och koldioxidskatt på bränslen	280
5.2.2.1	Energiprodukter enligt 1 kap. 3 § LSE	281
5.2.2.2	Energiprodukter som enligt 1 kap. 3 a § LSE omfattas av vissa förfaranderegler	282
5.2.2.3	Skatteplikt enligt 2 kap. 1 och 1 a §§ LSE.....	283
5.2.2.4	Skatteplikt enligt 2 kap. 3 § LSE	284
5.2.2.5	Skatteplikt enligt 2 kap. 4 § första stycket 1 LSE.....	284
5.2.2.6	Skatteplikt enligt 2 kap. 4 § första stycket 2 LSE.....	285
5.2.2.7	Skatteplikt enligt 2 kap. 4 a § LSE.....	285
5.2.3	Undantag från skatteplikt för energiskatt och koldioxidskatt på bränslen...	286
5.2.4	Svavelskatt.....	288
5.3	Uppskovsförfarandet	289
5.4	Skattesatser m.m.	293

5.4.1	Energiskatt och koldioxidskatt på bränslen	293
5.4.2	Indelning av oljeprodukter i miljöklasser	298
5.4.3	Svavelskatt.....	300
5.4.4	Skattepliktig kvantitet; energiskatt och koldioxidskatt	301
5.4.5	Skattepliktig kvantitet; svavelskatt	303
5.4.6	Märk- och färgämnen	303
5.4.7	Förbud mot användning av märkta oljeprodukter	304
5.4.8	Pilotprojekt	306
5.5	Skattskyldighet m.m., EU-harmoniserade bränslen	306
5.5.1	Allmänt	306
5.5.2	Upplagshavare	308
5.5.2.1	Förutsättningar för godkännande	309
5.5.2.2	Skatteupplag	316
5.5.2.3	Direkt leveransplats	318
5.5.2.4	Återkallelse av godkännande	318
5.5.3	Varumottagare	319
5.5.3.1	Registrerad varumottagare	319
5.5.3.2	Tillfälligt registrerad varumottagare	321
5.5.4	Registrerad avsändare	322
5.5.5	Distansförsäljning till Sverige	323
5.5.6	Övriga skattskyldiga	325
5.5.6.1	Den som för in eller tar emot bränsle i vissa fall	325
5.5.6.2	Tillverkning och bearbetning	327
5.5.6.3	Användning för annat än avsett ändamål	327
5.5.6.4	Den som innehar skattepliktigt bränsle utanför ett uppskovsförfarande utan att skatten har redovisats här	328
5.5.6.5	Import av EU-harmoniserade bränslen	329
5.5.6.6	Beskattning vid oegentligheter - flyttning under uppskovsförfarande	330
5.5.6.7	Beskattning vid oegentligheter - flyttning av beskattat bränsle	332
5.5.7	Undantag från skattskyldighet i vissa fall	332
5.6	Skattskyldighet m.m., övriga bränslen (icke EU-harmoniserade)	336
5.7	Ställande av säkerhet, EU-harmoniserat bränsle.....	339
5.7.1	Upplagshavare	339
5.7.1.1	Transportsäkerhet	339
5.7.1.2	Säkerhet vid lagring m.m.	340
5.7.1.3	Jämkning av säkerhetsbelopp.....	342
5.7.2	Registrerad avsändare	342
5.7.3	Registrerad varumottagare	344
5.7.4	Tillfälligt registrerad varumottagare	345
5.7.5	Distansförsäljare	345
5.7.6	Införsel/mottagande av bränsle i vissa fall	346
5.7.7	Former för säkerheten	346
5.8	Registrering	347

5.9	Skattskyldighetens inträde	347
5.9.1	Allmänt	347
5.9.2	EU-harmoniserat bränsle.....	348
5.9.2.1	Upplagshavare	348
5.9.2.2	Registrerad avsändare	351
5.9.2.3	Innehavare i vissa fall.....	351
5.9.2.4	Varumottagare	351
5.9.2.5	Införsel/mottagande av bränsle i vissa fall	351
5.9.2.6	Import av bränsle i vissa fall	351
5.9.2.7	Distansförsäljning	352
5.9.2.8	Användning för annat än avsett ändamål.....	352
5.9.2.9	Tillverkning/bearbetning utanför skatteupplag	352
5.9.3	Övriga bränslen (icke EU-harmoniserade bränslen)	353
5.9.3.1	Godkänd lagerhållare	353
5.9.3.2	Införsel/mottagande av bränsle i vissa fall	353
5.9.3.3	Utvinning/tillverkning/bearbetning av bränsle av annan än godkänd lagerhållare	353
5.9.3.4	Användning för annat än avsett ändamål.....	353
5.9.3.5	Import av bränsle i vissa fall	354
5.10	Förfaranderegler	354
5.10.1	Allmänt	354
5.10.2	Särskilt om förfarandet vid beskattning enligt 4 kap. 2 eller 2 a § LSE	354
5.11	Dokumenthantering vid bränsleflyttningar enligt uppskovsförfarandet	355
5.11.1	Allmänt	355
5.11.2	Det datoriserade systemet - EMCS	356
5.11.2.1	Dokument och uppgifter som hanteras i EMCS.....	356
5.11.2.2	Elektronisk verifikation.....	357
5.11.2.3	Elektroniskt administrativt dokument.....	357
5.11.2.4	Administrativ referenskod.....	358
5.11.2.5	Ändring av flyttningens destination.....	359
5.11.2.6	Intyg om skattefrihet	359
5.11.2.7	Mottagningsrapport	360
5.11.2.8	Export	361
5.11.2.9	Alternativt bevis	362
5.11.2.10	EMCS och SEED-registret.....	362
5.11.3	Reservsystemet.....	363
5.11.4	Övergångsperiod	366
5.12	Ledsagardokument	367
5.12.1	Allmänt	367
5.12.2	Administrativt ledsagardokument	368
5.12.2.1	Allmänt	368
5.12.2.2	Den svenske avsändarens hantering.....	369

5.12.2.3	Den svenske mottagarens hantering.....	372
5.12.3	Förenklat ledsagardokument	374
5.12.3.1	Allmänt	374
5.12.3.2	Den svenske avsändarens hantering.....	374
5.12.3.3	Den svenske mottagarens hantering.....	375
5.13	Skattebefriade användningsområden	375
5.13.1	Allmänt om skattebefrielse	375
5.13.2	Förbrukning i vissa industriella processer m.m.	376
5.13.3	Förbrukning i tåg eller annat spårbundet färdmedel.....	379
5.13.4	Förbrukning i skepp och vissa båtar för annat än privat ändamål.....	379
5.13.5	Förbrukning i luftfartyg.....	381
5.13.6	Förbrukning vid framställning av energiprodukter eller andra produkter för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren.....	384
5.13.7	Förbrukning för framställning av skattepliktig elkraft	384
5.13.8	Förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet	387
5.13.9	Förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid yrkesmässig växthusodling	392
5.13.10	Förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet.....	392
5.13.11	Förbrukning i sodapannor eller i lutpannor	393
5.13.12	Förbrukning vid tillverkningsprocessen i gruvindustriell verksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar	394
5.13.13	Förbrukning i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar	395
5.13.14	Förbrukning i processer för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller	395
5.13.15	Förbrukning för framställning av värme i anläggning för vilken utsläppsrätter ska överlämnas.....	396
5.13.16	Förbrukning av råttololja för uppvärmningsändamål m.m.....	397
5.13.17	Förbrukning vid samtidig produktion av värme och skattepliktig elkraft ...	398
5.13.18	Förbrukning vid framställning av skattepliktig elkraft i en gasturbinanläggning	404
5.13.19	Förbrukning av bränslen som avses i 2 kap. 3 och 4 §§ LSE	404
5.14	Avdrag	404
5.14.1	Allmänt om avdrag.....	404
5.14.2	Skattskyldighet har inträtt tidigare	405
5.14.3	Återgång av köp	408
5.14.4	Export	408
5.14.5	Förbrukning för skattebefriade användningsområden enligt 6 a kap. LSE.....	408
5.14.6	Förbrukning eller försäljning av vissa bränslen för uppvärmning.....	410

5.14.7	Leverans från upplagshavare m.fl. av bränsle för skattebefriat ändamål.....	411
5.14.7.1	Bränsle som tas emot av en skattebefriad förbrukare.....	411
5.14.7.2	Bränsle som tas emot för förbrukning i luftfartyg, skepp och vissa båtar ...	412
5.14.7.3	Nedsättning enligt den s.k. 0,8-procentsregeln.....	414
5.14.8	Leverans av bränsle till diplomater m.fl.	414
5.14.9	Begränsning av svavelutsläpp.....	414
5.14.9.1	Beräkningsmetoder.....	415
5.14.10	Utförsel till annat EG-land av oharmoniserat bränsle.....	417
5.14.11	Försvunnet bränsle som beskattats i annat EG-land.....	417
5.15	Skattebefriad förbrukare	418
5.15.1	Inledning.....	418
5.15.2	Godkännande av skattebefriad förbrukare.....	418
5.15.3	Underlag för kontroll av skattebefriad förbrukning.....	420
5.15.4	Återkallande av godkännande.....	421
5.16	Återbetalning av skatt.....	422
5.16.1	Allmänt.....	422
5.16.2	Diplomater m.m.....	422
5.16.3	Skattebefrielse enligt 6 a kap. LSE.....	423
5.16.4	Förbrukning i fartyg och luftfartyg.....	424
5.16.5	Begränsning av koldioxidutsläpp.....	425
5.16.6	Värme som levererats för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller för jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet	426
5.16.7	Kompensation för begränsning av svavelutsläpp.....	429
5.16.8	Ansökningsförfarandet.....	430
5.16.9	Förbrukning för uppvärmningsändamål av viss märkt olja som förts in till Sverige.....	431
5.16.10	Nedsättning av koldioxidskatt enligt 0,8-procentsregeln.....	432
5.16.11	Återbetalning av skatt vid EU-handel.....	437
5.16.11.1	Allmänt.....	437
5.16.11.2	Vid distansförsäljning från Sverige.....	438
5.16.11.3	I andra fall än vid distansförsäljning.....	438
5.16.11.4	Bränsle som inte når angiven destination eller mottagare.....	439
5.17	Sanktioner vid otillåten användning av märkta oljeprodukter m.m..	440
5.17.1	Allmänt.....	440
5.17.2	Straffbestämmelser m.m.	440
5.17.3	Särskild avgift.....	441
5.17.4	Tillsyn och kontroll.....	445
5.17.5	Regler om förfarandet.....	445
5.18	Energiskatt på elkraft.....	446
5.18.1	Skattepliktig kraft.....	446
5.18.2	Skattesatser.....	449
5.18.3	Skattskyldighet m.m.....	454
5.18.3.1	Skattskyldig.....	454

5.18.3.2	Skattskyldighetens inträde.....	455
5.18.4	Mätning av elkraft	456
5.18.5	Avdrag	457
5.18.5.1	Förbrukning i tåg m.m.....	457
5.18.5.2	Förbrukning för kemisk reduktion eller i elektrolytiska processer	458
5.18.5.3	Framställning av vissa bränslen	458
5.18.5.4	Förbrukning vid kraftöverföring	458
5.18.5.5	Förbrukning i metallurgiska och mineralogiska processer.....	458
5.18.5.6	Program för energieffektivisering	459
5.18.5.7	Skatt på bränsle som används för produktion av skattepliktig elkraft och vid kraftvärmeproduktion	459
5.18.6	Inköp mot försäkrans	460
5.18.7	Skattebefriad förbrukare.....	460
5.18.8	Återbetalning av skatt.....	461
5.19	Överklagande.....	462
5.20	SEED-registret.....	464
5.20.1	EMCS och SEED-registret.....	465
5.21	Författningar m.m.....	465
6	Skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer.....	469
6.1	Skatteplikt.....	469
6.2	Skattskyldighet	469
6.2.1	Skattskyldig	469
6.2.2	Skattskyldighetens inträde.....	469
6.3	Avdrag i deklaration	469
6.4	Skattesats	469
6.5	Förfaranderegler	470
6.6	Författningar m.m.....	470
7	Reklamskatt	471
7.1	Inledning	471
7.2	Offentliggörande inom landet m.m.....	471
7.3	Trycksaksbegreppet.....	473
7.3.1	Självständigt bruksvärde	474
7.3.2	Affärshandling m.m.	478
7.3.3	Kontorsmaterial	479
7.3.4	Etikett.....	480
7.3.5	Emballage	480
7.4	Reklam	481
7.4.1	Reklambegreppet.....	481

7.4.2	Avsättningsfrämjande.....	482
7.4.3	Kommersiell verksamhet	484
7.5	Annons.....	487
7.5.1	Annonsbegreppet.....	487
7.6	Periodisk publikation.....	491
7.7	Reklamtrycksak.....	492
7.8	Annonsblad	494
7.9	Katalog och program	495
7.10	Skatteplikt för annons.....	495
7.10.1	Ej skattepliktig annons	497
7.10.1.1	Organ för sammanslutningar.....	497
7.10.1.2	Främmande språk/spridning huvudsakligen utomlands.....	501
7.10.1.3	Egenannons i publikation.....	501
7.11	Skatteplikt för annan reklam	502
7.11.1	Skatteplikt för reklam enligt 5 § 1 RSL.....	502
7.11.2	Undantag från skatteplikten enligt 6 § 1 RSL	505
7.11.3	Skatteplikt för reklam enligt 5 § 2 RSL.....	507
7.11.4	Undantag från skatteplikt enligt 6 § 2 RSL	509
7.12	Skattskyldighet.....	509
7.12.1	Allmänt	509
7.12.2	Annonser (3 § RSL)	511
7.12.3	Reklam på affischer, skyltar m.m. (5 § 1 RSL).....	512
7.12.4	Reklam genom visning av film eller återgivning av ljud (5 § 2 RSL).....	514
7.12.5	Införsel av annonsblad	514
7.13	Skattskyldighetens inträde	514
7.14	Skattesatser m.m.	514
7.14.1	Skattesatser för bilagor.....	515
7.15	Beskattningsvärde	516
7.15.1	Vederlag.....	517
7.16	Redovisningsskyldighet.....	525
7.17	Avdrag enligt 18 § RSL.....	526
7.18	Redovisningsperiod	526
7.19	Återbetalning av reklamskatt m.m.....	527
7.20	Förfaranderegler m.m.	529
7.20.1	Arkivering.....	529
7.21	Författningar m.m.....	530
8	Spel- och lotteriskatt m.m.....	531
8.1	Inledning.....	531

8.2	Allmänt om lotteribegreppet m.m.	531
8.3	Spelskatt	531
8.3.1	Skattepliktig verksamhet	531
8.3.2	Skattskyldiga	532
8.3.3	Skattskyldighetens inträde	532
8.3.4	Skattesatser	533
8.3.5	Förfaranderegler	534
8.4	Lotteriskatt	534
8.4.1	Skattepliktig verksamhet	534
8.4.2	Lotterier som är undantagna från skatteplikt	534
8.4.3	Beskattningsunderlag och skattesats	535
8.4.4	Skattskyldig	535
8.4.5	Skattskyldighetens inträde	535
8.4.6	Förfaranderegler	535
8.4.7	Särskilda redovisningsbestämmelser	535
8.5	Skatt på vinstsparande m.m.	536
8.5.1	Skattepliktig verksamhet	536
8.5.2	Beskattningsunderlag och skattesats	536
8.5.3	Skattskyldiga	536
8.5.4	Återbetalning av skatt	536
8.5.5	Förfaranderegler	537
8.6	Författningar m.m.	537
8.6.1	Lotterilagstiftning	537
8.6.2	Spelskatt	537
8.6.3	Lotteriskatt	537
8.6.4	Skatt på vinstsparande	537
9	Avfallsskatt	539
9.1	Inledning	539
9.2	Skattepliktiga anläggningar m.m.	539
9.3	Skattskyldighet	540
9.3.1	Skattskyldighet för konventionella avfallsanläggningar	540
9.3.2	Skattskyldighet för industrianläggningar	541
9.4	Avfall	542
9.5	Undantag för vissa anläggningar	543
9.6	Undantag för alternativa användningsområden	544
9.7	Skattesats	546
9.8	Vägning eller annan beräkningsgrund	546
9.8.1	Vägning	546
9.8.2	Annan beräkningsgrund	546
9.8.2.1	Mindre omfattning	546

9.8.2.2	Särskilda skäl.....	547
9.9	Undantag från skatteplikt	547
9.9.1	Driften av anläggningen.....	548
9.9.2	Kompostering eller reaktorbaserad rötning	549
9.9.2.1	Kompostering	549
9.9.2.2	Rötning	550
9.9.3	Förbränning	551
9.9.4	Flis och pellets.....	551
9.9.5	Avvattning.....	551
9.9.6	Rening.....	551
9.9.7	Vassbädd.....	552
9.10	Skattskyldig	552
9.11	Skattskyldighetens inträde	553
9.12	Förfaranderegler	553
9.13	Avdrag.....	553
9.13.1	Allmänt om avdrag.....	553
9.13.1.1	Avfall som förts ut.....	555
9.13.1.2	Avdrag för konstruktionsarbeten	555
9.13.1.3	Avdrag för sluttäckning.....	556
9.13.2	Övriga avdrag	556
9.13.2.1	Stabilisering och vätning av aska.....	557
9.13.2.2	Förorenad jord från marksanering.....	558
9.13.2.3	Muddermassor.....	559
9.13.2.4	Avfall från sanering av upplag för farligt avfall.....	559
9.13.2.5	Slam från behandling av lakvatten från anläggning där gips deponeras.....	559
9.13.2.6	Avfall från rening av kommunalt avloppsslam som förorenats pga. verksamhet vid Falu koppargruva.....	560
9.13.2.7	Asbesthaltigt avfall.....	560
9.13.2.8	Fluor- och svavelhaltigt avfall från rökgasrening vid tillverkning av järnmalmspellet.....	560
9.13.2.9	Grönlutslam från kausticeringsprocesser.....	561
9.13.2.10	Returfiberavfall och avsvärtningslam från upparbetning av returpapper samt askor från eldning av avsvärtningslam	561
9.13.2.11	Slam från framställning av dikalciumfosfat, kalciumklorid och natriumfosfat.....	562
9.13.2.12	Kalciumfluoridslam från framställning av aluminiumfluorid.....	562
9.13.2.13	Gipsslam från framställning av uppkolningsmedel.....	562
9.13.2.14	Elfilterstoff från framställning av kalciumkarbid	563
9.13.2.15	Slagger från metallurgiska processer	563
9.13.2.16	Stoft och slam från rening av gaser från framställning av råjärn och råstål	563
9.13.2.17	Oljehaltigt glödskaalsslam	564
9.13.2.18	Metallhydroxidslam	564

9.13.2.19	Stoft och slam från rening av rökgaser och processvatten vid framställning av koppar, zink och bly.....	565
9.13.2.20	Katodrester, elektrofilterstof, blästerstof och kolavfall från framställning av aluminium	565
9.13.2.21	Stoft och slam från rening av rökgaser från framställning av ferrolegeringar	565
9.13.2.22	Gjuterisand.....	565
9.13.2.23	Avfall från rensprocessen vid upparbetning av återvunnet glas	566
9.13.2.24	Biobränsleaska.....	566
9.14	Författningar m.m.....	566
10	Bekämpningsmedelsskatt	569
10.1	Inledning	569
10.1.1	Kemikalieinspektionen.....	569
10.1.2	Produktregister	569
10.1.3	Godkännande av bekämpningsmedel	569
10.2	Skatteplikt.....	570
10.2.1	Träskyddsmedel.....	571
10.2.2	Ättika	572
10.3	Skattesats m.m.....	572
10.3.1	Skattesats	572
10.3.2	Verksam beståndsdel.....	572
10.4	Förfaranderegler m.m.	573
10.5	Skattskyldighet.....	573
10.5.1	Skattskyldig	573
10.5.2	Skattskyldighetens inträde.....	574
10.6	Avdrag i deklaration	574
10.7	Författningar m.m.....	574
11	Gödselmedelsskatt.....	575
11.1	Inledning	575
11.2	Förfaranderegler	575
11.3	Återbetalning.....	575
11.4	Författningar m.m.....	576
12	Naturgrusskatt.....	577
12.1	Inledning	577
12.2	Skatteplikt och beskattningsunderlag	577
12.2.1	Utvinning för markinnehavarens husbehov.....	577

12.2.2	Tillstånd enligt 9 kap. MB	578
12.2.3	Naturgrus	579
12.3	Skattesats m.m.	580
12.4	Skattskyldighet m.m.	581
12.4.1	Skattskyldig	581
12.4.2	Skattskyldighetens inträde.....	581
12.4.3	Skattskyldighet inträder inte i vissa fall.....	581
12.5	Avdrag i deklaration	582
12.6	Förfaranderegler	582
12.7	Författningar m.m.	582
13	Särskild premieskatt för grupplivförsäkring	583
13.1	Inledning	583
13.2	Beskattningsunderlag	584
13.3	Skattskyldiga	584
13.4	Förutsättningar för skatteplikt	584
13.4.1	Försäkringsföretag.....	584
13.4.2	Staten	585
13.4.3	Annan arbetsgivare.....	585
13.4.4	Utländska grupplivförsäkringar	585
13.5	Skattepliktens inträde, beskattningsunderlag och skattesats	586
13.5.1	Försäkringsföretag.....	586
13.5.2	Staten och andra arbetsgivare.....	586
13.5.3	Utländska grupplivförsäkringar	586
13.6	Förfarandet vid beskattningen	587
13.7	Redovisningsperiod	587
13.8	Författningar m.m.	587
14	Avkastningsskatt på individuellt pensionssparande	589
14.1	Inledning	589
14.2	Skatteplikt m.m.	589
14.2.1	Kapitalunderlag	589
14.2.2	Skatteunderlag	590
14.2.3	Skattesatsen och beräkning av skatten	590
14.2.4	Jämkning av skattesatsen	591
14.3	Skattskyldighet m.m.	591
14.3.1	Skattskyldig	591
14.3.2	Rätt att överklaga.....	592
14.4	Registrering, deklaration m.m.	592

14.4.1	Registrering	592
14.4.2	Deklaration	592
14.4.3	Skattebetalning	592
14.4.4	Redovisning av skatt vid byte av institut	592
14.5	Avräkning av utländsk skatt	593
14.5.1	Allmänt	593
14.5.2	Spärrbelopp.....	594
14.5.3	S.k. carry forward	594
14.5.4	Utredningsansvar	595
14.6	Återbetalning av skatt.....	595
14.7	Författningar m.m.....	595
15	Skatt på trafikförsäkringspremie m.m.	597
15.1	Inledning	597
15.1.1	Lagens tillämpningsområde	597
15.2	Definitioner	597
15.2.1	Trafikförsäkring.....	597
15.2.2	Trafikförsäkringsavgift.....	597
15.2.3	Risk belägen inom landet	598
15.3	Skattskyldig	598
15.3.1	Trafikförsäkringspremie	598
15.3.1.1	Redovisningsskyldighet för annan än försäkringsgivare.....	598
15.3.2	Trafikförsäkringsavgift.....	599
15.4	Skattskyldighetens inträde	599
15.5	Beskattningsunderlag	600
15.5.1	Intjänad premie	600
15.5.1.1	Premieinkomst före återförsäkring	601
15.5.1.2	Bruttopremie	601
15.5.2	Underlag trafikförsäkringsavgift.....	602
15.6	Skattesatser	602
15.7	Avdrag.....	602
15.8	Förfaranderegler	602
15.8.1	Registrering	603
15.9	Återbetalning	603
15.10	Författningar m.m.....	603
	Sakregister	605

Förkortningslista

AL	Alkohollag (1994:1738)
AvPL	Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel
EGT	Europeiska gemenskapernas officiella tidning
EL	Lag (1957:262) om allmän energiskatt (har upphört att gälla)
FAS	Förordning (2010:173) om alkoholskatt
FiU	Finansutskottets betänkande
FKP	Förordning (2008:245) om kemiska produkter och biotekniska organismer
FL	Förvaltningslag (1986:223)
FRL	Försäkringsrörelselagen (1982:713)
FSE	Förordning (2010:178) om skatt på energi
FTS	Förordning (2010:177) om tobaksskatt
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370) (har upphört att gälla)
KR	kammarrätt
KrU	Kulturutskottets betänkande
LAS	Lag (1994:1564) om alkoholskatt
LIPS	Lag (1993:931) om individuellt pensionssparande
LL	Lotterilag (1994:1000)
LPG	Lag (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.
LPK	Lag (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter
LPP	Lag (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (har upphört att gälla)
LR	länsrätt

26 *Förkortningslista*

LSA	Lag (1999:673) om skatt på avfall
LSL	Lag (1991:1482) om lotteriskatt
LSB	Lag (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel
LSE	Lag (1994:1776) om skatt på energi
LSG	Lag (1984:409) om skatt på gödselmedel (har upphört att gälla)
LSN	Lag (1995:1667) om skatt på naturgrus
LSP	Lag (1972:820) om skatt på spel
LSTF	Lag (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m.
LSTK	Lag (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer
LTS	Lag (1994:1563) om tobaksskatt
LUVS	Lag (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige
MB	Miljöbalken
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
prop	proposition
RB	Rättegångsbalken
rskr	riksdagsskrivelse
RR	Regeringsrätten
RSFS	Riksskatteverkets författningssamling
RSL	Lag (1972:266) om skatt på annonser och reklam
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBF	Skattebetalningsförordning (1997:750)
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SCB	Statistiska Centralbyrån
SFS	Svensk författningssamling
SKV	Skatteverket
SkU	Skatteutskottets betänkande

SOU	Statens offentliga utredningar
SPV	Staten Pensionsverk
SRN	Skatterättsnämnden
TL	Taxeringslag (1990:324)
TR	tingsrätt
TSL	Trafikskadelag (1975:1410)
UD	Utrikesdepartementet

1 Beskattningsförfarandet

Förvaltningsmyndigheternas handläggning av ärenden regleras bl.a. av FL:s bestämmelser. FL är en generell lag och gäller om det inte finns bestämmelser som avviker från FL. Bestämmelser i speciallagstiftning har företräde i förhållande till reglerna i FL.

I SBL finns bestämmelser om förfarandet som avviker från FL:s bestämmelser. SBL är en speciallag i förhållande till FL. I SBL hänvisas till annan speciallagstiftning, t.ex. taxeringslagen (1990:324). Så är t.ex. fallet med bestämmelsen i 14 kap. 7 a § SBL som beträffande skatterevision hänvisar till bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. 9–14 c §§ taxeringslagen. Dessa bestämmelser gäller i tillämpliga delar i fråga om skatterevision på punktskatteområdet.

SBL är indelad i 24 kapitel, vilka så långt är möjligt är kronologiskt ordnade. I SBL behandlas bl.a. bestämmelser om registrering, redovisning, beskattningsbeslut, omprövning och överklaganden.

Enligt 66 § skattebetalningsförordningen (1997:750) får Skatteverket meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av SBL.

En utförligare beskrivning av beskattningsförfarandet finns i Skatteverkets Handledning för skattebetalning (SKV 404). I Skatteverkets publikation Rätt handlagt (SKV 119) behandlas bl.a. förvaltningsmyndigheters ärendehantering.

Enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter beslutar Tullverket i vissa fall om skatt. I dessa fall tillämpas de regler om förfarandet som finns i denna lag.

Flertalet punktskatter hanteras av Skatteverket och handläggs av Storföretagsregionen, Ludvikakontoret, 771 83 Ludvika, tfn 0771-778 778.

2 Punktskatter och EG/EU

2.1 Inledning

Lissabonfördraget innebär att Europeiska unionen (EU) numera är en juridisk person och att EU övertar de befogenheter som Europeiska gemenskapen (EG) tidigare hade. Fram till ikraftträdandet av Lissabonfördraget utgjorde Europeiska Gemenskapen (EG) en del av den mer omfattande samverkan som sker inom EU. EG var, till skillnad från EU, ett eget rättssubjekt. Det var endast EG som hade normgivningsmakt. Medlemsstaterna har beslutat om gemensamma bestämmelser för punktskatter på tobak, alkohol och energiprodukter, de s.k. *harmoniserade punktskatterna*. Bestämmelserna har för tiden före ikraftträdandet av Lissabonfördraget utfärdats i form av rättsakter som meddelats av EG:s institutioner. Dessa rättsakter benämns därför EG-förordningar, EG-beslut, EG-direktiv, osv. De gemensamma bestämmelser som utfärdas efter ikraftträdandet av Lissabonfördraget kommer att utfärdas i form av rättsakter som meddelas av EU:s institutioner och kommer följaktligen att benämnas EU-förordningar, EU-beslut, EU-direktiv, osv.

I svenska författningstexter förekommer i flera fall benämningen EG där den korrekta benämningen numera skulle vara EU. Vidare innehåller svenska författningstexter hänvisningar till rättsakter som meddelats av EG och som därför benämns EG-förordningar, EG-beslut, EG-direktiv, osv. I denna handledning används därför benämningen EG när det gäller hänvisningar och kommentarer som görs till bestämmelser och rättsakter där benämningen EG alljämt förekommer.

2.2 EG:s punktskatteområde

Av LTS, LAS och LSE följer att olika regler gäller för flyttningar av punktskattepliktiga varor mellan EG-länder respektive flyttningar mellan ett EG-land och annat land (tredje land).

Med *EG eller EG-land* avses i punktskattesammanhang de geografiska områden som tillhör Europeiska gemenskapens punktskatteområde. Med *tredje land* förstås länder och områden utanför detta skatteområde.

Vid flyttningar av varor mellan EG-länder används termerna *införsel* och *utförsel*. Termerna *import* och *export* avser flyttningar av varor mellan EG-land och tredje land.

Enligt 1 § förordningen (1994:1785) om Europeiska gemenskapens punktskatteområde ska, vid tillämpningen av LTS, LAS och LSE, punktskatteområdet avse gemenskapens territorium, med undantag för vissa nationella territorier, såsom detta definieras i Fördraget om upprättande av Europeiska ekonomiska gemenskapen och särskilt artikel 227 i detta fördrag. Artikel 227 har sedermera fått benämningen artikel 299. Artikel 299 ska från den 1 januari 2007 ha den lydelse som framgår av artikel 17 i anslutningsakten för Bulgarien och Rumänien. Numera definieras det territorium som omfattas av fördragen i artikel 52 i Fördraget om Europeiska unionen. Fördragens territoriella tillämpningsområde anges närmare i artikel 355 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

Gemenskapens (unionens) territorium utgörs fr.o.m. den 1 januari 2007 av Belgien, Bulgarien, Cypern, Danmark, Estland, Finland, Frankrike, Grekland, Irland, Italien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Nederländerna, Polen, Portugal, Rumänien, Slovakien, Slovenien, Spanien, Storbritannien, Sverige, Tjeckien, Tyskland, Ungern och Österrike.

Att vissa områden som tillhör medlemsstaternas territorier inte omfattas av tillämpningsområdet för fördragen framgår av artikel 355 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt. Där framgår exempelvis att fördragen inte ska tillämpas beträffande Färöarna, vilket därmed innebär att Färöarna inte omfattas av det område som omfattas av direktiv 2008/118/EG (EG:s punktskatteområde).

Följande områden som tillhör EG:s tullområde omfattas inte av EG:s punktskatteområde och likställs vid tillämpningen av LTS, LAS och LSE med tredje land enligt vad som framgår av förordning (1994:1785) om Europeiska gemenskapens punktskatteområde jämförd med artikel 5 i direktiv 2008/118/EG.

- a) Kanarieöarna
- b) De franska utomeuropeiska departementen

- c) Åland
- d) Kanalöarna

Följande områden som ej tillhör EG:s tullområde omfattas inte heller av EG:s punktskatteområde och likställs vid tillämpningen av LTS, LAS och LSE därmed med tredje land enligt vad som framgår av förordning (1994:1785) om Europeiska gemenskapens punktskatteområde jämförd med artikel 5 i direktiv 2008/118/EG.

- a) Ön Helgoland
- b) Territoriet Büsingen
- c) Ceuta
- d) Melilla
- e) Livigno
- f) Campione d'Italia
- g) De italienska delarna av Luganosjön

Av artikel 6 i direktiv 2008/118/EG framgår uttryckligen att vissa angivna områden inte ska betraktas som tredjeländer vid tillämpningen av direktivet. Av nämnda artikel framgår att flyttningar som utgår från eller är avsedda för

- a) Monaco behandlas som flyttningar som har sitt ursprung i eller är avsedda för Frankrike,
- b) San Marino behandlas som flyttningar som har sitt ursprung i eller är avsedda för Italien,
- c) Storbritanniens suveräna basområden Akrotiri och Dhekelia behandlas som flyttningar som har sitt ursprung i eller är avsedda för Cypern.
- d) Isle of Man behandlas som flyttningar som har sitt ursprung i eller är avsedda för Storbritannien.

Vidare framgår av artikel 6 i direktiv 2008/118/EG att flyttningar som utgår från eller är avsedda för Jungholz och Mittelberg (Kleines Walsertal) behandlas som flyttningar som har sitt ursprung i eller är avsedda för Tyskland.

2.3 EG/EU-rättens genomslag i medlemsstaterna

EG/EU-rätten brukar delas in i den primära EG/EU-rätten och den sekundära EG/EU-rätten. Den primära EG/EU-rätten består av fördragen. Den sekundära EG/EU-rätten har tillkommit genom beslut av institutionerna. De sekundära rättsakter som har betydelse inom skatteområdet är förordningar, direktiv, beslut och rekommendationer.

2.3.1 EG/EU-rätt

Vid bedömning av materiella bestämmelser inom olika punktskattelagar uppkommer ofta frågan vilken inverkan EG/EU-rätten eller en dom från EG/EU-domstolen ska ha på bedömningen. En djupare analys av EG/EU-rättens förhållande till svensk lagstiftning och svensk praxis, skulle bli mycket omfattande. Den följande redogörelsen får därför närmast uppfattas som en kort beskrivning av vissa principer som kan vara till ledning vid punktskatterättsliga ställningstaganden.

På punktskattens område består EG-lagstiftningen främst av ett antal direktiv men också av förordningar, beslut, rekommendationer och guidelines.

En *förordning* ska ha allmän giltighet. Den ska till alla delar vara bindande och direkt tillämplig i varje medlemsstat. Förordningen används när en totalharmonisering anses önskvärd. Att förordningen är bindande innebär att en medlemsstat inte ensidigt får införa undantag från dess bestämmelser. Efter att en förordning har trätt i kraft är den omedelbart tillämplig i alla medlemsstater, dvs. det behövs inte några nationella åtgärder.

Ett *direktiv* ska med avseende på det resultat som ska uppnås vara bindande för varje medlemsstat till vilken det är riktat, men ska överlåta åt de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet.

Detta hindrar dock inte att en direktivregel, trots att den riktar sig mot medlemsstaten, i vissa fall kan ha en rättslig verkan mellan medlemsstaten och en enskild. Om en direktivregel är ovillkorlig och tillräckligt klar har den s.k. direkt effekt. Direkt effekt innebär att en bestämmelse leder till en särskild rättighet för den enskilde gentemot staten. Direkt effekt medför även att en regel i ett direktiv kan ta över en regel i nationell lagstiftning. En direktivregel kan ha direkt effekt endast om den ger en

enskild rätt gentemot staten. Direkt effekt kan således inte åberopas av en myndighet i skärpande syfte mot en enskild.

Det framgår av vissa EG-domar att direktivregler som har införlivats i den nationella lagstiftningen ska tolkas i enlighet med direktivreglerna så långt det är möjligt med hänsyn till den nationella rättsordningen. I Sverige brukar detta uttryckas så att LTS, LAS eller LSE ska tolkas i ljuset av EG-rätten. Det finns således en ambition att införlivade direktivregler ska tolkas på samma sätt i alla medlemsländer.

Ett *beslut* ska till alla delar vara bindande för dem som det är riktat till.

Rekommendationer är inte bindande. En rekommendation tillkommer i regel på den utfärdande institutionens eget initiativ. Dess syfte är att, utan att rättsligt binda adressaterna, rekommendera ett visst handlingsätt etc.

2.3.2 EG:s/EU:s rättspraxis

EG/EU-domstolens rättspraxis är en viktig rättskälla. I all sin verksamhet åligger det särskilt domstolen att se till att gemenskapsrätten tolkas och tillämpas enhetligt av institutionerna och medlemsstaterna. Domstolen är också rättsskapande genom att i sina avgöranden lägga fast och utveckla det närmare innehållet i gemenskapsrätten.

När det gäller domstolens förhandsavgöranden besvarar domstolen i princip endast den nationella domstolens frågor. Vissa frågor kan dock återstå för den nationella domstolen att lösa. Domstolen kan ha klarlagt vissa principer utan att ha intagit en bestämd ståndpunkt i en enskild fråga. Innan en fråga avgörs av domstolen, ska ett yttrande avges av någon av domstolens generaladvokater. Dessa yttranden, som i allmänhet är utförliga, utgör en viktig komponent när en dom ska analyseras. Trots att EG/EU-domstolens domar är in casu-avgöranden och bindande endast för den domstol som begärt förhandsavgörandet, är de viktiga rättskällor även vid tolkning av nationell rätt. Domarna är i praktiken prejudicerande.

2.4 Författningar m.m.

Under denna rubrik anges de förordningar, direktiv, beslut och rekommendationer som är gällande för de s.k. harmoniserade punktskatterna, dvs. punktskatt på alkoholvaror, punktskatt på tobaksvaror och punktskatt på energiprodukter.

2.4.1 Förfordningar

Kommissionens förordning (EG) nr 684/2009 av den 24 juli 2009 om genomförande av rådets direktiv 2008/118/EG vad gäller datoriserade förfaranden för flyttning av punktskattepliktiga varor under punktskatteuppskov (*EUT L 197 29.7.2009 s. 24*).

Rådets förordning (EG) nr 2073/2004 av den 16 november 2004 om administrativt samarbete i fråga om punktskatter (*EUT L 359 04.12.2004 s. 1*).

Kommissionens förordning (EG) nr 31/96 av den 10 januari 1996 om ett intyg om befrielse från punktskatt (*EGT L 008 11.01.1996 s. 11*).

Kommissionens förordning (EEG) nr 3199/93 av den 22 november 1993 om ömsesidigt erkännande av förfaranden för att fullständigt denaturera alkohol för att erhålla punktskattebefrielse (*EGT L 288 23.11.1993 s. 12*).

Ändr. gm (EGT L 260 31.10.1995 s. 45)

Ändr. gm (EGT L 320 28.11.1998 s. 27)

Ändr. gm (EUT L 374 22.12.2004 s. 42)

Ändr. gm (EUT L 208 11.08.2005 s. 12)

Ändr. gm (EUT L 326 13.12.2005 s. 8)

Ändr. gm (EUT L 23 26.1.2008 s. 13)

Ändr. gm (EUT L 231 29.8.2008 s. 11)

Kommissionens förordning (EEG) nr 3649/92 av den 17 december 1992 om förenklade ledsagardokument vid flyttning inom gemenskapen av punktskattepliktiga varor som redan har frisläppts för konsumtion i den avsändande medlemsstaten (*EGT L 369 18.12.1992 s. 17*).

OBS! Nästföljande förordning är upphävd genom kommissionens förordning (EG) nr 684/2009 men tillämpas alltjämt i vissa delar enligt vad som framgår av kommissionens förordning (EG) nr 684/2009.

Kommissionens förordning (EEG) nr 2719/92 av den 11 september 1992 om ledsagardokument för flyttning av varor med punktskatteuppskov (*EGT L 276 19.09.1992 s. 1*).

Ändr. gm (EGT L 198 07.08.1993 s. 5)

Ändr. gm (EUT L 362 20.12.2006 s. 1)

Upphävd gm (EUT L 197 29.7.2009 s. 24)

2.4.2 Direktiv

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*).

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*).
Ändr. gm (EUT L 157 30.04.2004 s. 87)
Ändr. gm (EUT L 157 30.04.2004 s. 100)

Rådets direktiv 95/60/EG av den 27 november 1995 om märkning för beskattningsändamål av dieselbrännolja och fotogen (*EGT L 291 06.12.1995 s. 46*).

Rådets direktiv 95/59/EG av den 27 november 1995 om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror (*EGT L 291 06.12.1995 s. 40*).
Ändr. gm (EGT L 211 11.08.1999 s. 47)
Ändr. gm (EGT L 046 16.02.2002 s. 26)

Rådets direktiv 92/84/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av punktskattesatser på alkohol och alkoholdrycker (*EGT L 316 31.10.1992 s. 29*).

Rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker (*EGT L 316 31.10.1992 s. 21*).
Ändr. gm (EUT L 236 23.9.2003 s. 33)
Ändr. gm (EUT L 157 21.06.2005 s. 29)

Rådets direktiv 92/80/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av skatter på andra tobaksvaror än cigaretter (*EGT L 316 31.10.1992 s. 10*).
Ändr. gm (EGT L 211 11.08.1999 s. 47)
Ändr. gm (EGT L 046 16.02.2002 s. 26)
Ändr. gm (EGT L 333 20.12.2003 s. 49)

Rådets direktiv 92/79/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av skatt på cigaretter (*EGT L 316 31.10.1992 s. 8*).
Ändr. gm (EGT L 211 11.08.1999 s. 47)
Ändr. gm (EGT L 046 16.02.2002 s. 26)
Ändr. gm (EGT L 333 20.12.2003 s. 49)

OBS! Nästföljande direktiv är ersatt av direktiv 2008/118/EG men tillämpas alltjämt i vissa delar enligt vad som framgår av direktiv 2008/118/EG.

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 L 076 23.03.1992 s. 1*).

Ändr. gm (EGT L 390 31.12.1992 s. 124)

Ändr. gm (EGT L 365 31.12.1994 s. 46)

Ändr. gm (EGT L 008 11.01.1997 s. 12)

Ändr. gm (EGT L 161 01.07.2000 s. 82)

Ändr. gm (EGT L 193 29.07.2000 s. 73)

Ändr. gm (EGT L 122 16.05.2003 s. 36)

Ändr. gm (EGT L 359 04.12.2004 s. 30)

Upphävt gm (EUT L 9,14.1.2009 s. 12)

2.4.3 Beslut

2006/428/EG: Kommissionens beslut av den 22 juni 2006 om fastställande av en gemensam märkning för beskattningsändamål av dieselbrännolja och fotogen (*EUT L 172 24.6.2006 s. 15*).

2005/231/EG: Rådets beslut av den 7 mars 2005 om bemyndigande för Sverige att tillämpa en nedsatt skattesats för el som förbrukas av hushåll och företag inom tjänstesektorn i vissa delar av norra Sverige i enlighet med artikel 19 i direktiv 2003/96/EG (*EUT L 72 18.3.2005 s. 27*).

Ändr. gm (EUT L 199 21.7.2006 s. 19)

Tillämpn. förlängd gm (EUT L 199 21.7.2006 s. 19)

1152/2003/EG: Europaparlamentets och rådets beslut av den 16 juni 2003 om datorisering av uppgifter om förflyttningar och kontroller av punktskattepliktiga varor (*EUT L 162 01.07.2003 s. 5*).

2001/224/EG: Rådets beslut av den 12 mars 2001 om nedsättning av punktskattesatser och befrielse från punktskatter för vissa mineraloljor som används för särskilda ändamål (*EGT L 084 23.03.2001 s. 23*).

2.4.4 Rekommendationer

2000/789/EG: Kommissionens rekommendation av den 29 november 2000 om riktlinjer för godkännande av lagerhavare enligt rådets direktiv 92/12/EEG när det gäller punktskattebelagda varor [delgivet med nr K (2000) 3355] (*EGT L 314 14.12.2000 s. 29*).

3 Alkoholskatt

3.1 Inledning

Enligt 1 § LAS ska alkoholskatt betalas till staten. Skatt ska betalas för öl, vin och andra jästa drycker, mellanklassprodukter samt för etylalkohol. Av övriga bestämmelser i LAS framgår att alkoholskatt ska betalas för alkoholvaror som tillverkas i Sverige, som förs in eller tas emot från ett annat EG-land eller som importerar från tredje land, jämför prop. 2009/10:40 s. 157.

Öl, vin, andra jästa drycker än vin eller öl, mellanklassprodukter och etylalkohol är så kallade harmoniserade alkoholvaror, vilket innebär att samtliga EG-länder följer samma förfarandebestämmelser vid beskattningen.

Skatteverket är beskattningsmyndighet. När skattepliktiga varor importerar från tredje land av någon som inte är upplagshavare eller registrerad varumottagare ska skatten betalas till Tullverket.

Import

Av 1 § tredje stycket LAS framgår att med import avses att en alkoholvara förs in till Sverige från tredje land under förutsättning att varan inte omfattas av ett sådant suspensivt tullförfarande eller suspensivt tullarrangemang som avses i artikel 4.6 i rådets direktiv 2008/1112/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG. Med import avses även att varan frisläpps från ett sådant förfarande eller arrangemang.

Export

Med export avses att en alkoholvara förs ut till tredje land från Sverige eller via ett annat EG-land.

Av prop.2009/10:40, s. 158 framgår att det viktiga för begreppen import och export är att varan förs in respektive ut ur EG:s punktskatteområde.

EG-land

Med EG eller ett EG-land förstås, enligt 1 § fjärde stycket LAS, de områden som tillhör Europeiska gemenskapens punktskatteområde. Med tredje land förstås länder och områden utanför detta skatteområde.

Bestämmelser om tillverkning, marknadsföring och införsel av alkoholdrycker och handel med sådana varor finns i AL. Lagen gäller också tillverkning av sprit. Bestämmelser om införsel och försäljning av teknisk sprit och bestämmelser om alkoholhaltiga preparat finns i lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m.

Statens Folkhälsoinstitut har det centrala tillsynsansvaret avseende hantering av alkoholdrycker, se AL. Läke-medelsverket är tillstånds- och tillsynsmyndighet angående hantering av teknisk sprit och alkoholhaltiga preparat, se lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m.

3.2 Skattepliktiga varor

De varor som är skattepliktiga enligt LAS delas in i fem kategorier av skattepliktiga produkter

- öl,
- vin,
- andra jästa drycker än vin eller öl,
- mellanklassprodukter, samt
- etylalkohol.

Respektive kategori definieras i 2–6 §§ LAS och grundar sig på direktiv 92/83/EEG.

Det skattepliktiga området anges med utgångspunkt i de tulltaxenummer som är fastställda i den Kombinerade nomenklaturen (KN) enligt förordningen EEG 2658/87 (prop. 1994/95:56 s. 110). Förutom hänvisning till KN-nr innehåller flera av definitionerna någon eller några ytterligare förutsättningar som ska vara uppfyllda innan det kan fastställas enligt vilken kategori varan ska beskattas.

För var och en av kategorierna gäller särskilda skattesatser och tekniken för hur skatten beräknas skiljer sig också något mellan de olika kategorierna.

Av 7 § LAS framgår att fullständigt denaturerad alkohol och alkohol som ingår i vissa slags varor är undantagen från skatteplikt, se avsnitt 3.2.6.

3.2.1 Öl

Enligt 2 § LAS ska skatt betalas för öl som hänförs till KN-nr 2203. Enligt kommentaren till HS-nomenklaturen som har

införts i Tullverkets varuhandböcker (VHB 1:1) är öl en alkoholhaltig dryck som framställs genom förjäsning av en vätska (vört) som är beredd av mältat korn eller vete, vatten och (vanligtvis) humle. Som öl beskattas även blandningar av öl och icke-alkoholhaltig dryck där den färdiga produkten är hänförlig till KN-nr 2206.

Öl är skattepliktigt om alkoholhalten överstiger 0,5 volymprocent.

3.2.2 Vin

Enligt 3 § LAS ska skatt betalas för vin som hänförs till KN-nr 2204 (vin av färska druvor och/eller druvmust) och KN-nr 2205 (vermut och annat vin av färska druvor som smaksatts med växter eller aromatiska ämnen) om alkoholhalten uppkommit enbart genom jäsning och

1. alkoholhalten överstiger 1,2 volymprocent men uppgår till högst 15 volymprocent, eller
2. alkoholhalten överstiger 15 volymprocent men uppgår till högst 18 volymprocent och vinet producerats utan tillsatser.

För att beskattas som vin får således någon ytterligare alkohol inte tillföras produkten. Att tillsätta druvmust eller koncentrerad druvmust är dock tillåtet för det vin som har en alkoholhalt om 1,2–15 volymprocent. Tillsats av druvmust är vanlig i t.ex. Tyskland för att få ett sötare vitvin. Eftersom jästsvamparna normalt dör innan 15 volymprocent uppnåtts är viner med en alkoholhalt över 15 volymprocent mycket ovanliga.

För information om hur s.k. matlagningsviner ska beskattas, se avsnitt 3.2.5.1.

3.2.3 Andra jästa drycker än vin eller öl

Enligt 4 § LAS ska skatt betalas för andra jästa drycker än vin eller öl som hänförs till KN-nr 2206 samt drycker hänförliga till KN-nr 2204 och 2205 men som inte omfattas av skatteplikten för vin, om

- alkoholhalten överstiger 1,2 men inte 10 volymprocent, eller
- alkoholhalten överstiger 10 men inte 15 volymprocent under förutsättning att alkoholhalten uteslutande har uppkommit genom jäsning.

KN-nr 2206 är tulltaxenumret för i första hand fruktviner av olika slag, t.ex. äppelvin (cider), päronvin och mjöd. Till KN-

nr 2206 hör även blandningar av jästa drycker samt blandningar av jästa drycker och alkoholfria drycker, inte nämnda eller inbegripna någon annanstans. Som exempel kan nämnas blandningar av lemonader och vin eller blandningar av öl och vin med en alkoholhalt av mer än 0,5 volymprocent. Enligt kommentarer till HS-nomenklaturen som har införts i Tullverkets Varuhandböcker (VHB 1:1) kan dryckerna vara naturligt mousserande eller vara kolsyrade på konstlad väg. Drycker hänförliga till KN-nr 2206 beskattas således som andra jästa drycker än vin eller öl om alkoholstyrkan uteslutande har uppkommit genom jäsning och de håller en alkoholhalt om 1,2–15 volymprocent. Drycker som är hänförliga till KN-nr 2206 och som består av blandningar av öl och icke-alkoholhaltig dryck beskattas dock som öl, se avsnitt 3.2.1.

Som andra jästa drycker än vin eller öl beskattas även drycker där alkoholhalten inte uteslutande har uppkommit genom jäsning under förutsättning att alkoholhalten inte överstiger 10 volymprocent. Vad gäller KN-nr 2204 framgår redan av rubriken till detta KN-nr att det inbegriper vin som gjorts starkare genom tillsats av alkohol. Av anvisningarna till den s.k. HS-nomenklaturen framgår att drycker som omfattas av KN-nr 2206 klassificeras enligt detta nummer även om de har gjorts starkare genom tillsats av alkohol. Blandningar bestående av en jäst råvara med tillsats av alkohol, där den färdiga blandningen är hänförlig till KN-nr 2204, 2205 och 2206, beskattas således som andra jästa drycker än vin eller öl om alkoholhalten överstiger 1,2 men inte 10 volymprocent. Om en sådan dryck är starkare än 10 volymprocent beskattas den i stället som mellanklassprodukt (upp till 22 volymprocent, se avsnitt 3.2.4) eller som etylalkohol (över 22 volymprocent, se avsnitt 3.2.5).

Enligt 3 b i Allmänna bestämmelser för tolkning av Kombinerade nomenklaturen ska blandningar såvitt möjligt klassificeras som om de bestod av det material eller den beståndsdel som ger blandningen dess huvudsakliga karaktär.

I RÅ 2002 not. 1, som avsåg ett förhandsbesked som överklagats till RR, var fråga om fyra olika blanddrycker skulle anses hänförliga till KN-nr 2206 eller till något annat KN-nr (i sådant fall mest troligt KN-nr 2208, jämför avsnitt 3.2.5). Frågan var om de uppgifter som lämnats av sökanden var tillräckliga för att det skulle kunna avgöras om äppelvin var den karaktärsgivande ingrediensen i samtliga de ifrågavarande

alkoholdryckerna. RR konstaterade att uppgifter saknades om ingrediensernas kvantitet och koncentration och att andelen jäst råvara respektive tillsatser angetts endast med utgångspunkt i alkoholhalten i den färdiga produkten. Enligt RR gav ansökan därmed inte tillräckligt underlag för en säker skattemässig bedömning, varför RR undanröjde det meddelade förhandsbeskedet och avvisade ansökan.

3.2.4 Mellanklassprodukter

Enligt 5 § LAS ska skatt betalas för mellanklassprodukter med en alkoholhalt över 1,2 men inte över 22 volymprocent som hänförs till KN-nr 2204, 2205 och 2206 men som inte beskattas enligt 2–4 §§ LAS (som öl, vin eller som andra jästa drycker än vin eller öl).

Begreppet ”mellanklassprodukt” inrymmer i huvudsak starkviner med en alkoholhalt överstigande 15 men inte över 22 volymprocent, dvs. drycker som på grund av sin alkoholhalt inte omfattas av definitionen av vin eller andra jästa drycker än vin eller öl (prop. 1994/95:56 s. 113). Exempel på drycker som beskattas som mellanklassprodukter är madeira, portvin, sherry och vermut.

Som mellanklassprodukt beskattas även drycker med en alkoholhalt om högst 15 volymprocent, där alkoholhalten inte uteslutande uppkommit genom jäsnings. Som exempel kan nämnas ”Kir” som är en blandning av vitt vin och likör (13 volymprocent).

Drycker med en alkoholhalt om högst 10 volymprocent som är hänförliga till KN-nr 2204, 2205 eller 2206 är alltid skattepliktiga i någon av kategorierna vin eller andra jästa drycker än vin eller öl (jämför avsnitten 3.2.2 och 3.2.3).

SRN har i ett förhandsbesked meddelat den 31 oktober 2007, dnr 50-06/1, prövat frågan om hur två drycker med en alkoholhalt om 12,5 respektive 15 volymprocent ska bedömas enligt LAS. Dryckerna i fråga hade framställts genom att bl.a. arom och sockerlösning hade satts till en bas av vin från färska druvor. Aromen utgjordes av ett kryddextrakt av olika växter och frukter som lagts i etanol. Den etanol som genom aromen tillförts drycken med en alkoholhalt om 12,5 volymprocent uppgick till 5,2 volymprocent och den som tillförts drycken med en alkoholhalt om 15 volymprocent uppgick till 6,2 volymprocent. Den enda jäsningsprocess som ägt rum var när saften från de färska druvorna jästes till vin. Tullverket hade i

ett yttrande i ärendet ansett att dryckerna skulle hänföras till KN-nr 2205. SRN gjorde följande bedömning.

”Nämnden finner inte skäl att frångå Tullverkets bedömning i fråga om alkoholdryckernas klassificering enligt den Kombinerade Nomenklaturen. Båda dryckerna ska således hänföras till KN-nr 2205. När det därefter gäller frågan om hur dryckerna ska bedömas enligt LAS kan konstateras att alkoholhalten för dem båda inbegriper etanol som tillförs med aromen. Dryckernas alkoholhalt uppkommer således inte uteslutande genom jäsnings utan en stor del tillförs med den arom som blandas med vinet. Dryckerna kan därmed inte bli skattepliktiga enligt någon av bestämmelserna i 3 eller 4 § LAS eftersom dessa bestämmelser förutsätter i fråga om drycker med bl.a. KN-nr 2205 och en alkoholhalt som överstiger 10 men inte 15 volymprocent att alkoholhalten enbart uppkommit genom jäsnings. Enligt nämndens mening utgör båda dryckerna i stället mellanklassprodukter enligt 5 § LAS genom att de har en alkoholhalt över 1,2 men inte över 22 volymprocent, hänförs till KN-nr 2205 och inte kan beskattas enligt 2–4 §§ LAS.”

3.2.5 Etylalkohol

Enligt 6 § LAS ska skatt betalas för varor hänförliga till KN-nr 2207 och 2208 med en alkoholhalt som överstiger 1,2 volymprocent även om etylalkoholen ingår i en vara som hänförs till ett annat KN-kapitel.

KN-nr 2207 och 2208 omfattar alla spritdrycker och annan etylalkohol, odenaturerad eller denaturerad.

Med *denaturerad* alkohol avses att någon slags tillsats blandats i för att göra alkoholen mer eller mindre odrickbar, som exempel kan nämnas etylacetat, bitrex, isopropanol, butanol, metyletylketon och pepparolja. Med odenaturerad alkohol avses sålunda alkohol fri från sådana tillsatser.

Det skattepliktiga området vad gäller etylalkohol omfattar således inte bara etylalkohol i form av olika slags spritdrycker utan även den etylalkohol som är avsedd att användas tekniskt, vetenskapligt, medicinskt, m.m. (s.k. teknisk sprit). Att alkohol som används för vissa ändamål kan komma att bli skattebefriad framgår av avsnitt 3.16.2.4, avsnitt 3.14.6 och avsnitt

3.15.1. Etylalkoholen är dock att betrakta som en skattepliktig vara tills sådan användning har skett.

Skatt enligt 6 § LAS ska även betalas för drycker som hänförs till KN-nr 2204, 2205 och 2206 om alkoholhalten överstiger 22 volymprocent. Här avses vin, vermut och andra jästa drycker där alkoholhalten överstiger 22 volymprocent, oavsett om alkoholhalten enbart har uppkommit genom jäsnings eller om ytterligare tillsats av alkohol har skett. Därmed beskattas alla drycker med en alkoholhalt som överstiger 22 volymprocent som etylalkohol.

Att skatt ska betalas för den etylalkohol som ingår i varor hänförliga till annat KN-kapitel innebär att det skattepliktiga området även omfattar etylalkohol som ingår i varor som klassificeras som annat än alkoholvaror. Jämför nästa avsnitt om skatt på matlagningsvin och matlagningskonjak som visar ett exempel på att den alkohol som ingår i varor hänförliga till andra KN-kapitel är skattepliktig som etylalkohol. Av 7 § LAS framgår dock att den alkohol som ingår i vissa uttryckligen angivna varor är undantagen från skatteplikt (jämför avsnitt 3.2.6).

3.2.5.1 Matlagningsvin beskattas som etylalkohol

Frågan om skattskyldighet för den alkohol som ingår i matlagningsvin och matlagningskonjak har varit föremål för behandling av den s.k. punktskattekommittén i Bryssel. Med matlagningsvin och matlagningskonjak avses i detta sammanhang vin och konjak som beretts för att användas för matlagningsändamål på ett sådant sätt att de blivit olämpliga som dryck och därmed inte hänförliga till något KN-nr i kapitel 22, utan omfattas av ett KN-nr i något annat KN-kapitel.

Punktskattekommittén har den 11 november 2002 antagit guidelines (CED No 372) avseende matlagningsvin och matlagningskonjak i förhållande till artikel 20 och 27 (1)(f) direktiv 92/83/EEG. Av dessa guidelines framgår att matlagningsvin och matlagningskonjak, eftersom de klassificeras såsom KN-nr 2103 9090 89, ska anses som livsmedel. Vidare anges att eftersom KN-nr 2207 och 2208 inte exklusivt reserverats för etylalkohol som uppstått genom destillation, ska matlagningsvin och matlagningskonjak med en alkoholhalt som överstiger 1,2 volymprocent anses som "etylalkohol" i den mening som avses i artikel 20 i direktiv 92/83/EEG.

I ett av SRN den 1 november 2002 meddelat förhandsbesked prövades frågan om skattskyldighet för vin till vilket 2,5 gram salt per 100 gram vin tillsats. SRN konstaterade att matlagningsvinerna beretts för att användas för matlagningsändamål på ett sådant sätt att de blivit olämpliga som dryck och därmed inte var hänförliga till något KN-nr i kapitel 22 utan omfattades av KN-nr 2103. Då inte något av de i 7 § LAS angivna undantagen var tillämpligt gjorde SRN bedömningen att den alkohol som ingick i produkterna var skattepliktig enligt 6 § LAS.

Mot bakgrund av vad som uttalas i ovan nämnda guidelines och i SRN:s förhandsbesked är det Skatteverkets uppfattning att den alkohol som ingår i ett s.k. matlagningsvin är att anse som skattepliktig etylalkohol enligt 6 § LAS, jfr RSV:s skrivelse den 27 mars 2003, dnr 2379-03/100.

Ovanstående ställningstagande bekräftas också av att RR i dom meddelad den 11 juni 2009 (mål nr 3948-05) fastställde SRN:s förhandsbesked som meddelades den 16 juni 2005. I målet prövas om alkoholskatt ska betalas för matlagningsviner som består av ca 60 % avalkoholiserat vin och ca 40 % vanligt vin. De färdiga produkterna har en alkoholhalt som uppgår till ca 4,8 liter ren alkohol per 100 kilo. Genom att salt tillförts vinerna har dessa beretts på ett sådant sätt att de blivit olämpliga som drycker.

RR har i målet inhämtat förhandsavgörande från EG-domstolen som i dom den 12 juni 2008, mål C-458/06, meddelat att den alkohol som finns i matlagningsvin ska klassificeras som sådan etylalkohol som avses i artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83/EEG om den har en faktisk alkoholhalt som överskrider 1,2 volymprocent. I domskälen har EG-domstolen anfört bl.a. att, även om matlagningsvin som sådant är en livsmedelsberedning i den mening som avses i KN-kapitel 21, så innehåller denna livsmedelsberedning etylalkohol som omfattas av KN-nr 2207 och 2208.

RR anger i domskälen att den alkohol som ingår i de aktuella matlagningsvinerna ska klassificeras enligt KN-nr 2207 och 2208 och omfattas därmed av skatteplikten i 6 § första stycket LAS, såvida inte något av undantagen i 7 § första stycket samma lag är tillämpliga. RR konstaterar vidare att eftersom alkoholen i detta fall ingår direkt i livsmedel och alkoholhalten inte överstiger 5 liter ren alkohol per 100 kilo av livsmedlet är villkoren för undantag enligt 7 § första stycket 5 LAS uppfyllda.

3.2.6 Undantag från skatteplikten

Som framgått i föregående avsnitt innefattas i princip all etylalkohol, även den som ingår i andra varor än alkoholvaror, av skatteplikten enligt 6 § LAS. Från denna princip finns dock några undantag. I 7 § LAS anges nämligen att skatt inte ska betalas för den alkohol som ingår i vissa särskilt uppräknade varor. Detta innebär således att skatt inte ska betalas för alkohol som ingår i en sådan vara som anges i 7 § LAS trots att denna alkohol per definition omfattas av skatteplikten enligt 6 § LAS.

Av 7 § första stycket LAS följer att skatt inte ska betalas för den alkohol som ingår i de varor som nedan redovisas i 1–8.

1. Skatt ska inte betalas för den alkohol som distribueras i form av alkohol som är fullständigt denaturerad enligt kommissionens förordning (EEG) nr 3199/93 av den 22 november 1993 om ömsesidigt erkännande av förfaranden för att fullständigt denaturera alkohol för att erhålla punktskattebefrielse.

Begreppet fullständigt denaturerad alkohol är endast ett skatte-tekniskt begrepp som syftar till att undanta alkohol som blandats med speciellt utvalda tillsatser från skatteplikt. Alkoholens egenskaper och användningsområde skiljer sig dock inte nödvändigtvis från alkohol som denaturerats med andra tillsatser.

Varje EG-medlemsland kan på eget initiativ ange vilka krav på denaturering som ska vara uppfyllda för att alkohol ska anses vara fullständigt denaturerad. Respektive EG-land ska anmäla sina krav till kommissionen senast tre månader innan de träder i kraft. Kommissionen ska lämna sådan uppgift vidare till övriga medlemsländer, och om inte kommissionen eller något medlemsland framför invändningar ska den anmälda denatureringsprocessen anses godkänd som fullständigt denaturerad alkohol även i övriga EG-länder. I sådant fall blir den anmälda denatureringsprocessen antagen i ovan nämnda EG-förordning.

Av 14 § FAS framgår att med fullständigt denaturerad alkohol avses sådan alkohol som per hektoliter ren etylalkohol denaturerats med 2 liter metyletylketon och 3 liter metylisobutylketon. Denna bestämmelse anger den denatureringsprocess som Sverige ställt upp som krav, och som har anmälts till kommissionen i vederbörlig ordning och blivit antagen i nämnda EG-förordning. Härutöver är alltså även de dena-

Fullständigt denaturerad alkohol

tureringsprocesser som anmälts av andra EG-länder och som blivit antagna i nämnda EG-förordning att anse som fullständigt denaturerad alkohol vid tillämpningen av LAS.

Vid leverans av fullständigt denaturerad alkohol mellan EG-länder ska ett förenklat ledsagardokument upprättas av avsändaren och åtfölja varorna under transporten.

Vinäger

2. Skatt ska inte betalas för alkohol som ingår i vinäger som hänförs till KN-nr 2209.

Läkemedel

3. Skatt ska inte betalas för alkohol som ingår i läkemedel.

Bestämmelsen har sin grund i artikel 27.1 d) i direktiv 92/83/EEG av vilken följer att alkohol som används vid framställning av mediciner definierade av direktiv 65/65/EEG ska skattebefrias. Direktiv 65/65/EEG har upphävts och ersatts av direktiv 2001/83/EG. Av artikel 128 i direktiv 2001/83/EG framgår att hänvisningar till direktiv 65/65/EEG ska tolkas som hänvisningar till direktiv 2001/83/EG. Därmed hänvisar artikel 27.1 d) i direktiv 92/83/EEG numera till direktiv 2001/83/EG vad avser definitionen av mediciner. Direktiv 2001/83/EG har implementerats i svensk rätt genom läkemedelslagen (1992:859).

Smakämnen

4. Skatt ska inte betalas för alkohol som ingår i smakämnen för tillverkning av livsmedel och drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent.

Observera att undantaget från skatteplikt här är kopplat till en framtida användning av den alkohol som undantas från skatteplikten, dvs. den alkohol som ingår i ett s.k. smakämne är skattebefriad i de fall där detta smakämne är avsett att användas för tillverkning av livsmedel respektive tillverkning av drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent. Se nedanstående referat ur prop. 2000/01:118 där det i avsnittet om skattefrihet för halvfabrikat som är avsedda för framställning av livsmedel görs jämförelse med denna bestämmelse.

Livsmedel

5. Skatt ska inte betalas för alkohol som ingår direkt i livsmedel eller som ingrediens i halvfabrikat för framställning av livsmedel, fyllda eller ej, förutsatt att alkoholhalten i varje enskilt fall inte överstiger 8,5 liter ren alkohol per 100 kilogram chokladprodukter och 5 liter ren alkohol per 100 kilogram av något annat livsmedel.

I samband med en ändring av bestämmelsen den 1 oktober 2001 anförde lagrådet att det är möjligt att läsa bestämmelsen på olika sätt, och att det därför behövs ett ställningstagande angående bestämmelsens innebörd. Efter detta påpekande från lagrådet ändrades bestämmelsens utformning något och följande kommentar till bestämmelsen lämnades i författningskommentaren till 7 § LAS i prop. 2000/01:118, s. 127, i syfte att förtydliga att det är alkoholinnehållet i det färdiga livsmedlet som avgör om den ingående alkoholen ska vara undantagen från skatteplikt.

”Första stycket 5 grundar sig på artikel 27.1 f i alkoholskattedirektivet. Där talas om varor som används direkt eller som beståndsdel i halvfabrikat för framställning av livsmedel, fyllda eller ej. Som villkor för skattefriheten gäller en alkoholgräns. Enligt den svenska versionen av alkoholskattedirektivet gäller alkoholgränsen för halvfabrikatet. Andra språkversioner, som t.ex. den danska, engelska och franska, synes dock ta sikte på den färdiga produkten, dvs. alkoholgränsen gäller för livsmedlet. Något annat är heller inte rimligt eftersom det i så fall inte skulle finnas någon gräns för den färdiga produkten, dvs. livsmedlet. Innebörden av den svenska versionen av alkoholskattedirektivet skulle alltså vara att livsmedel som innehåller alkohol skulle vara skattefria oavsett hur högt alkoholinnehållet är. Detta kan inte ha varit syftet med bestämmelsen i 27.1 f i alkoholskattedirektivet. I förevarande paragraf har därför alkoholgränsen kopplats till det färdiga livsmedlet. Skattefrihet skall alltså gälla för alkohol som ingår direkt i livsmedel om alkoholhalten i varje enskilt fall inte överstiger 8,5 liter ren alkohol per 100 kilogram choklad och 5 liter alkohol per 100 kilogram av något annat livsmedel. Det kan nämnas att Finland har reglerat skattefriheten på motsvarande sätt (8 § lag 1994/1471 om accis på alkohol och alkoholdrycker). Även när det gäller alkohol som ingår i halvfabrikat för framställning av livsmedel gäller alltså alkoholgränsen för det färdiga livsmedlet. Det innebär att ett halvfabrikat, som innehåller alkohol, är skattefritt om det är avsett för framställning av ett livsmedel som uppfyller kraven för skattefrihet (jfr punkten 4). Skattefriheten är alltså kopplad till en framtida användning. Det måste i varje enskilt fall framstå som sannolikt att halvfabrikatet skall

Varor avsedda att ej ätas eller drickas

användas för framställning av ett skattefritt livsmedel för att skattefrihet skall föreligga.”

6. Skatt ska inte betalas för alkohol som ingår i en vara som inte är avsedd att ätas eller drickas under förutsättning att ingående alkohol är denaturerad i enlighet med någon EG-medlemsstats krav.

Bestämmelsen innehåller tre olika rekvisit som måste vara uppfyllda för att alkoholen ska vara undantagen från skatteplikt. För det första ska det vara fråga om att alkoholen ”ingår i en vara”, för det andra ska det vara fråga om en vara som ”inte är avsedd att ätas eller drickas” och för det tredje att ”ingående alkohol är denaturerad i enlighet med någon EG-medlemsstats krav”.

Lagstiftaren har inte lämnat någon närmare vägledning till vad som avses med uttrycket ”ingår i en vara” varför det i viss mån är osäkert hur detta rekvisit ska tillämpas. Kravet på att alkoholen ”ingår i en vara” torde i vart fall vara uppfyllt i de fall där alkoholen utgör en beståndsdel av någon *annan slags* vara, dvs. att alkoholen ingår i en vara som klassificeras som annat än alkohol.

Rekvisitet att en sådan vara ”inte är avsedd att ätas eller drickas” kan i de flesta fall anses vara uppfyllt redan på den grunden att ingående alkohol ska vara denaturerad, jämför nästa stycke.

För att alkoholen ska vara undantagen från skatteplikt krävs att ”ingående alkohol är denaturerad i enlighet med någon EG-medlemsstats krav”. Som framgått av avsnitt 3.2.5 ovan avses med *denaturerad* alkohol att någon slags tillsats blandats i för att göra alkoholen mer eller mindre odrickbar. Det är här inte fråga om s.k. fullständigt denaturerad alkohol. Att fullständigt denaturerad alkohol är undantagen från skatteplikt framgår av punkten 1 ovan. Här är i stället fråga om att alkoholen ska vara denaturerad enligt de krav som ställs upp i varje enskilt fall då alkohol ska användas för olika ändamål. För Sveriges del är det Läkemedelsverket som är tillsyns- och tillståndsmyndighet och som beslutar om krav på denaturering avseende handel med s.k. teknisk sprit. Läkemedelsverket utfärdar bl.a. särskilda inköpstillstånd till den som avser att använda s.k. teknisk sprit för tekniska, vetenskapliga, medicinska, m.fl. ändamål. Av dessa tillstånd framgår de krav på denaturering som Läkemedelsverket ställer upp i varje enskilt fall. De krav på denatureringsämnen som gäller för olika användnings-

områden framgår av Läkemedelsverkets verkställighets- och denatureringsföreskrifter (LVFS 1995:2) för teknisk sprit m.m.

Vad avser tillämpningen av bestämmelsens krav på denaturering ansluter sig Skatteverket normalt till de krav Läkemedelsverket ställer upp i varje enskilt fall.

Förstörda varor

7. Skatt ska inte betalas för varor som under ett uppskovsförfarande blivit fullständigt förstörda eller oåterkalleligen gått förlorade och därigenom blivit oanvändbara som punktskattepliktiga varor på grund av

- a) varornas beskaffenhet
- b) oförutsedda händelser eller force majeure.

Bestämmelserna i 7 § första stycket 7 LAS grundar sig på artikel 7.4 i direktiv 2008/118/EG.

Genom att utforma bestämmelsen på så sätt att den omfattar varorna när de hanteras under ett uppskovsförfarande är bestämmelsen tillämplig oavsett i vilken typ av, eller hos vilken aktör i uppskovsförfarandet varorna befinner sig när den skattebefriande händelsen inträffar. Därmed behövs inte separata bestämmelser för olika aktörer. När det gäller varor som tas emot av en registrerad varumottagare bör påpekas att varorna genom mottagandet upphör att omfattas av uppskovsförfarandet, varför det inte kommer i fråga att tillämpa skattefrihetsbestämmelsen på varor som tagits emot. Se prop. 2009/10:40 s. 170.

Vidare framgår av prop. 2009/10:40 s. 170 att genom att formulera bestämmelserna som skattefrihetsregler omfattas även varor som går förlorade under flyttning i Sverige och där den aktör som skulle komma i fråga för att betala skatten är godkänd i ett annat EG-land.

Vad gäller begreppet varornas ”beskaffenhet” så motsvarar det begreppet varans ”karaktär” i tidigare lydelse av 20 § första stycket 1 LAS. Någon ändring i sak är inte avsedd, prop. 2009/10:40 s. 170. Med bestämmelsen avses t.ex. varor som torkat, dunstat eller på annat sätt förstörts till följd av varans beskaffenhet, jämför prop. 1994/95:56 s. 95 angående varans karaktär.

Den som gör gällande att alkoholvarorna fullständigt förstörts eller oåterkalleligen gått förlorade, ska enligt 7 § tredje stycket LAS, på ett tillfredsställande sätt visa detta för Skatteverket

**Förstörts under
tillsyn av
Skatteverket**

om förstörelsen eller förlusten har skett i Sverige, eller upptäckts här och det inte går att fastställa var den skett.

8. Skatt ska inte betalas för varor som under ett uppskovsförfarande förstörts under tillsyn av Skatteverket.

Bestämmelsen i 7 § första stycket 8 LAS grundar sig på artikel 7.4 i direktiv 2008/118/EG.

Närmare föreskrifter om vad som krävs för att varor ska anses ha förstörts enligt 7 § första stycket 8 LAS är under utarbetande.

3.2.7 Undantag från skatteplikten för beskattade varor

Av 7 § fjärde stycket LAS framgår att undantagen från skatteplikt enligt 7 § första stycket 7 och 8 och tredje stycket LAS under vissa förutsättningar även gäller beskattade alkoholvaror under flyttning från ett annat EG-land till Sverige. Bestämmelserna grundar sig på artikel 37 i direktiv 2008/118/EG.

Undantag från skatteplikt för beskattade varor gäller, enligt 7 § fjärde stycket LAS,

1. under förutsättning att den som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 6 har fullgjort de skyldigheter som föreskrivs i 16 § eller i 10 kap. 32 a § tredje stycket skattebetalningslagen (1997:483), eller
2. vid distansförsäljning, under förutsättning att säljaren har ställt säkerhet för skatten enligt 15 eller 15 b § eller mottagare som avses i 15 c § fullgjort deklareringskyldigheten enligt 10 kap. 32 a § tredje stycket skattebetalningslagen.

I prop. 2009/10:40 s. 171 uttalas att det av bestämmelsen följer att skatt inte ska betalas för beskattade alkoholvaror som förstörts eller förlorats under flyttning till mottagaren i Sverige och att det således inte är aktuellt att tillämpa bestämmelsen om beskattade varor förstörs eller förloras efter det att de nått mottagaren.

Vidare framgår av prop. 2009/10:40 s. 171 att som förutsättning för att undantag från skattskyldighet ska komma i fråga avseende beskattade varor gäller att föreskrivna skyldigheter för att säkerställa den svenska punktskatten iakttagits av aktörerna. Detta för att förhindra att bestämmelsen utnyttjas vid försök att undandra skatt. Om Tullverket vid kontroll enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av

transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter påträffar beskattade varor som t.ex. inte är anmälda i förväg och för vilka säkerhet inte ställts, ska det inte komma i fråga för mottagare i Sverige att anmäla till Skatteverket att varorna ska förstöras under verkets tillsyn och på så sätt slippa betala punktskatten.

3.2.8 Skattesatser

3.2.8.1 Allmänt

Skatt tas ut enligt den skattesats som gäller vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, se avsnitt 3.8.

Nedanstående skattesatser är angivna i 2–6 §§ LAS och avser de skattesatser som gäller den 1 januari 2010. Tekniken för att räkna ut skatten skiljer sig något åt mellan de olika kategorierna av skattepliktiga alkoholvaror. En sak som är gemensam är dock att till ledning för att bestämma skatten gäller den exakta alkoholhalten för varje skattepliktig vara, uttryckt i volymprocent.

3.2.8.2 Öl

För öl med en alkoholhalt om högst 2,8 volymprocent är skattesatsen 0 kr. För öl som håller en alkoholhalt över 2,8 volymprocent tas skatt ut per liter med 1,66 kr för varje volymprocent alkohol.

Exempel

Skatten för 200 liter femprocentigt öl räknas ut på följande sätt: 200 liter x 5,0 volymprocent x 1,66 = 1 660 kr (antal liter x volymprocent x skattesats = skatten).

3.2.8.3 Vin

För viner tillämpas flera olika skattesatser. I förhållande till alkoholhalt delas vinerna in i olika intervaller. Inom varje intervall tillämpas en fast skattesats som tas ut per liter färdig dryck.

- För vin med en alkoholhalt om högst 2,25 volymprocent är skatten 0 kr.
- För vin med en alkoholhalt över 2,25 men högst 4,5 volymprocent är skatten 7,58 kr per liter.
- För vin med en alkoholhalt över 4,5 men högst 7 volymprocent är skatten 11,20 kr per liter.

- För vin med en alkoholhalt över 7 men högst 8,5 volymprocent är skatten 15,41 kr per liter.
- För vin med en alkoholhalt över 8,5 men högst 15 volymprocent är skatten 21,58 kr per liter.
- För vin med en alkoholhalt över 15 men högst 18 volymprocent är skatten 45,17 kr per liter.

Drycker med alkoholhalt som överstiger 18 volymprocent beskattas inte som vin.

3.2.8.4 Andra jästa drycker än vin eller öl

Precis som för vin så tillämpas olika skattesatser i olika intervall, och skattesatserna är också desamma som de som gäller för vin.

Den högsta alkoholhalten för andra jästa drycker än vin eller öl är dock, till skillnad från vin, 15 volymprocent. Starkare drycker än så beskattas inte som andra jästa drycker än vin eller öl.

3.2.8.5 Mellanklassprodukter

För mellanklassprodukter gäller två olika skattesatser.

För drycker med en alkoholhalt om högst 15 volymprocent är skattesatsen 27,20 kr per liter.

För drycker med en alkoholhalt över 15 men inte över 22 volymprocent är skattesatsen 45,17 kr per liter.

3.2.8.6 Etylalkohol

För etylalkohol gäller en och samma skattesats för alla varor. Skatt tas ut med 501,41 kr per liter ren alkohol. Skatten ska beräknas på antal liter ren alkohol vid 20 grader Celsius, se prop. 1994/95:56 s. 116.

Exempel

Skatten för 250 liter vodka med alkoholhalten 40 % räknas ut på följande sätt: 250 liter x 40 % = 100 liter ren alkohol som multipliceras med skattesatsen per liter (501,41) = 50 141 kr (antal liter ren alkohol x skattesatsen = skatten).

3.3 Uppskovsförfarandet

I 7 a § LAS definieras följande grundläggande begrepp som har relevans för beskattningen av skattepliktiga harmoniserade alkoholvaror

- uppskovsförfarandet
- släpps för konsumtion
- beskattade alkoholvaror.

Uppskovs- förfarandet

Med uppskovsförfarande avses, enligt 7 a § LAS, att skattskyldighetens inträde skjuts upp vid tillverkning, bearbetning, förvaring eller flyttning av skattepliktiga varor inom EG.

Av prop. 2009/10:40, s. 158 framgår att definitionen, som är hämtad från artikel 4.7 i direktiv 2008/118/EG, anger ramen för ett EG-system med uppskjuten skattskyldighet vid hantering av skattepliktiga varor. Uppskovsförfarandet innebär att skattepliktiga varor kan tillverkas, bearbetas, förvaras och flyttas mellan medlemsstaterna inom ramen för ett system med skatteupplag, utan att detta medför några beskattningskonsekvenser, prop. 2009/10:40 s. 121 f.

Vidare framgår av prop. 2009/10:40 s. 158 att uppskovsförfarandet innebär att varor kan tillverkas, bearbetas, innehas och flyttas utan att skattskyldighet inträder. Först när en vara lämnar uppskovsförfarandet inträder beskattningskonsekvenser. Denna händelse kallas i punktskattedirektivet för att varan ”släpps för konsumtion”. Att en vara släpps för konsumtion är således av grundläggande betydelse för när, och i vilket land, beskattning ska ske.

Släpps för konsumtion

Att varor släpps för konsumtion definieras enligt 7 a § LAS som att alkoholvarorna

1. avviker från ett uppskovsförfarande,
2. innehas utanför ramen för ett uppskovsförfarande,
3. tillverkas utanför ramen för ett uppskovsförfarande, eller
4. importerar utan att omedelbart efter importen hänförs till ett uppskovsförfarande.

Definitionen av ”släpps för konsumtion” grundar sig på artikel 7.2 i direktiv 2008/118/EG.

En vara har släppts för konsumtion även om avvikelsen, innehavet, tillverkningen eller importen skett på ett otillåtet sätt, se

prop. 2009/10:40, s. 158. Exempelvis innebär en stöld från skatteupplaget att de stulna varorna släppts för konsumtion.

Beskattade varor

Med beskattade alkoholvaror avses enligt 7 a § LAS alkoholvaror som släppts för konsumtion i ett EG-land och för vilka skattskyldighet för punktskatt därigenom inträtt i det landet.

Varor som släppts för konsumtion i ett EG-land och därefter förs in till Sverige är således att betrakta som beskattade varor. Av prop. 2009/10:40, s. 158 framgår att det saknar betydelse om punktskatt faktiskt tagits ut. Att beskattning inte rent faktiskt skett påverkar således inte det faktum att varan släppts för konsumtion och att skattskyldighet inträtt

Flyttning under uppskovsförfarande

I 7 b § LAS anges mellan vilka destinationer alkoholvaror får flyttas för att det ska vara fråga om en flyttning under ett uppskovsförfarande. Bestämmelserna grundar sig på artikel 17 i direktiv 2008/118/EG. Av 7 b § första stycket LAS framgår att skattepliktiga alkoholvaror får flyttas under uppskovsförfarande från ett skatteupplag till

- a) ett annat skatteupplag,
- b) en registrerad varumottagare eller tillfälligt registrerad varumottagare i ett annat EG-land,
- c) en plats där de skattepliktiga varorna lämnar EG, eller
- d) antingen
 - en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land, en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat, eller
 - en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, en medlemsstats ombud vid en sådan organisation eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation.

Från ett skatteupplag får skattepliktiga varor även flyttas under skatteuppskov till en s.k. direkt leveransplats, se nedan.

Skattepliktiga varor får också flyttas från platsen för import till någon av ovanstående platser om varorna avsänds av en registrerad avsändare.

Av prop. 2009/10:40, s. 159 framgår att med platsen för import avses den plats där varorna befinner sig när de övergår till fri omsättning enligt artikel 79 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92.

Vad gäller flyttning av varor till diplomater m.fl. och till internationella organisationer med säte i andra EG-länder så krävs för att flyttningen ska omfattas av uppskovsförfarandet att frihet från alkoholskatt gäller även i det andra EG-landet, 7 b § andra stycket LAS. Före den 1 april 2010 uppnåddes skattefrihet för dessa flyttningar genom bestämmelser om skatteavdrag (tidigare lydelse av 32 § LAS).

**Direkt
leveransplats**

Enligt 7 b § tredje stycket LAS kan varor flyttas under uppskovsförfarande från ett skatteupplag eller platsen för import till en s.k. direkt leveransplats, om denna plats har anmälts i förväg av den mottagande upplagshavaren eller den registrerade varumottagaren. Med direkt leveransplats avses en annan plats än den plats som avses i 7 b § första stycket 1 a eller b LAS. Bestämmelserna om direkt leveransplats grundar sig på artikel 17.2 i direktiv 2008/118/EG.

En direkt leveransplats är en av mottagaren angiven annan plats än mottagarens ”normala” mottagningsplats, se prop. 2009/2010:40, s. 159.

Den eller de platser mottagaren önskar använda som direkt leveransplats ska i förväg anmälas till den behöriga myndigheten. För svenska godkända upplagshavare och registrerade varumottagare innebär det att anmälan ska göras till Skatteverket. Platsen ska anmälas till Skatteverket innan den första flyttningen dit sker. Platsen behöver sedan inte anmälas av mottagaren i särskild ordning till Skatteverket inför varje enskild flyttning. En anmälan kan således göras i samband med ansökan om godkännande att verka som upplagshavare eller registrerad varumottagare, eller vid ett senare tillfälle. Noteras bör dock att uppgifter om leveransplats alltid måste anges i det elektroniska administrativa dokumentet som ska upprättas av avsändaren i samband med att en flyttning påbörjas. Se prop. 2009/10:40 s. 159 f.

Observera att det är fråga om en anmälan och inte en ansökan, vilket således innebär att det inte är aktuellt att meddela ett beslut om godkännande av den direkta leveransplatsen.

Vid flyttning av varor till en direkt leveransplats inträder skattskyldighet för varorna när de tas emot. Detta gäller även när varorna tas emot på en sådan plats av en mottagare som är godkänd upplagshavare, se prop. 2009/10:40 s. 160.

Tillfälligt registrerade varumottagare omfattas inte av bestämmelserna om direkt leveransplats, och kan således inte använda

Ytterligare förutsättningar för att en flyttning ska ske under skatteuppskov

sig av förfarandet med direkt leveransplats, se prop. 2009/10:40 s. 160.

I 7 c § LAS anges ytterligare krav, utöver de krav som följer av 7 b § LAS, för att en flyttning ska omfattas av ett uppskovsförfarande. Enligt 7 c § första stycket LAS krävs att de varor som flyttas omfattas av

1. sådant elektroniskt administrativt dokument som avses i 21 b § LAS (s.k. e-AD som upprättas i EMCS) eller av sådant ersättningsdokument som avses i 22 a § LAS (det ersättningsdokument som ska användas då EMCS-systemet inte är tillgängligt), och
2. sådan säkerhet för skatten som avses i 10 § första och andra styckena LAS (s.k. transportsäkerhet för upplagshavare) eller 14 § LAS (s.k. transportsäkerhet för registrerad avsändare).

Av 7 c § andra stycket LAS framgår att kravet enligt första stycket 1 inte gäller flyttningar som sker enbart på svenskt territorium och där slutdestinationen är belägen på svenskt territorium. Observera dock att kravet på s.k. transportsäkerhet omfattar samtliga flyttningar, dvs. även flyttningar inom Sverige.

Kravet på dokument enligt punkten 1 grundar sig på artikel 21.1 i direktiv 2008/118/EG och har i prop. 2009/10:40 s. 160 kommenterats enligt följande.

”Bestämmelsen innebär i praktiken att avsändaren (upplagshavaren eller den registrerade avsändaren) inför avsändandet av varor ska upprätta ett elektroniskt administrativt dokument i EMCS. Avsändaren ansvarar för att uppgifterna om mottagaren fylls i korrekt. Genom att avsändaren ska ange mottagarens punktskattenummer i det elektroniska administrativa dokumentet, och då EMCS utifrån detta nummer genererar adressen till mottagaren, säkerställs detta i princip med hjälp av EMCS. Avser avsändaren att sända varorna till en annan destination än den som generas via EMCS, är det viktigt att avsändaren kontrollerar att detta verkligen är ett skatteupplag eller en annan destination som godkänns inom uppskavsordningen. Detta för att avsändaren ska vara säker på att varorna flyttas inom uppskovsförfarandet. Sänds varorna utanför uppskovsförfarandet har de i och med avsändandet släppts för

konsumtion. Skattskyldighet inträder då för avsändaren. Å andra sidan bör inte obetydliga fel i dokumentet eller uppenbara felskrivningar innebära att dokumentet ska frånkännas giltighet. Bedömningen av om bristerna i dokumentet är sådana att varorna ska anses ha lämnat uppskovsförfarandet, får göras i varje enskilt fall.”

Övergångsperiod	Observera att under en övergångsperiod kan, i stället för vad som anges i 7 c § första stycket 1 LAS, varor flyttas under ett uppskovsförfarande om de åtföljs av ett ledsagardokument i pappersform, se avsnitt 3.10.4.
Avlutande av uppskovsförflyttning	En flyttning under uppskovsförfarande avslutas, enligt 7 d § LAS, när varorna tagits emot på en sådan destination som avses i 7 b § LAS. Vid export avslutas flyttningen när varorna lämnat EG. Den mottagningsrapport respektive exportrapport som ska lämnas i EMCS utgör bevis för att flyttningen avslutats, se prop. 2009/10:40 s. 161.
Gäller alla flyttningar på svenskt territorium	Bestämmelserna om flyttning under uppskovsförfarande omfattar, enligt 7 e § LAS, även flyttningar som inte påbörjats i Sverige, dvs. flyttningar till eller via Sverige, när varorna befinner sig på svenskt territorium.
Varor med nollskattesats	Av artikel 17.3 i direktiv 2008/118/EG framgår att bestämmelserna om uppskovsförfarande omfattar även varor med nollskattesats som inte har släppts för konsumtion.

3.4 Skattskyldighet m.m.

3.4.1 Allmänt

Följande personer är skattskyldiga för alkoholskatt, vilket framgår av 8, 8 c, 26 och 27 §§ LAS:

- den som i egenskap av godkänd upplagshavare hanterar alkoholvaror enligt uppskovsförfarandet (8 § första stycket 1 LAS), se avsnitt 3.4.2,
- den som har godkänts som varumottagare (8 § första stycket 2 LAS), se avsnitt 3.4.3,
- den som har godkänts som registrerad avsändare (8 § första stycket 3 LAS), se avsnitt 3.4.4,
- den som säljer skattepliktiga varor till Sverige genom distansförsäljning (8 § första stycket 4 LAS), se avsnitt 3.4.5,

- den som tar emot skattepliktiga varor genom distansförsäljning, om säljaren inte ställt säkerhet för skatten i Sverige (8 § första stycket 5 LAS), se avsnitt 3.4.5,
- den som för in eller tar emot beskattade alkoholvaror från ett annat EG-land till Sverige på annat sätt än genom distansförsäljning (8 § första stycket 6 LAS) såvida inte annat följer av 8 § tredje stycket eller 8 a § LAS, se avsnitt 3.4.6.1,
- den som yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför skatteupplag (8 § första stycket 7 LAS), se avsnitt 3.4.6.2,
- den som annars (ej yrkesmässigt) tillverkar mellanklassprodukter eller etylalkohol (8 § första stycket 7 LAS), se avsnitt 3.4.6.3,
- den som använder varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten (8 § första stycket 8 LAS), såvida inte annat följer av 8 b § LAS, se avsnitt 3.4.6.4,
- den som, i annat fall än som avses i 1–8, innehar skattepliktiga alkoholvaror utanför ett uppskovsförfarande utan att skatten för varorna har redovisats här (8 § första stycket 9 LAS) såvida inte annat följer av 8 § tredje stycket eller 8 a § LAS, se avsnitt 3.4.6.5,
- den som importerar varor från tredje land (8 c och 18 §§ LAS), se avsnitt 3.4.6.6,
- den som ställt säkerhet för varor som flyttas under ett uppskovsförfarande och inte når angiven destination på grund av en oegentlighet eller av annan person som medverkat i den otillåtna avvikelsen från uppskovsförfarandet och som varit medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att avvikelsen var otillåten (26 § LAS), se avsnitt 3.4.6.7, och
- den som ställt säkerhet för beskattade varor som flyttas till eller via Sverige som inte når angiven mottagare under vissa förutsättningar eller av varje annan person som medverkat i oegentligheten (27 § LAS), se avsnitt 3.4.6.8.

I avsnitten nedan beskrivs närmare de olika aktörer som är skattskyldiga för alkoholskatt för de harmoniserade punktskattepliktiga alkoholvarorna.

3.4.2 Upplagshavare

Den som, i egenskap av godkänd upplagshavare, hanterar alkoholvaror enligt ett uppskovsförfarande är skattskyldig enligt 8 § första stycket 1 LAS. Punkt 1 är formulerad så att det tydligt ska framgå att den som godkänts som upplagshavare är skattskyldig enligt de bestämmelser som gäller för uppskovsförfarandet enbart när denne agerar i egenskap av upplagshavare inom systemet för skatteuppskov (prop. 2009/10:40, s. 162). I prop. 2009/10:40 uttalas följande på s. 162:

”Om den som godkänts som upplagshavare hanterar varor vid sidan av ett uppskovsförfarande är denne skattskyldig enligt andra bestämmelser. Som exempel kan nämnas det fall där den som godkänts som upplagshavare för in beskattade varor till Sverige. Eftersom beskattade varor inte omfattas av uppskovsförfarandet, för upplagshavaren inte in sådana varor i egenskap av upplagshavare. Han eller hon är då inte skattskyldig för varorna enligt punkt 1 utan enligt punkt 6. Det innebär att dessa varor inte ska tas med i den skatteredovisning upplagshavaren regelbundet lämnar i sin punktskatte-deklaration. I stället ska skatten redovisas i en särskild deklaration när varorna förs in.”

I artikel 4.1 i direktiv 2008/118/EG definieras godkänd upplagshavare som en fysisk eller juridisk person som av en medlemsstats behöriga myndighet fått tillstånd att i sin affärsverksamhet tillverka, bearbeta, förvara, ta emot eller avsända punktskattepliktiga varor, enligt ett uppskovsförfarande i ett skatteupplag (se prop. 2009/10:40, s. 131). Uppskovsförfarandet beskrivs närmare i avsnitt 3.3.

Uppskovsförfarandet innebär bl.a. följande. Den som i Sverige har godkänts som upplagshavare har rätt att under skatteuppskov ta emot skattepliktiga alkoholvaror i ett skatteupplag, se avsnitt 3.4.2.2. Vidare har upplagshavaren rätt att från ett skatteupplag avsända skattepliktiga alkoholvaror under uppskovsförfarande till ett skatteupplag i Sverige eller i ett annat EG-land, samt till registrerade eller tillfälligt registrerade varumottagare i ett annat EG-land. Däremot kan en i Sverige godkänd upplagshavare inte avsända skattepliktiga alkoholvaror under uppskovsförfarande till svenska registrerade eller tillfälligt registrerade varumottagare, se avsnitt 3.4.3.

**Registrerad
avsändare**

Den som godkänns som upplagshavare ska samtidigt godkännas som registrerad avsändare, se avsnitt 3.4.4. Notera dock att en verksamhet som enbart omfattar att varor flyttas från en importplats inte ensam kan ligga till grund för ett godkännande som upplagshavare, se prop. 2009/10:40 s. 165.

I prop. 2009/10:40 uttalas på s. 127 att den som från en importplats avser att flytta andra slag av varor än de som omfattas av godkännandet som upplagshavare behöver ansöka om godkännande som registrerad avsändare för dessa varuslag. Av detta följer att det automatiska godkännandet som registrerad avsändare som ska ges till den som är upplagshavare endast omfattar de varuslag som omfattas av godkännandet som upplagshavare.

3.4.2.1 Förutsättningar för godkännande

Förutsättningarna för godkännande framgår av 9 § LAS vilken grundar sig på artiklarna 15 och 16 i direktiv 2008/118/EG. Ett godkännande som upplagshavare förutsätter dels att sökanden bedriver eller avser att bedriva verksamhet av viss art, dels att sökanden är lämplig som upplagshavare med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt och att han disponerar över ett utrymme beläget i Sverige som kan godkännas som skatteupplag. Upplagshavares hantering av skattepliktiga alkoholvaror ska, för att omfattas av ett uppskovsförfarande, äga rum i ett godkänt skatteupplag.

Frågor om godkännande av upplagshavare och av skatteupplag prövas av Skatteverket efter särskild ansökan på blankett SKV 5375 och blankett SKV 5384 (5 och 10 §§ FAS). Om Skatteverket finner den sökande lämplig att godkännas som upplagshavare meddelar Skatteverket den sökande detta genom beslut. Av beslutet framgår från och med vilket datum som godkännandet gäller. Av beslutet ska också, enligt 7 § FAS, framgå vilket eller vilka varuslag enligt bilaga II i kommissionens förordning (EG) 684/2009 som godkännandet omfattar.

**Verksamhetens
art**

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

1. tillverka, bearbeta eller i större omfattning lagra skattepliktiga varor,
2. för yrkesmässig försäljning till näringsidkare ta emot skattepliktiga varor som flyttats enligt uppskovsförfarande,

3. för försäljning till näringsidkare inom EG importera skattepliktiga varor från tredje land, eller
4. bedriva verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker.

Vad som avses med ”yrkesmässigt” framgår inte av bestämmelsen. Av definitionen av upplagshavare i prop. 1994/95:56 s. 85 framgår dock att verksamheten ska vara ett led i personens ”näringsutövning”.

För godkännande enligt *punkten 1* ska enligt 12 § FAS kravet på lagerhållning anses uppfyllt om sökanden disponerar över en lagerkapacitet för skattepliktiga varor om minst 5 000 liter.

För godkännande enligt *punkten 2* ska det vara fråga om mottagande av varor för försäljning till näringsidkare. Detaljhandlare m.fl. som säljer direkt till konsument kan således inte bli godkänd som upplagshavare, såvida inte det rör sig om en detaljhandlare som bedriver lagerhållning i sådan skala att *punkten 1* kan bli tillämplig. En detaljhandlare kan däremot ha ställning som registrerad eller tillfälligt registrerad varumottagare och ta emot varor under skatteuppskov från upplagshavare eller registrerade avsändare i andra EG-länder (se avsnitt 3.4.3).

För godkännande enligt *punkten 3* ska det vara fråga om att importera varor för försäljning till näringsidkare inom EG, vilket innebär att den som endast avser att importera varor för försäljning till tredje land (export) inte kan bli godkänd som upplagshavare, se prop. 2000/01:118 s. 118.

För godkännande enligt *punkten 4* gäller följande. Med exportbutik förstås sådana butiker som inrättas på flygplatser där flygpassagerare som reser till en plats utanför EG:s skatteområde har möjlighet att köpa vissa kvantiteter obeskattade varor. Regeringen beviljar flygplatshållare särskilt tillstånd att inrätta exportbutik på flygplats. Flygplatshållare som givits sådant tillstånd kan antingen själv bedriva verksamheten i den så kallade exportbutiken eller avtala med någon annan att bedriva verksamheten. Den som avser att bedriva verksamheten kan ansöka om att bli godkänd upplagshavare enligt *punkten 4*. Utan sådant godkännande får han inte sälja alkoholvaror i exportbutiken. Exportbutiken ska i sådant fall vara ett godkänt skatteupplag, se 1 § lagen (1999:445) om exportbutiker.

Lämplighet

Av prop. 2009/10:40, s. 86 framgår att sökandens ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt ska vara sådana att sökanden kan anförtros ställning som upplagshavare med rätt att lagra skattepliktiga varor under suspension av skatten. Vidare framgår att vid bestämmande av de krav som ska ställas för godkännande måste också beaktas att upplagshavaren kan verka inom ett sammanhängande EG-system med rätt att skattefritt sända och ta emot vara till respektive från andra EG-länder. Om en godkänd upplagshavare inte längre uppfyller kraven på lämplighet ska godkännandet återkallas (se avsnitt 3.4.2.4).

KR i Sundsvall har i ett antal avgöranden prövat frågan om upplagshavares lämplighet. Avgörandena avser både återkallelse av godkännande som upplagshavare samt ansökan om godkännande som upplagshavare. Några av de refererade domarna avser varumottagare.

KR i Sundsvall fann i dom den 27 september 2000 (mål nr 3511-1999) att vad som förekommit i målet inte föranledde KR att göra en annan bedömning än LR. LR uttalade att en förutsättning för godkännande som upplagshavare får anses vara att en upplagshavare har en ekonomisk reserv. Av handlingarna framgår att de ekonomiska reserver som krävs saknas. Med hänsyn härtill fann LR att de ekonomiska förhållandena inte är tillräckligt goda för att bolaget skulle kunna godkännas som upplagshavare. RR meddelade inte prövningstillstånd.

I KR:s i Sundsvall dom den 14 november 2001 (mål nr 51-2000) hade ett bolag under en längre tidsperiod underlåtit att fullgöra sina åligganden gentemot staten, framförallt avseende inbetalning av alkoholskatt samt andra skatter och avgifter. KR fann att grund att återkalla godkännandet fanns och uttalade att ett godkännande som upplagshavare förutsätter att sökandens ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är sådana att han kan anförtros ställning som upplagshavare med rätt att lagra skattepliktiga varor under suspension av skatten. RR meddelade inte prövningstillstånd.

I KR:s i Sundsvall dom den 18 december 2001 (mål nr 3676-1999) prövades frågan om registrering som varumottagare enligt LAS. Bolaget hade vid tre tillfällen fört in öl utan att rätt redovisa och betala den skatt som belöper på leveranserna. KR delade LR:s bedömning att bolaget med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt inte var lämpligt att registreras som varumottagare.

I KR:s i Sundsvall dom den 21 december 2001 (mål nr 790-2001) hade RSV avslagit ett bolags ansökan om godkännande som upplagshavare enligt LAS. KR gjorde bedömningen att sökanden inte förmått förebringa en sådan utredning, i form av t.ex. budgetfinansiering – och andra ekonomiska kalkyler rörande sin verksamhet, som i tillräcklig grad ansågs visa att förutsättningar fanns för att sökanden kunde anförtros uppgiften att hantera skattepliktiga alkoholvaror under suspension.

I KR:s i Sundsvall dom den 22 november 2002 (mål nr 84-2002) konstaterades att även om det inte finns en uttrycklig bestämmelse i LAS så kan KR inte finna annat än att i de fall sökanden är en juridisk person ska lämplighetskravet även omfatta den eller de fysiska personer som har bestämmande inflytande i bolaget. Den person som var bolagets VD och tillika styrelseledamot hade gjort sig skyldig till försvårande av skattekontroll. KR ansåg att det brott som personen hade gjort sig skyldig till var av sådan art att det – mot bakgrund av angivna lämplighetskrav – bör förflyta relativt lång tid innan denne kan anförtros det ansvar som åvilar innehavare av skatteupplag.

I KR:s i Sundsvall dom den 3 januari 2003 (mål nr 2163-2002) hade ett bolag under redovisningsperioderna januari 2000–januari 2002 betalat alkoholskatten för sent vid 23 av 25 tillfällen. KR fann bolagets regelmässiga betalningsförsummelser och brister i att deklarerera alkoholskatten i rätt tid så allvarliga att de utgjorde grund för återkallelse.

KR i Sundsvall uttalade i dom den 19 september 2003 (mål nr 1766-03) att det ligger i sakens natur att misskötsamhet med deklARATIONER och med inbetalning av skatten utgör ett mycket starkt skäl för återkallelse såvida det inte är fråga om en enstaka förseelse. Bolaget hade, trots att RSV redan 2001 övervägde att återkalla godkännandet, vid upprepade tillfällen därefter inte förmått att i rätt tid ge in deklARATIONER och betala skatt. Dessutom har bolaget restförts vid två tillfällen för skatt som inte betalats i rätt tid. KR fann att sammantaget kan vid sådana förhållanden återkallelse av bolagets godkännande som upplagshavare inte underlåtas oavsett vad bolaget anfört om följderna av en sådan återkallelse.

I KR:s i Sundsvall dom den 1 november 2004 (mål nr 3351-03) hade ett bolag vid 13 tillfällen under åren 2000, 2001 och 2002, i strid mot gällande bestämmelser i AL, sålt alkoholvaror till kunder som saknat serveringstillstånd och vid fyra tillfällen

sålt alkoholvaror till privatpersoner. Bolaget hade dessutom sålt 851 stycken flaskor sprit (etylalkohol) trots att bolagets godkännande inte omfattade varukategorin etylalkohol. Bolaget hade även under denna tidsperiod så allvarliga brister i sin bokföring att denna inte kunnat tjäna som ledning för bedömning av den skattepliktiga verksamheten. KR uttalade att då bolaget har agerat i strid mot bestämmelserna i AL och även hanterat alkoholdrycker som inte omfattats av godkännandet som upplagshavare, föreligger sådana skäl som motiverar att bolagets godkännande som upplagshavare återkallas. KR uttalade vidare att det ligger i sakens natur att misskötsamhet med bl.a. bokföring och deklARATIONER utgör ett mycket starkt skäl för återkallelse av godkännandet, såvida det inte är fråga om en enstaka förseelse. Vid angivna förhållanden skulle bolagets godkännande som upplagshavare återkallas.

I KR:s i Sundsvall dom den 25 januari 2006 (mål nr 2989-05) hade ett bolag som var registrerad varumottagare mottagit en mindre mängd alkoholvaror från utlandet vid tre tillfällen under år 2003 utan att redovisa alkoholskatt för varorna. Vidare hade bolaget endast redovisat alkoholskatt för en liten del av ett parti öl och vin som mottagits under år 2004. Bolaget hade även, i strid mot gällande bestämmelser i AL, överlämnat alkoholvaror till personer som saknat serveringstillstånd och som inte varit godkända som upplagshavare eller registrerade varumottagare. Härutöver hade bolaget även lagrat alkoholvaror hos en godkänd upplagshavare och redovisat alkoholskatt för varorna först när de förts ut från skatteupplaget. KR fann att skäl för annan bedömning än den LR gjort inte förelåg. LR uttalade att utgångspunkten i förevarande mål är att varumottagare måste ha kännedom om det regelverk som styr verksamheten. LR fann dock att den sagda utgångspunkten inte medför att all misskötsamhet automatiskt ska leda till att en registrering som varumottagare återkallas. LR uttalade vidare följande.

”Vad som i förevarande mål talar för ett återkallande är att bolaget begått upprepade fel. Även om varje enskild överträdelse inte i sig behöver leda till ett återkallande finner länsrätten, vid en samlad bedömning av samtliga framkomna uppgifter, att de av bolaget begångna felen tillsammans utgör ett hinder för att det fortsättningsvis kan vara registrerat som varumottagare.”

I KR:s i Sundsvall dom den 26 april 2007 (mål nr 2785-06) hade Skatteverket återkallat ett bolags godkännande som

upplagshavare. Vid tiden för återkallandet var bolaget ett helägt dotterbolag till AB Y. AB Y ägdes av syskonen MM och NN med 10 % vardera samt av modern YY och fadern XX med 40 % vardera. Till stöd för återkallelsebeslutet hade Skatteverket åberopat bl.a. en dom av Stockholms tingsrätt varigenom MM fällts till ansvar för bestickning gällande ett antal personer anställda vid Systembolagets butiker. MM hade fram till den 4 april 2005 varit ordinarie styrelseledamot och vice verkställande direktör i bolaget. Skatteverket åberopade vidare en stämningsansökan samt ett förundersökningsprotokoll om bestickningsbrott beträffande XX som under den tid som brottmålsutredningen avsåg varit bolagets verkställande direktör. Vidare hade Skatteverket hänvisat till en pågående utredning av ett dotterbolag till bolaget, rörande dess exportaffärer. Dotterbolaget ägdes av MM, NN och YY. Den skattefordran som kunde komma att påföras dotterbolaget till följd av exportaffären uppgick till 23 936 136 kronor. LR gjorde bedömningen att förutsättningar för bolaget att vara godkänt som upplagshavare inte längre fanns. När ärendet prövades av KR hade ägarförhållandena i bolaget ändrats. KR gjorde följande bedömning.

”Att XX och MM överlätit dels posterna som VD respektive vice VD i bolaget, dels 90 procent av aktierna i moderbolaget AB Y till YY, gift med XX, och NN, syster till MM, saknar betydelse i återkallelsefrågan, eftersom de i egenskap av närstående till bolagets nuvarande ledning ändå har goda möjligheter att alljämt påverka vad som sker i bolaget. Till följd härav och med beaktande av de mycket graverande omständigheter som lagts till grund för Skatteverkets beslut saknas anledning till annan bedömning än den länsrätten gjort i frågan om återkallelse av godkännande för bolaget att vara upplagshavare.”

RR meddelade inte prövningstillstånd.

I KR:s i Sundsvall dom den 10 september 2007 (mål nr 397-07) hade Skatteverket återkallat NN:s registrering som varumottagare. NN hade sedan han registrerades som varumottagare fram till dess att återkallelsen skedde, dvs. under två och ett halvt år, endast lämnat s.k. nolldeklarationer. NN anförde att det inte var så lätt att komma in på en marknad som helt dominerades av en aktör. KR gjorde samma bedömning som LR. LR konstaterade att utredningen hade visat att NN inte bedrivit någon sådan verksamhet som är en förutsättning

för att registreras som varumottagare enligt 12 § första stycket LAS. Enligt LR:s bedömning var därmed Skatteverkets beslut att återkalla registreringen som varumottagare på denna grund riktigt. RR meddelade inte prövningstillstånd.

3.4.2.2 Skatteupplag

Bestämmelser om skatteupplag finns i 9 § andra stycket LAS och i Skatteverkets föreskrifter RSFS 1996:18. (Föreskrifterna är under omarbetning.) Frågan om godkännande av ett skatteupplag prövas av Skatteverket efter särskild ansökan på blankett SKV 5384 (5 och 10 §§ FAS). Om Skatteverket finner utrymmet lämpligt att godkännas som skatteupplag meddelar Skatteverket den sökande detta genom beslut. Av beslutet ska, enligt 7 § FAS, också framgå vilket eller vilka varuslag enligt de koder som anges i bilaga II i kommissionens förordning (EG) 684/2009 som godkännandet omfattar.

Skatteupplag är ett utrymme där en godkänd upplagshavare har givits rätt att tillverka, bearbeta, lagra, ta emot och avsända skattepliktiga varor under skatteuppskov. För upplagshavare i Sverige kan endast utrymmen belägna i Sverige godkännas som skatteupplag (9 § andra stycket 2 LAS).

Upplagshavares hantering av skattepliktiga varor ska, för att omfattas av ett uppskovsförfarande, äga rum i ett godkänt skatteupplag. Av prop. 2009/10:40, s. 164, framgår att bestämmelsen i 9 § tredje stycket LAS om hantering av alkoholvaror på skatteupplag har formulerats så att det tydligt ska framgå att all hantering en upplagshavare gör av obeskattade alkoholvaror ska ske i ett godkänt skatteupplag för att hanteringen ska omfattas av ett uppskovsförfarande. Om en upplagshavare hanterar varor utanför ett skatteupplag gör han inte det i egenskap av upplagshavare och det kan därmed inte heller ske inom systemet för skatteuppskov utan aktören blir i dessa fall skattskyldig enligt andra bestämmelser (prop. 2009/10:40, s. 162).

Upplagshavaren bär skatteansvaret för samtliga varor i för honom godkänt skatteupplag, oavsett om han har äganderätt till dem eller inte, se prop. 2000/01:118 s. 65 ff. En godkänd upplagshavare kan ha ett eller flera godkända skatteupplag.

Enligt RSV:s föreskrifter (RSFS 1996:18) får godkännande av skatteupplag meddelas för visst utrymme, t.ex. tillverkningslokal, lagerlokal, byggnad eller anläggning. Godkännande kan även ges för en del av t.ex. en lagerlokal. Om flera upplags-

havare använder samma lagerlokal ska varje upplagshavares hantering av varor ske i avskilt utrymme. Varor får dock hanteras i samma utrymme utan att vara avskilda, om det vid varje tidpunkt kan kontrolleras vilka varor som tillhör respektive upplagshavare.

Vidare framgår att varor som hanteras på skatteupplag ska skyddas mot tillgrepp. I princip krävs godkänt lås och inbrottslarm, eller att upplagshavaren kan visa annat fullgott skydd. Skatteverket ska lämnas tillträde till utrymmet för att pröva eller kontrollera om förutsättningarna för godkännande är uppfyllda. Om särskilda skäl föreligger kan Skatteverket medge dispens från bestämmelserna i föreskrifterna om skatteupplag.

En upplagshavares tillverkning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor måste alltså ske i ett godkänt skatteupplag för att omfattas av ett uppskovsförfarande. Varorna kan också förflyttas under skatteuppskov mellan godkända skatteupplag.

Lagerbokföring och lager- inventering

En upplagshavare ska enligt 9 a § LAS för varje skatteupplag löpande bokföra affärshändelser och varurörelser som rör skattepliktiga alkoholvaror samt regelbundet inventera lagret av sådana varor. RSV har meddelat föreskrifter (RSFS 2003:45) om vad sådan lagerbokföring ska innehålla samt när lagerinventering ska ske.

Skatteverket har i skrivelsen ”Möjlighet att godkännas både som upplagshavare och som skattebefriad förbrukare” den 3 maj 2006, dnr 131 267682-06/111, gjort bedömningen att om ett företag har godkänts både som upplagshavare och som skattebefriad förbrukare ska företaget föra två separata lagerbokföringar, dvs. en lagerbokföring för den verksamhet som företaget bedriver i egenskap av upplagshavare och en lagerbokföring för den verksamhet som företaget bedriver i egenskap av skattebefriad förbrukare.

3.4.2.3 Direkt leveransplats

En upplagshavare kan under vissa förutsättningar under skatteuppskov ta emot alkoholvaror från annat EG-land även på en annan plats, s.k. direkt leveransplats, än på ett skatteupplag. Detta gäller under förutsättning att han anmäler platsen i förväg till Skatteverket. Den direkta leveransplatsen ska vara belägen i Sverige, se 7 b § tredje stycket LAS och avsnitt 3.3. När upplagshavaren tar emot alkoholvaror på den förnämnda direkta leveransplatsen övergår ansvaret för skatten från

avsändaren till mottagande upplagshavare och skattskyldighet inträder för de varor som tas emot, se avsnitt 3.8.2.

Anmälan om direkt leveransplats kan göras på blankett SKV 5369 (9 och 10 §§ FAS).

3.4.2.4 Återkallelse av godkännande

Godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag får enligt 11 § LAS återkallas av Skatteverket, om

- förutsättningarna för godkännande inte längre finns,
- ställd säkerhet inte längre är godtagbar (se avsnitt 3.5.1), eller
- upplagshavaren begär det.

Om ett godkännande som upplagshavare återkallas omfattar beslutet även godkännandet av dennes skatteupplag och godkännandet som registrerad avsändare.

Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

KR i Sundsvall har i dom den 16 augusti 2005 (mål nr 2104-05) prövat frågan om förordnande avseende från vilken tid Skatteverkets beslut om återkallelse av en varumottagares registrering ska gälla, se nästa avsnitt för närmare information. Även fast domen avser återkallelse av en varumottagares registrering har den betydelse för tillämpningen vid återkallelse av en upplagshavares godkännande.

3.4.2.5 Möjlighet att godkännas både som upplagshavare och som skattebefriad förbrukare

Skatteverket har i skrivelsen ”Möjlighet att godkännas både som upplagshavare och som skattebefriad förbrukare” den 3 maj 2006, dnr 131 267682-06/111, gjort bedömningen att ett företag kan vara godkänt både som upplagshavare och som skattebefriad förbrukare. Vidare framgår det av skrivelsen att Skatteverket anser att ett företag som godkänts både som upplagshavare och som skattebefriad förbrukare måste ha kännedom om i vilken egenskap varorna tagits emot.

3.4.3 Varumottagare

3.4.3.1 Registrerad varumottagare

Bestämmelser om registrerad varumottagare finns i 12 § LAS. Denna bestämmelse grundar sig på artiklarna 4.9 och 19 i direktiv 2008/118/EG.

Den som avser att yrkesmässigt ta emot skattepliktiga varor som flyttas enligt ett uppskovsförfarande från ett annat EG-land eller som yrkesmässigt importerar skattepliktiga varor från tredje land får godkännas som registrerad varumottagare. Ansökan om godkännande som registrerad varumottagare ska göras hos Skatteverket på fastställd blankett (SKV 5344), 5 och 10 §§ FAS.

Om Skatteverket finner den sökande lämplig att godkännas som registrerad varumottagare meddelar Skatteverket den sökande detta genom beslut. Av beslutet framgår från och med vilket datum som godkännandet gäller. Av beslutet ska, enligt 7 § FAS, också framgå vilket eller vilka varuslag enligt bilaga II i kommissionens förordning (EG) 684/2009 som godkännandet omfattar.

Den som i Sverige är godkänd som registrerad varumottagare kan ta emot varor som avsänds enligt ett uppskovsförfarande från upplagshavare i ett annat EG-land. En registrerad varumottagare kan dessutom ta emot varor som avsänts enligt ett uppskovsförfarande av en registrerad avsändare i ett annat EG-land. Skattskyldighet inträder när varumottagaren tar emot varorna och i och med mottagandet upphör varorna att omfattas av uppskovsförfarandet (se avsnitt 3.8.4). En registrerad varumottagare kan därmed inte skattefritt lagra varor eller sända dem vidare under skatteuppskov. Säkerhet ska ställas för betalning av punktskatten (se avsnitt 3.5.2).

Direkt leveransplats

En registrerad varumottagare kan under vissa förutsättningar under skatteuppskov ta emot alkoholvaror från annat EG-land även på en annan plats, s.k. direkt leveransplats, än på sin vanliga mottagningsplats. Detta gäller under förutsättning att han anmäler platsen i förväg till Skatteverket. Den direkta leveransplatsen ska vara belägen i Sverige, se 7 b § tredje stycket LAS och avsnitt 3.3. När den registrerade varumottagaren tar emot alkoholvaror på den föranmälda direkta leveransplatsen övergår ansvaret för skatten från avsändaren till varumottagaren och skattskyldighet inträder för de varor som tas emot, se avsnitt 3.8.4.

Anmälan om direkt leveransplats kan göras på blankett SKV 5369 (9 och 10 §§ FAS).

En registrerad varumottagare i Sverige kan inte ta emot alkoholvaror från en svensk upplagshavare i sin egenskap av registrerad varumottagare. En sådan flyttning sker utanför uppskovsförfarandet, vilket medför att skattskyldigheten inträder för den svenske upplagshavaren när denne tar ut varorna från skatteupplaget.

Lämplighet

För godkännande krävs att den som ansöker om att bli godkänd är lämplig att vara registrerad varumottagare med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt, vilket innebär att Skatteverket har att pröva om sökanden kan anförtros ställning att ta emot varor under skatteuppskov.

Av prop. 1998/99:134 s. 102 framgår att lämplighetsprövningen av den som ansöker om registrering som varumottagare ska motsvara den lämplighetsprövning som gäller vid ansökan om godkännande som upplagshavare. Av prop. 2009/10:41 s. 164 framgår dock att även om rekvisiten för lämplighetsprövningen är likalydande för samtliga aktörer inom uppskovsförfarandet som ska lämplighetsprövas innebär inte detta att lämplighetsprövningen avseende de olika aktörerna ska vara identisk. Det ligger i sakens natur att lämplighetsprövningen kan behöva vara mer omfattande vid godkännande av den som avser att vara upplagshavare än för den som avser att vara registrerad varumottagare. Se avsnitt 3.4.2.1 angående lämplighetsprövning vid godkännande av upplagshavare.

Ett godkännande som registrerad varumottagare kan återkallas under samma förutsättningar som för en upplagshavare, dvs. om förutsättningar för godkännande inte längre finns, om ställd säkerhet inte längre är godtagbar eller om varumottagaren begär det, se avsnitt 3.4.2.4. Ett sådant beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

KR i Sundsvall har i dom den 16 augusti 2005 (mål nr 2104-05) prövat frågan om förordnande avseende från vilken tid Skatteverkets beslut om återkallelse av en varumottagares registrering ska gälla. Skatteverket hade förordnat att beslutet om återkallelse skulle gälla från och med den 31 juli 2005. Bolaget delgavs beslutet den 19 juli 2005. Bolaget yrkade att KR skulle förordna att Skatteverkets beslut inte skulle gälla förrän den 15 september 2005. Som grund för sitt yrkande anförde bolaget bl.a. följande.

”Bolaget innehar varor till ett försäljningsvärde på cirka 47 000 kr exklusive moms. Bolaget kan förmodligen hitta köpare till nästan samtliga produkter på relativt kort tid men den av Skatteverket fastställda gränsen är givetvis fullständigt omöjlig att upprätthålla eftersom den redan passerats.”

KR fann att omständigheterna i målet var sådana att ett förordnande i enlighet med bolagets yrkande borde ges. KR förordnade att Skatteverkets beslut skulle gälla från och med den 15 september 2005.

3.4.3.2 Tillfälligt registrerad varumottagare

Bestämmelser om tillfälligt registrerad varumottagare finns i 13 § LAS. Bestämmelserna grundar sig på artiklarna 4.9 och 19.3 i direktiv 2008/118/EG.

Av 13 § LAS framgår att den som avser att endast vid ett enstaka tillfälle i Sverige yrkesmässigt ta emot varor som flyttas enligt ett uppskovsförfarande från ett annat EG-land ska godkännas som tillfälligt registrerad varumottagare. Godkännandet ska i dessa fall begränsas till att gälla mottagande av varor vid denna särskilt angivna flyttning. Skatteverket har fastställt blankett för ansökan om godkännande som tillfälligt registrerad varumottagare (SKV 5371), 10 § FAS.

Ett godkännande ska i dessa fall ges när säkerhet ställts för skatten på varorna. Säkerheten ska ställas hos Skatteverket innan varorna flyttas från det andra EG-landet. Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. I likhet med vad som tidigare gällt för den oregistrerade varumottagaren ersätts lämplighetsprövningen av att säkerhet ska ställas inför varje varumottagande (prop. 2009/10:40, s. 166).

Av ett beslut om godkännande som tillfälligt registrerad varumottagare ska, enligt 7 § FAS, framgå vilket eller vilka varuslag enligt de koder som anges i bilaga II i kommissionens förordning (EG) 684/2009 som godkännandet omfattar.

Bestämmelserna i 11 § första och tredje styckena LAS om återkallelse ska tillämpas även på tillfälligt registrerade varumottagare (13 § tredje stycket LAS). Eftersom godkännandet gäller per varuflyttning, kommer det enbart att vara aktuellt att återkalla ett godkännande före det att aktuella varor tagits emot (prop. 2009/10:40, s. 166). Slarv med mottagningsrapporter i EMCS-systemet (se avsnitt 3.10.2) bör påverka möjligheten att

på nytt bli godkänd som tillfälligt registrerad varumottagare (prop. 2009/10:40, s. 177)

Bestämmelserna ger den som i sin näringsverksamhet mera undantagsvis tar emot skattepliktiga alkoholvaror från en upplagshavare i ett annat EG-land möjlighet att ta emot varorna under skatteuppskov utan att vara upplagshavare eller registrerad varumottagare. Den tillfälligt registrerade varumottagaren ska inte i denna egenskap kunna godkännas att importera varor från tredje land (prop. 2009/10:40, s. 166).

I paragrafen har tidigare reglerats den aktör som benämns registrerad varumottagare. I begreppet oregistrerad har legat att aktören inte registrerats i SEED-registret. Med det nya datoriserade systemet för kontroll av flyttningar av obeskattade varor ska även denne, mer tillfällige aktör, registreras i SEED-registret och tilldelas punktskattenummer (prop. 2009/10:40, s. 166). Ansökan om godkännande som tillfälligt registrerad varumottagare ersätter den föransökan av leveransen som tidigare skulle göras av den oregistrerade varumottagaren (prop. 2009/10:40, s. 166).

3.4.4 Registrerad avsändare

Bestämmelserna om registrerad avsändare finns i 14 § LAS och grundar sig på artikel 4.10 i direktiv 2008/118/EG. Den som avser att i Sverige yrkesmässigt avsända varor under ett uppskovsförfarande, vid varornas övergång till fri omsättning enligt artikel 79 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92, dvs. från en importplats, får godkännas som registrerad avsändare.

Lämplighet

I bestämmelsen uttrycks rekvisiten för lämplighetsprövningen på samma sätt som i motsvarande bestämmelser om godkännande av upplagshavare respektive registrerad varumottagare varför viss ledning i denna bedömning kan hämtas från hur bedömningarna görs avseende godkännande av dessa aktörer. Av prop. 2009/10:41 s. 164 framgår dock att även om rekvisiten för lämplighetsprövningen är likalydande för samtliga aktörer inom uppskovsförfarandet som ska lämplighetsprövas innebär inte detta att lämplighetsprövningen avseende de olika aktörerna ska vara identisk. Se avsnitt 3.4.2.1 och 3.4.3.1 angående lämplighetsprövning vid godkännande av upplagshavare respektive registrerad varumottagare.

Skatteverket har fastställt blankett för ansökan om godkännande som registrerad avsändare (SKV 5346), 5 och 10 §§ FAS.

Om Skatteverket finner den sökande lämplig att godkännas som registrerad avsändare meddelar Skatteverket den sökande detta genom beslut. Av beslutet framgår från och med vilket datum som registreringen gäller. Av beslutet ska, enligt 7 § FAS, också framgå vilket eller vilka varuslag enligt bilaga II i kommissionens förordning (EG) 684/2009 som godkännandet omfattar.

En aktör som godkänns som upplagshavare ska dessutom, enligt bestämmelserna i 9 § tredje stycket LAS, samtidigt godkännas som registrerad avsändare. Dessa två godkännanden görs i separata beslut. Den som vill importera andra varor än de som omfattas av godkännandet som upplagshavare behöver ansöka om godkännande som registrerad avsändare för dessa varor, se prop. 2009/10:40, s. 127.

Den som i Sverige är registrerad avsändare kan sända varor under uppskovsförfarande från en importplats till de platser som anges i 7 b § LAS, dvs. till samma destinationer, eller krets av mottagare, som en godkänd upplagshavare. Under förutsättning att den registrerade avsändaren flyttar varor i enlighet med uppskovsförfarandet kommer denne i regel inte att ha någon skatt att redovisa (se prop. 2009/10:40, s. 135). Skattskyldighet inträder dock när den registrerade avsändaren flyttar skattepliktiga varor från en importplats på annat sätt än genom ett uppskovsförfarande (se avsnitt 3.8.3).

Bestämmelserna om ställande av säkerhet för skatten i 10 § första och andra stycket LAS och om återkallelse i 11 § första och tredje stycket LAS tillämpas även på registrerad avsändare (14 § andra stycket LAS). Se avsnitt 3.5.4 och 3.4.2.4.

Registrerade avsändare ska vara registrerade i SEED-registret.

3.4.5 Distansförsäljning till Sverige

Bestämmelser om distansförsäljning till Sverige finns i 15–15 c §§ LAS. Bestämmelserna grundar sig på artikel 36 i direktiv 2008/118/EG. Observera att skattskyldighet enligt dessa bestämmelser förutsätter att varorna släppts för konsumtion innan de förs in i Sverige. Säljaren har dock rätt att, sedan vissa formaliteter iakttagits, återfå den skatt som betalats i avsändarlandet.

Distansförsäljning som sker regelbundet

Av 15 § första stycket LAS framgår att om någon som inte bedriver självständig ekonomisk verksamhet förvärvar beskattade varor och varorna transporteras hit från ett annat

EG-land av säljaren eller av någon annan för säljarens räkning (distansförsäljning) är säljaren skattskyldig.

Enligt 15 § andra stycket LAS ska säljaren hos Skatteverket ställa säkerhet för betalning av skatten på de varor som sänds från det andra EG-landet. Säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av den beräknade årliga skatten på varorna. Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid.

Överföringar utan vinstsyfte

Bestämmelserna i 15 § första och andra styckena LAS omfattar även sådana överföringar som sker utan vinstsyfte och som inte utgör gåvoförsändelser. I prop. 2009/10:40 s. 145 anges, avseende motsvarande bestämmelse i LTS, att tobaksvaror som sänds från en privatperson i ett medlemsland till en privatperson i Sverige beskattas enligt reglerna om distansförsäljning även om avsändaren inte gör någon ekonomisk vinst på att överföra varorna. Detta under förutsättning att det inte är fråga om en ren gåva.

Bestämmelsen i 15 § LAS avser, enligt prop. 2009/10:40 s. 168, de distansförsäljare som mera regelbundet säljer varor till Sverige.

Att varorna ska förvärfvas av någon som inte bedriver självständig ekonomisk verksamhet innebär att dessa bestämmelser endast ska tillämpas vid försäljning till privatpersoner eller offentligrättsliga organ. Om näringsidkare köper beskattade varor från ett annat EG-land gäller i stället bestämmelserna i 8 § första stycket 6 och 16 LAS, dvs. för in/tar emotbestämmelserna, tillämpas. Se prop. 2009/10:40 s. 167. Som exempel på distansförsäljning kan nämnas postorderförsäljning.

För att bestämmelserna om distansförsäljning ska bli tillämpliga krävs att de aktuella varorna finns i ett annat EG-land varifrån de transporteras till Sverige av säljaren eller för dennes räkning. Det saknar däremot betydelse för bedömningen i vilket land säljaren befinner sig. I prop. 2009/10:40, s. 168, förs följande resonemang avseende frågan om vem som är skattskyldig i vissa situationer:

”Det är t.ex. fråga om distansförsäljning om en privatperson i Sverige via Internet beställer varor från en säljare med säte i Norge, och där varorna finns i Spanien, om varorna flyttas till Sverige av, eller på uppdrag av, den norske distansförsäljaren. Däremot är det

inte distansförsäljning till Sverige när privatpersonen i Sverige beställer varor som finns i Spanien, om säljaren flyttar varorna från Spanien till Danmark men där överlämnar varorna till en fraktförare som agerar på uppdrag av den svenske beställaren. Då förs varorna in till Sverige av beställaren, eller för dennes räkning, och skattskyldigheten inträder för beställaren enligt 9 § första stycket 6. Det är inte heller fråga om distansförsäljning om säljaren flyttar varan från ett annat EG-land till t.ex. en filial eller ett lager i Sverige och därifrån flyttar varan vidare till en beställare i Sverige. I de fallen är säljaren i stället skattskyldig i Sverige enligt reglerna i 9 § första stycket 6 och har att fullgöra skyldigheterna i 17 §.”

Skatteverket har i skrivelsen ”Skatteverkets inställning avseende skattskyldighet för vissa punktskatter när varor skickas från ett annat EG-land till privatpersoner i Sverige” den 26 november 2007, dnr 131 685056-07/111, gett sin syn på uttrycket ”transporteras av säljaren eller av annan för säljarens räkning”. Skrivelsen är i denna del fortfarande relevant trots att bakomliggande cirkulationsdirektiv ersatts med direktiv 2008/118/EG. I skrivelsen anges följande. Förutom att bestämmelsen omfattar alla de fall där varan transporteras av säljaren så omfattar bestämmelsen enligt verkets uppfattning även alla de fall där säljaren slutit avtal om transporttjänster med transportföretag eller företag som förmedlar transporter och detta oavsett om transportören får betalt direkt av säljaren eller av de enskilda konsumenterna. Om det föreligger ett ramavtal om transporttjänsterna mellan säljaren och transportföretaget är det enligt verkets uppfattning fråga om distansförsäljning även i de fall de enskilda konsumenterna träffar avtal med transportören. Även om säljaren inte själv slutit något avtal beträffande transporter kan transportererna ändå anses vara utförda för hans räkning om ett bolag i samma koncern har slutit avtal med transportföretaget.

KR i Göteborg har i dom den 9 juni 2004 (mål nr 5982-03) prövat frågan om skattskyldighet enligt 15 § LAS. I målet hade 784,08 liter starköl påträffats vid en transportkontroll den 27 april 2001. Ölen hade beställts av privatpersoner på Internet via webbplatsen www.xxxx.dk. Från denna adress hade privatpersonerna hänvisats till ett transportföretag med adressen www.yyyy.as. Bakom den första Internetadressen stod det engelska bolaget Y med adress i Tyskland. Detta bolag

kontrollerades av svenskarna NN och YY, bosatta i Spanien med kontor i Spanien. Bakom den andra Internetadressen stod det engelska bolaget Z med adress i Spanien. NN och YY stod även bakom bolag Z. Ölen i fråga var inköpt i Spanien. Ett spanskt bolag var konsult och inköpare av öl och vin i Spanien för det engelska bolaget Y. KR instämde i LR:s bedömning. LR uttalade att säljaren, bolag Y, får med hänsyn till omständigheterna i målet anses vara lokaliserad till Spanien. Vidare uttalade LR följande.

”Länsrätten finner mot denna bakgrund att det synes framgå att det föreligger en klar intresse- och ägar-gemenskap mellan de två aktuella bolagen bakom Internetadresserna. Det kan därför sägas vara samma intressegrupp som handhar försäljning och transport, bestående av NN och YY. De två aktuella bolagen får anses vara att hänföra till en och samma ekonomiska enhet, trots att de är skilda juridiska personer. Man får här beakta transaktionernas objektiva beskaffenhet snarare än deras rättsliga form och anse att försäljning och frakt ombesörjts av samma bolag eller personer. Detta medför att den aktuella transaktionen skall bedömas som direktförsäljning från Spanien till Sverige. Ansvar för denna direktförsäljning får med hänsyn till det anförda anses åvila bl.a. YY. Länsrätten finner därför att tullverket har haft fog för sitt beslut att beskatta YY.”

Sammanfattningsvis fann LR att YY var att anse som skattskyldig i enlighet med 2 kap. 13 § LPK jämförd med 8 § första stycket 4 LAS. RR meddelade inte prövningstillstånd.

KR i Stockholm har i dom den 27 maj 2003 (mål nr 5393-00, 5394-00) avseende tobaksskatt prövat frågan om skattskyldighet enligt motsvarande bestämmelse i LTS. Även om domen avser tobaksskatt har den betydelse för tillämpningen av denna bestämmelse i LAS, se avsnitt 4.4.5 för närmare information.

Representant

Säljaren ska, enligt 15 a § LAS, företrädas av en *representant* som är etablerad i Sverige. Begreppet ”etablerad” ska, enligt prop. 2009/10:40 s. 168, ha samma innebörd som i mervärdesskattelagen (2004:200) och SBL. Representanten ska vara godkänd av Skatteverket. Sådant godkännande får ges när säljaren ställt säkerhet för skatten. Representanten ska enligt fullmakt från säljaren som ombud för denne svara för redovisning av alkoholskatt. Representanten ska också företräda

säljaren i övriga frågor som gäller alkoholskatt. Underlag för kontroll av skatteredovisningen ska finnas tillgänglig hos representanten.

Observera att representanten inte är skattskyldig. Av prop. 2009/10:40, s. 168, framgår, avseende motsvarande bestämmelser avseende tobaksskatt, att de tidigare bestämmelserna om representant vid distansförsäljning har flyttats till 16 a § LTS och att det bakomliggande syftet med att utse en representant är att det ska finnas en person på plats i Sverige. Av prop. 1994/95:56, s. 90, framgår uttryckligen att representanten inte är skattskyldig.

Skatteverket har fastställt blankett för registrering som distansförsäljare och godkännande som representant (SKV 5343), 10 § FAS.

Representantens godkännande kan återkallas av Skatteverket om förutsättningarna för godkännandet inte längre finns eller om representanten begär det. Ett sådant beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

**Distansförsäljning
vid enstaka
tillfälle**

Den som endast vid ett enstaka tillfälle säljer alkoholvaror till någon i Sverige genom distansförsäljning ska, i stället för vad som anges i 15 och 15 a §§ LAS, innan varorna avsänds från det andra EG-landet anmäla sig till Skatteverket och ställa säkerhet för skatten på varorna. Detta framgår av 15 b § LAS. I dessa fall kan det uppfattas som onödigt betungande att utse en representant och därför ställs heller inget sådant krav (prop. 2009/10:40, s. 169). Enligt 15 § tredje stycket LAS omfattar bestämmelserna i 15 b § LAS även sådana överföringar som sker utan vinstsyfte och som inte utgör gåvoförsändelser.

Skatteverket har fastställt blankett för anmälan om distansförsäljning vid enstaka tillfälle (SKV 5372), 10 § FAS.

**Skattskyldighet
för mottagaren i
vissa fall**

Av 15 c § LAS följer att den som tar emot alkoholvaror som avsänts till Sverige enligt 15 eller 15 b §§ ska vara skattskyldig i stället för säljaren, om inte säljaren inte ställt säkerhet för skatten i Sverige. Bestämmelsen grundar sig på artikel 36.3 i direktiv 2008/118/EG. Enligt artikel 36.3 i direktiv 2008/118/EG kan destinationsmedlemsstaten föreskriva att mottagaren av varorna vid distansförsäljning under vissa förutsättningar ska vara skattskyldig i stället för säljaren. Mottagaren kan enligt direktivet utses som skattskyldig om säljaren inte har iakttagit föreskrivna krav på registrering och ställande av säkerhet för skatten. Härigenom ger direktivet

upphov till en situation där mottagaren av varorna har ett intresse av att förvissa sig om att säljaren fullgör sina skyldigheter avseende skattebetalning i destinationsmedlemsstaten. Mot denna bakgrund har i 15 c § LAS (motsvaras av 16 c § LTS) föreskrivits att mottagaren av varorna ska vara skattskyldig för de varor som tas emot, om säljaren inte ställt säkerhet för den svenska skatten på varorna. Se prop. 2009/10:40, s. 169.

Har säljaren inte ställt säkerhet för skatten, och mottagaren således är skattskyldig, ska mottagaren redovisa skatten enligt 10 kap. 32 a § SBL, dvs. för varje skattepliktig händelse. Skulle säljaren trots detta av någon anledning ändå betala punktskatten avseende varorna ska beloppet återbetalas till säljaren. Detta följer av allmänna rättsgrundsatser. Se prop. 2009/10:40, s. 169.

3.4.6 Övriga skattskyldiga

3.4.6.1 Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor

Bestämmelser om den som för in eller tar emot beskattade varor från ett annat EG-land till Sverige, när det sker på annat sätt än genom distansförsäljning, finns i 8 § första stycket 6 och 16 § LAS. Bestämmelserna grundar sig på artiklarna 33 och 34 i direktiv 2008/118/EG.

Den som för in eller tar emot beskattade varor på annat sätt än genom distansförsäljning ska, enligt 16 § LAS, innan varorna flyttas från det andra EG-landet, *anmäla* varorna till Skatteverket och ställa *säkerhet* för betalning av skatten på varorna. Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Angående säkerhet, se avsnitt 3.5.7.

Enligt 16 § andra stycket LAS gäller första stycket inte de fall som är undantagna från skattskyldighet enligt 8 a § LAS, se nedan.

Anmälan om införsel enligt 16 § LAS ska göras skriftligt på av Skatteverket fastställd blankett vilket framgår av 10 § FAS. Skatteverket har fastställt blanketter för anmälan om införsel ("Anmälan – Införsel Övrig skattskyldig" SKV 5385 och "Anmälan – Införsel Privatperson" SKV 5386).

I prop. 2009/10:40, s. 140 ff., anges följande angående skattskyldighet för beskattade varor som förs in till Sverige:

”För att åskådliggöra vem som är skattskyldig i Sverige för beskattade varor ges här några exempel. Exempelen gäller tobaksvaror men är giltiga även avseende alkoholvaror och bränslen. Ett fall är då en näringsidkare på egen hand för hit skattepliktiga beskattade varor för att använda varorna i kommersiell verksamhet här. Det kan t.ex. vara en tobakshandlare som reser till ett annat EG-land och förvärvar beskattade tobaksvaror, som tobakshandlaren själv transporterar hem till Sverige och säljer i sin butik. Det kan också handla om att tobakshandlaren beställer beskattade varor från ett annat EG-land och uppdrar till en transportör att föra hem varorna för hans eller hennes räkning. I båda dessa fall är det den svenske tobakshandlaren som har att föränmäla varorna och ställa säkerhet för skatten samt att betala skatten här när varorna förts in till Sverige. Man kan också tänka sig att den svenske tobakshandlaren med verksamhet i Sverige beställer beskattade varor från en handlare i ett annat EG-land och ber att denne transporterar varorna till Sverige. Även i detta fall är den svenske tobakshandlaren skyldig att föränmäla varorna och ställa säkerhet samt skyldig att betala skatten. I detta fall i egenskap av att vara den som tar emot varorna här (notera att det inte är distansförsäljning om mottagaren är näringsidkare). Är det i stället så att tobakshandlaren i det andra EG-landet, utan att ha fått någon beställning i förväg, för in beskattade tobaksvaror till Sverige och väl i Sverige kontaktar, eller blir kontaktad av, tobakshandlare här, åligger det den utländske tobakshandlaren att föränmäla varorna och ställa säkerhet för den svenska tobaksskatten samt att betala skatten här.

Även när en enskild privatperson förvärvar och för in skattepliktiga tobaksvaror från ett annat EG-land som han eller hon sedan säljer eller på annat sätt överlåter till andra enskilda personer här i Sverige, innehas varorna i kommersiellt syfte här. Likaså om den enskilde personen beställer varor från ett annat EG-land och arrangerar transporten till Sverige (se även prop. 2008/09:48, s. 32). Även när det är privatpersoner som agerar, gäller att den som har närmast till hands att fullgöra skyldigheten att föränmäla och ställa säkerhet för skatten ska göra det och vara skyldig att betala skatten. I de båda fallen som redovisas i detta stycke är

den svenske privatpersonen således skattskyldig. I det första fallet för att denne från ett annat EG-land ”för in” beskattade varor och i det andra fallet genom att från ett annat EG-land ”tar emot” beskattade varor. Även i relation till privatpersoner gäller att om en tobakshandlare i ett annat EG-landet, utan att ha fått någon beställning i förväg, för in beskattade tobaksvaror till Sverige och väl i Sverige kontaktar, eller blir kontaktad av, privatpersoner åligger det den utländske tobakshandlaren att föränmäla varorna och ställa säkerhet för den svenska tobaksskatten samt betala skatten här. ”

Av artikel 33.6 i direktiv 2008/118/EG följer att den punktskatt som har erlagts i avsändarlandet under vissa förutsättningar ska återbetalas. Jämför vad som gäller för återbetalning av svensk alkoholskatt då alkoholvaror som beskattats i Sverige transporteras till annat EG-land, se avsnitt 3.14.3.

KR i Sundsvall och KR i Göteborg har i ett antal ärenden avseende alkoholskatt prövat frågan om skattskyldighet enligt 8 § första stycket 5 LAS i den lydelse av LAS som gällde före den 1 april 2010 och som motsvarar 8 § första stycket 6 LAS i nuvarande lydelse.

I KR:s i Sundsvall dom den 24 juni 2004 (mål nr 1898-02) hade ett bolag som bedriver färjetrafik erbjudit sina resenärer att förbeställa vin och öl före avresa till Danmark för leverans vid hemkomsten till Göteborg, s.k. pre-booking. Betalning av varorna hade skett i samband med betalning av färdbiljetten. De förbeställda varorna togs sedan från bolagets lager i Danmark och transporterades på bildäck till Göteborg. I Göteborg lämnades sedan varorna ut till kunderna på kajen, före passering av passpolis och tull. KR fann att då resenärerna inte personligen har vare sig förvärvat varorna i Danmark eller transporterat dem till Sverige är det inte fråga om sådan privatinförsel som avses i 8 a § första stycket 2 LAS. KR ansåg att bolaget genom ovan beskrivna förfarande måste anses ha fört in varorna till Sverige på sätt som medför skattskyldighet enligt 8 § första stycket 5 LAS. RR meddelade inte prövningstillstånd.

I KR:s i Sundsvall dom den 23 november 2004 (mål nr 2377-01, 2378-01) hade AB X erbjudit svenska privatpersoner att beställa alkohol- och tobaksvaror på sin domän på Internet. Förskottsbetalning av varorna skedde till AB X:s post- eller bankgiro. När betalning inkommit överförde AB X beställ-

ningen till det tyska företaget Z (t.o.m. den 30 april 1998 var Z dotterbolag till AB X, efter den 30 april var AB X och Z systerbolag) som i sin tur beställde varorna hos Y, även det ett tyskt företag. På uppdrag av Z paketerade och lagerhöll Y varorna tills det svenska transportföretaget W, anlitat av AB X, hämtade varorna och levererade dem till kunderna i Sverige. Eventuella reklamationer och/eller klagomål på varor och/eller transport skulle ske till AB X. Detta reglerades i ett avtal mellan AB X/Z och Y, undertecknat den 21 augusti 1997. Avtalet sades upp den 31 mars 1998 och ersattes av ett avtal mellan Z och Y som började gälla den 1 april 1998.

AB X har i målet anfört att alla beställningar har skett på Z:s webbplats på AB X:s domän och att det således är Z som har sålt varor ur sitt sortiment för avhämtning direkt till svenska konsumenter.

KR fann att vad som framkommit i målet inte föranleder annan bedömning än vad LR har gjort. LR ansåg att det fram till och med den 31 mars 1998 är med tillräcklig grad av sannolikhet visat att AB X var konsumenternas motpart såväl vid försäljningsavtalen som vid transportavtalen. AB X har därmed varit ansvarig för införseln av varorna till Sverige och därmed skattskyldig enligt 9 § första stycket 5 LTS och 8 § första stycket 5 LAS.

För införsel som skett efter den 31 mars 1998 gjorde LR följande bedömning.

”När det gäller den sista månaden under i målet aktuell period, dvs. under april 1998, gäller inte längre avtalet mellan AB X/Z och Y. Avtalet ersätts i stället med ett avtal mellan Z och Y gällande från den 1 april 1998. Sedan årsskiftet 1997/98 löper även ett serviceavtal mellan Z och Y. Avtalet som trädde i kraft den 1 april 1998 har många likheter med det avtal som tidigare gällt mellan AB X/Z och Y. Om en skatterättslig bedömning skulle göras utifrån detta avtal vore det, med hänsyn till att försäljningen inte fullbordats förrän leverans skett till konsumenterna i Sverige, möjligt att se Z såsom distansförsäljare av i målet aktuella varor. Frågan är dock om AB X, även under denna period, efter en genomsyn, ska anses vara säljare av varorna. Fram till den 30 april 1998 var Z ett helägt dotterbolag till AB X. Därefter är de båda bolagen helägda systerbolag inom samma koncern. Det finns således grund för att beakta de två

bolagens ekonomiska intressegemenskap. Ett skriftligt avtal om samarbetet mellan Z och AB X upprättades den 18 maj 1998. Avtalet angavs ersätta en tidigare mellan parterna träffad och tillämpad muntlig överenskommelse av i stort samma innehåll. Bolagens agerande i det affärsupplägg som har avtalats dem emellan måste dock inte ses isolerat ifrån varandra. Enligt länsrättens mening bör man i stället beakta transaktionernas objektiva beskaffenhet snarare än dess rättsliga form (jfr länsrättens i Skåne län dom den 24 mars 2000 med mål nr 4267-99 m.fl.) Av befintlig utredning framgår att Z inte bedriver någon egentlig verksamhet i Tyskland vad avser hanteringen av i målet aktuella varor. De varor som beställs av privatpersonerna i Sverige härrör uteslutande från Y, som därtill ställer nödvändiga resurser till förfogande för hanteringen av varorna. Den praktiska hanteringen av varorna synes således ha förändrats endast marginellt under denna period jämfört med det affärsupplägg som följde av tidigare avtal mellan AB X/Z och Y. Enligt länsrättens mening skall AB X, med hänsyn till dess roll vid såväl försäljningen som transporten av de aktuella tobaks- och alkoholvarorna, anses ha varit ansvarig för införseln av varorna till Sverige även under april 1998.”

I KR:s i Göteborg dom den 26 november 2004 (mål nr 3416-04, 3418–3420-04) hade NN fört in 25 liter sprit, 316,8 liter starköl och 80 liter vin till Sverige som han hade köpt i Tyskland. NN uppgav att han hade delat upp partiet med alkoholvaror i Danmark och sedan kört varorna i fem omgångar över gränsen till Sverige för att han skulle undgå beskattning vid införseln genom att varje transport inte översteg de i privatinförsellagen angivna skattefria kvoterna. KR uttalade att syftet med de i cirkulationsdirektivet angivna omständigheterna som ska beaktas vid gränsdragningen mot kommersiell införsel är att utifrån bland annat innehavarens skäl att inneha varorna, dess beskaffenhet och kvantitet ge vägledning vid avgörandet om varorna är avsedda för annat än eget bruk. Det förhållandet att en person medför större mängder än referensnivåerna får inte ensamt medföra att varorna anses avsedda för annat än eget bruk. KR uttalade vidare att det beskrivna syftet med referensnivåerna tillsammans med övriga omständigheter i målet rimligen inte kan leda till annan bedömning än att det är den totala mängden införd alkohol som ska bedömas i detta sammanhang. KR

konstaterade att de sammanlagda införda mängderna sprit och öl markant översteg angivna referensnivåer i cirkulationsdirektivet, medan den sammanlagda mängden införd vin understeg referensnivåerna. KR bedömde att främst den sammantagna mängden alkohol talade med styrka för att alkoholvarorna inte var avsedda för privat bruk. KR fann NN därmed skattskyldig enligt 8 § första stycket 5 LAS. RR meddelade inte prövningstillstånd.

RR har i RÅ 2004 not. 10 prövat frågan om skattskyldighet enligt 8 § första stycket 5 i LAS. Ett bolag som bedriver buss-trafikverksamhet hade anordnat resor för inköp av alkoholvaror. Vid transportkontroll av bolagets buss påträffades en betydande mängd alkoholskattepliktiga varor. Ingen av de personer som medföljde bussen vid införseln av varorna till Sverige ville kännas vid varorna och det har heller inte gått att fastställa vem eller vilka som förvärvat eller som ansvarat för varorna. RR gjorde bedömningen att omständigheterna i målet talar för att införseln skett genom någon eller några av de personer som färdades i bussen och att bolaget, vid en samlad bedömning, inte kan anses skattskyldig för varorna enligt 8 § första stycket 5 LAS.

I KR:s i Göteborg dom den 17 januari 2005 (mål nr 5011-04) hade 42 liter sprit, 478 liter vin och 1 259,28 liter öl påträffats vid en transportkontroll av en bil som framfördes av NN. NN uppgav att han och fyra andra personer hade handlat alkoholvarorna för privat bruk inom EU och själva fört in varorna till Sverige. NN uppgav vidare att han var ägare till ca en femtedel av varorna. KR har på begäran av NN hållit vittnesförhör med de fyra personer som enligt NN var med på resan till Tyskland.

KR fann inte skäl att ifrågasätta att vittnena varit med på inköpsresorna. Vad gäller äganderätten till alkoholvarorna och skattskyldigheten för dem gjorde KR inte annan bedömning än LR. LR konstaterade att NN och de övriga uppgivna ägarna till varorna inte kunnat visa några handlingar som styrkte deras påståenden om ägarförhållandena. Vidare konstaterade LR att de från början inte heller kunnat specificera vilken mängd som tillhörde respektive person och att de uppgifter som lämnats av NN och övriga uppgivna ägare inte varit samstämmiga. LR fann mot denna bakgrund att NN ensam får anses ha förvärvat och fört in alkoholvarorna till Sverige.

LR uttalade vidare att vid bedömningen om varorna ska hänföras till privatinförsel eller införsel för kommersiella

ändamål ska medlemsstaterna beakta de i artikel 9 i direktiv 92/12/EEG angivna omständigheterna. Av artikel 9.2 följer att medlemsstaterna bl.a. måste ta hänsyn till följande för att fastställa att varor, som förvärvats av enskilda individer för deras eget bruk och transporterats av dem själva, är avsedda för kommersiella ändamål: innehavarens kommersiella status och dennes skäl att inneha varorna, den plats där varorna finns eller, i förekommande fall, det använda transportsättet, alla handlingar som hänför sig till varorna, varornas beskaffenhet och varornas kvantitet. Av artikel 9.2 följer vidare att medlemsstaterna får fastställa referensnivåer när det gäller varornas kvantitet, uteslutande till ledning för bevisningen. Dessa referensnivåer får inte understiga 10 liter för spritdrycker, 20 liter för mellanprodukter, 90 liter för vin (varav högst 60 liter mousserande vin) och 110 liter för öl.

LR konstaterade att den i målet införda kvantiteten alkohol avsevärt översteg den i direktivet angivna referensnivån och att NN inte heller kunnat uppge något specifikt skäl till innehavet av varorna. LR fann med beaktande av dessa omständigheter att införseln får anses hänförlig till kommersiell införsel av alkoholvaror och att NN därmed är skattskyldig enligt 8 § första stycket 5 LAS för hela partiet alkoholvaror. RR meddelade inte prövningstillstånd.

I KR:s i Göteborgs dom den 18 april 2007 (mål nr 317-07, 318-07) hade 18,9 liter spritdrycker, 26 liter vin samt 594 liter starköl påträffats vid en transportkontroll av en bil som framfördes av NN. Varorna beslagtogs med stöd av smugglingslagen. Beslaget hävdades genom Göta hovrätts dom vari åtalet om smuggling ogillades. Tullverket beslutade därefter om att omhänderta alkoholdryckerna med stöd av LPK samt att påföra NN alkoholskatt för alkoholdryckerna. NN anförde att införseln endast skett för privat bruk.

KR instämde i LR:s bedömning. LR konstaterade att Göta hovrätt hade ogillat åtalet mot NN beträffande smuggling m.m. Vidare konstaterade LR att hovrättens prövning är en straffrättslig prövning och att den prövningen inte är bindande för LR som har att göra en bedömning ur skatterättslig synpunkt av frågan om NN ska betala punktskatt för varorna. LR ansåg vid en sammantagen bedömning av uppgifterna i målet, den stora mängden alkoholdrycker och övriga omständigheter, att NN inte gjort sannolikt att det var fråga om en införsel för privat bruk. Han var därför skattskyldig enligt 8 § första stycket 5 LAS. RR meddelade inte prövningstillstånd.

Förmedlare

Det har förekommit att svenska företag eller personer som erbjuder alkoholvaror till svenska konsumenter påstår att de är förmedlare eller agenter och inte alkoholhandlare (att de förmedlar punktskattepliktiga varor från någon som bedriver handel med sådana varor). Vidare hävdar dessa aktörer att de endast uppstår provision på grund av handeln och att en stor del av vinsten ligger hos handlaren. Skatteverket har i skrivelsen ”Skatteverkets inställning avseende skattskyldighet för vissa punktskatter när varor skickas från ett annat EG-land till privatpersoner i Sverige” den 26 november 2007, dnr 131 685056-07/111 gett sin syn på detta. Genom att sluta avtal med konsumenterna och erhålla provision har förmedlaren ett sådant kommersiellt intresse av att varorna förs in till Sverige att han enligt Skatteverkets uppfattning är den som för in de skattepliktiga varorna och därmed är skattskyldig. Detta synsätt bekräftas även av svensk rättspraxis, bl.a. genom två domar rörande tobaksskatt, se avsnitt 4.4.6.1 för närmare information.

**Privatperson
anlitar
transportör**

”För in/tar emot” bestämmelsen är tillämplig även i de fall då en privatperson låter föra in varor som är avsedda för personligt bruk genom att anlita en transportör. Sådan införsel är i beskattningshänseende att jämställa med kommersiell införsel, vilket framgår av nedanstående kommentar i prop. 2009/10:40, s.137:

”Av den gemenskapsrättsliga regleringen följer två principiellt olika sätt att inneha en beskattad vara – i kommersiellt syfte eller för personligt bruk. Detta har klargjorts genom EG-domstolens dom i mål C-5/05 det s.k. fallet Joustra. I det fallet var det fråga om en privatperson som utan yrkesmässighet eller vinstsyfte, för eget och andra privatpersoner egna bruk, förvärvade punktskattebelagda varor som släppts för konsumtion i en medlemsstat, och uppdrog åt ett transportföretag att för hans räkning frakta varorna till honom i en annan medlemsstat. EG-domstolen fann att artikel 7 i cirkulationsdirektivet (innehav i kommersiellt syfte) men inte artikel 8 (innehav för personligt bruk, där varan transporteras av den enskilde själv) var tillämplig på den aktuella situationen, vilket innebar att punktskatt skulle tas ut även i den stat där varorna förbrukades och att skatten i den första staten skulle återbetalas. Domstolen konstaterade bl.a. att cirkulationsdirektivet bygger på

idén att varor som inte innehas för eget bruk med nödvändighet ska anses innehas i kommersiellt syfte.

Denna ordning för beskattade varor kan sägas ha klargjorts genom punktskattedirektivet. Genom punktskattedirektivet har det tydliggjorts att enbart beskattade varor som förvärvats av en enskild person för dennes eget bruk, och som transporteras av den enskilde själv från en medlemsstat till en annan, är varor som inte innehas i kommersiellt syfte (jfr artikel 33.1). I dessa fall ska varan, liksom enligt nuvarande regler, endast beskattas i förvärvslandet (artikel 32.1). Detta regleras i LTS, LAS och LSE genom att dessa situationer undantas från skattskyldighet.”

EG-domstolen har i dom den 23 november 2006 (mål nr C-5/05, det s.k. Joustra-målet) prövat frågan om hur bl.a. artikel 7 och 8 i direktiv 92/12/EEG ska tolkas. Eftersom bestämmelsen i 8 § första stycket 5 LAS bygger på artikel 7 i direktiv 92/12/EEG är denna dom av intresse för hur 8 § första stycket 5 LAS ska tillämpas. I målet hade B.F. Joustra och ungefär 70 andra privatpersoner bildat en vinklubb i Nederländerna. Joustra beställde i vinklubbens namn varje år vin från Frankrike för sitt och de övriga medlemmarnas egna bruk. Ett nederländskt transportföretag hämtade sedan på hans begäran vinet i Frankrike och fraktade det till Nederländerna där det levererades till Joustras bostad. Vinet lagrades där i några dagar innan det levererades till övriga medlemmar i vinklubben. Joustra betalade vinet och fraktkostnaderna. Varje medlem i klubben betalade honom självkostnadspris för det vin som de hade beställt jämte respektive andel i fraktkostnaderna beräknat per butelj. Joustra utövade inte denna verksamhet yrkesmässigt eller i vinstsyfte. Det vin som Joustra hade beställt hade släppts för konsumtion i Frankrike och punktskatt hade betalats i Frankrike. Ingen medlem i vinklubben hade fått någon leverans som översteg 90 liter vin, varav högst 60 liter mousserande vin. I domen uttalade EG-domstolen bl.a. följande.

”Såsom anges i punkt 29 ovan bygger direktivet nämligen på idén att varor som inte innehas för eget bruk med nödvändighet skall anses innehas i kommersiellt syfte.”
(p.51)

”Svaret på tolkningsfrågorna blir således att direktivet skall tolkas så, att när en privatperson, såsom i målet vid

den nationella domstolen, inte agerar yrkesmässigt och i vinstsyfte när denne i en medlemsstat för eget och för andra privatpersoners bruk förvärvar punktskattebelagda varor, som släppts för konsumtion i nämnda medlemsstat, och därefter uppdrar åt ett transportföretag, med säte i samma medlemsstat som han själv tillhör, att frakta varorna till honom för hans räkning, är artikel 7 men inte artikel 8 i direktivet tillämplig, varför punktskatt även skall tas ut i denna medlemsstat. Enligt artikel 7.6 i samma direktiv skall, i så fall, den punktskatt som erlagts i den första medlemsstaten återbetalas i enlighet med artikel 22.3 i nämnda direktiv.” (p.53)

Transportföretagets säte

Enligt förutsättningarna i Joustra-målet utfördes transporten av ett transportföretag med säte i samma land som privatpersonen för vars räkning transporten utfördes. Skatteverket har i skrivelsen ”Skatteverkets inställning avseende skattskyldighet för vissa punktskatter när varor skickas från ett annat EG-land till privatpersoner i Sverige” den 26 november 2007, dnr 131 685056-07/111 gett sin syn på detta. Enligt Skatteverkets mening är EG-domstolens skrivningar om transportföretagets säte endast en redogörelse för de faktiska omständigheterna i det i målet aktuella ärendet. Transportörens säte nämns bara i samband med avgränsningen av ärendet. Inget i domen tyder på att domstolen ger transportörens säte någon betydelse avseende bedömningen av beskattningsfrågan. Skatteverket anser att det är rimligt att göra antagandet att EG-domstolen skulle komma till samma resultat som i målet Joustra, dvs. beskattning i destinationsmedlemsstaten enligt artikel 7, om EG-domstolen hade att pröva ett ärende där förutsättningarna är sådana att transportföretaget har sitt säte i någon annan medlemsstat än destinationsmedlemsstaten. Enligt Skatteverkets uppfattning ska beskattning således ske enligt samma principer oavsett var transportföretaget har sitt säte.

Ovanstående ståndpunkt bekräftas också av två domar meddelade av KR i Sundsvall.

I KR:s i Sundsvall dom den 31 mars 2009 (mål nr 3876-08) hade NN för eget bruk förvärvat punktskattepliktiga varor som släppts för konsumtion i ett annat EG-land. Han hade uppdragit åt ett utländskt transportbolag att frakta varorna till Sverige. NN anförde att han inte uppfyller några krav för att vara skattskyldig och inte ska betala någon skatt eftersom han som privatperson för in alkohol för privat bruk. Som stöd för sin uppfattning hänvisade han till den s.k. Joustra-domen (C-5/05).

KR gjorde följande bedömning. NN har för eget bruk förvärvat punktskattepliktiga varor som släppts för konsumtion i ett annat EG-land. Med hänsyn till att han låtit ett transportbolag frakta hem varorna till Sverige, ska punktskatt tas ut i Sverige. Det förhållande att punktskatt redan tagits ut i det EG-land där varorna släppts för konsumtion och förvärvats föranleder ingen annan bedömning varför KR avslog överklagandet. RR meddelade inte prövningstillstånd.

I KR:s i Sundsvalls dom den 10 november 2009 (mål nr 1725–1726-09) hade NN beställt alkoholvaror från ett annat EG-land och låtit föra in dessa till Sverige genom att transporten, på hans beställning, ombesörjdes av ett transportbolag med säte i Storbritannien. NN anförde att varorna köptes för privat bruk och att transporten ombesörjdes av ett företag med säte i Storbritannien. Enligt NN ska han därför inte betala alkoholskatt enligt LAS.

KR gjorde följande bedömning:

”Såsom länsrätten anført utvisar EG-domstolens dom den 5 juni 2007 i mål C 170-04, Klas Rosengren m.fl. mot Riksåklagare att Sverige inte har rätt att förbjuda privatpersoner att importera alkoholdrycker genom oberoende mellanhand eller yrkesmässig befordran. Domen berör dock inte frågan om medlemsstaternas beskattningsrätt.

För att skattefrihet enligt LAS ska kunna komma i fråga när varan förs in till Sverige krävs dels att varan är avsedd för personens eller hans familjs personliga bruk, dels att han själv transporterar varan in i landet. Rättsläget för den nu beskrivna situationen är klarlagt genom EG-domstolens avgörande den 2 april 1998 i målet C-296/95 *The Queen och Commissioners of Customs an Excise v. EMU Tabac SARL, The Man in Black och John Cunningham* (”*The Man in Black*”). Detta synsätt har därefter bekräftats av EG-domstolen i målet C-5/05, *Staatssecretaris van Financiën mot B.F. Joustra*. Kammarrätten delar underinstansernas tolkning att sist nämnda dom inte tillmäter transportörens säte någon betydelse.

Kammarrätten finner alltså lika med länsrätten att eftersom NN inte personligen transporterat varorna över gränsen är det inte fråga om sådan införsel som avses i 8 a § 2 LAS. Det innebär att Skatteverkets beslut är

riktigt och att NN enligt 8 § 5 LAS är skattskyldig för de införda alkoholvarorna. Mot denna bakgrund och då annat skäl att ändra Skatteverktes beslut inte heller framkommit ska överklagandet avslås.”

KR i Sundsvall har i dom den 25 maj 2005 (mål nr 3292-02) prövat ett mål som liknar det s.k. Joustra-målet. I målet hade några privatpersoner startat en vinklubb i Sverige. Vinklubben saknade dock stadgar och organisationsnummer. Medlemmarna i klubben hade vid sammanlagt sex tillfällen under perioden 1995 t.o.m. 1998 samordnat beställningar av vin från Spanien för medlemmarnas eget privata bruk. NN var medlem i vinklubben men hade inte någon framträdande position. NN var även delägare och verksam i AB X, ett företag som bl.a. sysslade med förmedling av transporter. NN förmedlade transportuppdragen för ifrågavarande beställningar till andra självständiga speditörer. NN fick via klubbens ledning de medel som skulle täcka kostnaderna för skatt och transport. NN redovisade och betalade alkoholskatt för vinet som hade förts in i Sverige.

NN anförde att vinet hade importerats gemensamt av en sammanslutning privatpersoner i vinklubben och var avsett för medlemmarnas privata bruk. NN ansåg därmed att vinklubben, eller var och en av medlemmarna i vinklubben, var ansvarig för importen och skattskyldig. KR gjorde följande bedömning.

”I målet är ostridigt att NN varit ansvarig för transporterna till Sverige av den skattepliktiga alkoholen genom att han varit den som förmedlat samtliga transporter. Beställningar från ett flertal, icke särskilt namngivna, medlemmar i vinklubben har samordnats och de skattepliktiga varorna har transporterats till en gemensam adress. Varorna har således inte varit adresserade i de enskilda medlemmarnas eget namn. NN har tagit emot medel avsedda för att täcka samtliga kostnader för transport och skatt och han har även skött nödvändiga inbetalningar. Härutöver har NN anmält aktuella införselar samt deklarerat alkoholskatt för desamma. Oaktat NN:s förklaringar till den avgörande roll han sålunda tagit i samband med att de skattepliktiga varorna förts in i Sverige kan kammarrätten vid en samlad bedömning inte finna annat än att NN är skattskyldig enligt 8 § 5. LAS för i målet aktuella skattepliktiga händelser.”

RR meddelade inte prövningstillstånd.

**Undantag från
skattskyldighet
i vissa fall**

KR i Sundsvall har även i ett antal domar avseende tobaksskatt prövat frågan om skattskyldighet enligt motsvarande bestämmelse i LTS. Även om dessa domar avser tobaksskatt har de betydelse för tillämpningen av denna bestämmelse i LAS, se avsnitt 4.4.6.1 för närmare information om dessa domar.

Bestämmelserna i 8 § första stycket 6 och 16 § LAS om skattskyldighet för den som för in eller tar emot beskattade varor gäller inte i alla situationer.

Enligt 8 § tredje stycket LAS gäller bestämmelserna inte den som för yrkesmässig försäljning ombord på ett fartyg eller luftfartyg som går mellan Sverige och annat EG-land förvarar alkoholvaror, för de varor som inte är till försäljning på svenskt territorium.

Av kompletterande bestämmelser i 8 a § LAS följer dessutom att från skattskyldighet enligt 8 § första stycket 6 LAS undantas varor som förs in till Sverige i följande fall, numrerade 1–5:

1. Varor som förs in till Sverige under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 31 d § LAS. (Här avses det fallet att diplomater m.fl. med placering i Sverige, jämför avsnitt 3.14.7, förvärvat varor från leverantör i annat EG-land.)
2. Varor som förs in till Sverige av en enskild person som har förvärvat varorna i ett annat EG-land och som själv transporterar dem till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk. (Att sådan införsel ska vara skattebefriad framgår uttryckligen av artikel 32 i direktiv 2008/118/EG.)
3. Varor som förs in till Sverige som flyttgods av en enskild person eller i yrkesmässig befördran för en enskild person som flyttar till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.
4. Varor som förs in till Sverige av en enskild person eller i yrkesmässig befördran för en enskild person som har förvärvat varorna genom arv eller testamente, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.
5. Varor som förs in till Sverige som enstaka gåvoförsändelse under yrkesmässig befördran från en enskild person i ett annat EG-land till en enskild person i Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.

KR i Göteborg har i flera domar prövat frågan om alkoholvaror som har förts in till Sverige av en enskild person har varit avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk i den mening som avses i 8 a § första stycket 2 LAS.

I KR:s i Göteborg dom den 18 november 2005 (mål nr 3509–3510-05) hade NN fört in 54 liter spritdrycker, 3 liter vin och 1 069,2 liter starköl till Sverige från Tyskland. NN uppgav att varorna var avsedda att användas till det egna bröllopet, moderns födelsedagsfest, en midsommarfest samt annan privat konsumtion. KR fann att vad som förekommit i målet inte föranleder annan bedömning än vad LR har gjort. LR uttalade att de införda mängderna spritdrycker och starköl överstiger mycket markant referensnivåerna i cirkulationsdirektivet. Med hänsyn till den införda mängden föreligger enligt LR:s uppfattning initialt en indikation på att införseln ska bedömas som yrkesmässig. Frågan i målet blir då om övriga omständigheter i målet stöder NN:s påstående om att alkoholdryckerna var avsedda att användas för privat bruk. De övriga omständigheter som då kan vägas in vid bedömningen enligt cirkulationsdirektivet är i detta fall främst de skäl som NN uppgett för sitt innehav och varornas beskaffenhet. Enligt LR:s mening saknas det skäl att ifrågasätta NN:s uppgifter om de planerade festerna och antalet gäster som skulle komma. LR konstaterade att vad som avses med personligt bruk inte är närmare definierat. LR ansåg det dock helt klart att egen konsumtion av inköpt alkohol ska hänföras till personligt bruk. LR ansåg att det också får anses klart att om en enskild person håller en fest till vilken han själv inbjuder ett större antal personer, som han har någon form av personlig relation till, så bör den alkohol som gästerna bjuds på hänföras till hans personliga bruk. LR fann härvid att om, som i det här fallet, en enskild person inhandlar alkoholdrycker i avsikt att bjuda en familjemedlem, sin mor, samt gäster på dessa drycker vid en fest på moderns födelsedag bör detta också anses ske för den enskildes eget och hans familjs privata bruk. LR ansåg att den mängd alkoholdrycker som NN fört in till Sverige kan med hänsyn till vad han har uppgett om i vilka sammanhang dryckerna skulle förtäras och med hänsyn till hans ekonomiska omständigheter inte anses vara onormalt stor. LR fann sammanfattningsvis att NN:s införsel måste anses vara avsedd för privat bruk och att han därför inte skulle beskattas enligt LAS såsom för en kommersiell införsel.

I KR:s i Göteborg dom den 21 december 2005 (mål nr 3461–3463-05) hade NN fört in 547,2 liter spritdrycker och 3 136,32 liter öl till Sverige från Tyskland. NN anförde att varorna var avsedda att användas till hans 50-års fest där han hade uppskattat att ca 1 000 personer skulle delta. KR gjorde följande bedömning.

”Det kan konstateras att den påträffade kvantiteten alkoholvaror avsevärt överstiger de i det s.k. cirkulationsdirektivet angivna referensnivåerna i fråga om spritdrycker och öl. Som redovisats i länsrättens dom får emellertid det förhållandet att en person medför större mängder än vad som referensnivåerna anger inte ensamt medföra att varorna anses avsedda för annat än eget bruk. Andra omständigheter som talar för motsatsen skall också beaktas (jfr prop. 1998/99:127 s.19). Det går således inte att enbart utifrån varornas kvantitet att avgöra om dessa skall hänföras till privat eller kommersiell införsel. Vid bedömningen framstår i övrigt syftet med innehavet som särskilt betydelsefullt.

NN har i målet framhållit att hans liv och leverne inte riktigt följer normalmönstret för 50-åringar i Sverige. Det framgår att NN är medlem och engagerad i ett flertal föreningar – företrädesvis motorklubbar – och att han dessutom är aktiv i andra sammanhang. Han besöker ofta motorcykelträffar och andra evenemang runt om i Sverige och även utomlands samt skriver artiklar om sina resor i medlemstidningar och andra motortidningar. Därutöver driver han företagsverksamhet i motorbranschen. Enligt kammarrättens bedömning saknas anledning att inte fästa tilltro till NN:s uppgifter att han genom sitt utåtriktade leverne skaffat sig många kontakter och en stor bekantskapskrets. Det finns inte heller tillräckliga skäl att ifrågasätta hans uppgifter om att han skulle använda de aktuella alkoholvarorna till en 50-årsfest utöver det vanliga med ett stort antal inbjudna gäster. Dessa uppgifter vinner även stöd av de intyg m.m. som NN åberopat i målet. Det har inte framkommit något i målet som talar för att alkoholvarorna varit avsedda för vidareförsäljning. Mot denna bakgrund och vad som i övrigt anförts i länsrättens dom finner kammarrätten, även om den införda mängden alkoholvaror avsevärt överstigit referensnivåerna i cirkulations-

direktivet, inte skäl att frångå länsrättens bedömning att det rört sig om införsel för privat bruk.”

Enligt KR:s bedömning saknades då förutsättningar att beskatta varorna enligt LAS. RR meddelade inte prövningstillstånd.

Kommersiell användning av varor som inte beskattats vid införseln

Notera att de undantag från skattskyldighet som följer av 8 a § LAS förutsätter att varorna kommer till viss användning. Detta innebär att varorna ska beskattas enligt 8 § första stycket 6 LAS (tidigare 8 § första stycket 5 LAS) i de fall där varorna sedermera blir föremål för försäljning eller på annat sätt används för kommersiellt bruk i Sverige (prop. 1994/95:56 s. 85).

3.4.6.2 Den som yrkesmässig tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag

Skyldig att betala skatt är den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag (8 § första stycket 7 LAS). Om sådan tillverkning sker inträder skattskyldighet genast vid tillverkningstillfället, se avsnitt 3.8.7. Skatten ska redovisas för varje händelse och deklaration ska lämnas in senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen enligt 10 kap. 32 a § första stycket SBL.

3.4.6.3 Den som annars tillverkar mellanklassprodukter eller etylalkohol

Skyldig att betala skatt är den som annars (dvs. inte yrkesmässigt) i Sverige tillverkar mellanklassprodukter eller etylalkohol (8 § första stycket 7 LAS). Bestämmelsen innebär att alkoholskatt alltid ska betalas vid tillverkning av mellanklassprodukter och/eller etylalkohol. Därmed undantas inte tillverkning för privat bruk från skatteplikt, vilket bland annat innebär att så kallad hembränning beskattas enligt denna bestämmelse, se prop. 1994/95:56 s. 117. Om sådan tillverkning sker inträder skattskyldighet genast vid tillverkningstillfället, se avsnitt 3.8.7. Skatten ska redovisas för varje händelse och deklaration ska lämnas in senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen enligt 10 kap. 32 a § första stycket SBL.

Bestämmelsen omfattar inte tillverkning av öl, vin och andra jästa drycker, vilket innebär att tillverkning av sådana varor för privat bruk kan ske utan att varorna blir skattepliktiga.

KR i Sundsvall har i ett antal domar prövat frågan om skattskyldighet för den som icke yrkesmässigt tillverkar etylalkohol. Bakgrunden till dessa domar är att alkoholskatt

påförts med ledning av de uppgifter som framgår av laga kraftvunna brottmålsdomar avseende olovlig tillverkning av sprit enligt bestämmelserna i AL.

I KR:s i Sundsvall dom den 7 oktober 1999 (mål nr 1555-1999) yrkade NN att alkoholskatten skulle undanröjas och anförde som skäl till detta att han inte hade råd att betala det belopp skattemyndigheten krävde av honom och att han upplevde alkoholskatten som en ytterligare straffpåлага. KR avslög överklagandet och uttalade bl.a. att eftersom NN tillverkade alkohol utan att vara godkänd upplagshavare inträder skatteplikten omedelbart vid tillverkningen. Det var därför riktigt att påföra honom alkoholskatt.

I KR:s i Sundsvall dom den 5 juni 2000 (mål nr 2252-1999) fann KR att vad som framkommit i målet inte föranleder KR att göra annan bedömning än LR. LR fann att NN genom att olovligen tillverka etylalkohol varit skattskyldig till alkoholskatt för den etylalkohol han tillverkat. RR meddelade inte prövningstillstånd.

I KR:s i Sundsvall dom den 23 november 2000 (mål nr 2393-1999) fann KR att vad som framkommit i målet inte föranleder KR att göra annan bedömning än LR. NN hade i målet i första hand yrkat att skattekravet skulle undanröjas i sin helhet och i andra hand att han inte skulle beskattas för den mängd etylalkohol som beslagtagits och förverkats i brottmålsprocessen. LR fann att NN genom att olovligen tillverka etylalkohol varit skattskyldig till alkoholskatt för den etylalkohol han tillverkat och att det faktum att viss mängd sprit förverkats av TR inte medför att skattekravet ska undanröjas.

KR i Sundsvall delade i dom den 2 mars 2001 (mål nr 834-1999) LR:s bedömning. NN hade i målet anført att han inte skulle påföras alkoholskatt eftersom brottslig verksamhet inte konstituerar någon förvärvskälla. LR fann att skattskyldigheten inte förutsätter att den olovliga tillverkningen sker i någon förvärvskälla och att NN genom att olovligen tillverka etylalkohol varit skattskyldig till alkoholskatt. RR meddelade inte prövningstillstånd.

3.4.6.4 Den som använder varor som köpts in skattefritt för annat än avsett ändamål

LAS innehåller flera bestämmelser om skattefria inköp av alkohol att använda för vissa angivna skattebefriade ändamål, se avsnitt 3.15.

Den som använder skattepliktiga varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten är skyldig att betala skatt (8 § första stycket 8 LAS). Att varor används för annat än avsett ändamål ska, enligt 8 § andra stycket LAS, likställas med att de går förlorade.

KR i Sundsvall har i dom den 2 maj 2005 (mål nr 1000–1002-04) avseende tobaksskatt prövat frågan om skattskyldighet enligt motsvarande bestämmelse i LTS. Även om domen avser tobaksskatt har den betydelse för tillämpningen av denna bestämmelse i LAS, se avsnitt 4.4.6.3 för närmare information.

Undantag från skattskyldighet i vissa fall

I några fall föreligger dock inte skattskyldighet trots att varor som köpts in skattefritt har använts till annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten.

Varor som förvärvats skattefritt enligt 31 h § LAS (se avsnitt 3.15.2) och som förstörts genom oförutsedda händelser eller force majeure undantas från skattskyldighet med stöd av 8 b § 1 LAS.

Enligt 8 b § 2 LAS undantas varor som förvärvats skattefritt enligt 31 e § (se avsnitt 3.15.1) eller 32 § första stycket 5 LAS (se avsnitt 3.15.3 och avsnitt 3.15.4) från skattskyldighet under förutsättning att varorna har förstörts under tillsyn av Skatteverket. Närmare föreskrifter om vad som krävs för att varor ska anses förstörda enligt 8 b § 2 LAS är under utarbetande.

3.4.6.5 Den som innehar skattepliktiga varor utanför ett uppskovsförfarande utan att skatten redovisats här

I 8 första stycket 9 LAS regleras skattskyldigheten för den som, i annat fall än som avses i punkterna 1–8, innehar skattepliktiga varor utanför ett uppskovsförfarande utan att skatten för varorna redovisats i Sverige. Bestämmelserna om beskattning av innehav grundar sig på artikel 8.1.b i direktiv 2008/118/EG.

Skattskyldig i egenskap av att inneha varor kan den bli som t.ex. påträffas med varorna i Sverige och det inte går att utreda vem som fört in eller tagit emot varorna här, se prop. 2009/10:40, s. 141.

I prop. 2009/10:40, s. 163, uttalas följande.

”Skattskyldigheten enligt punkten förutsätter att varorna innehas utanför ramen för ett uppskovsförfarande.

Begreppet ”innehär” omfattar verbet i samtliga tempus-former, dvs. även ”innehaft” och ”innehade”. Beskattade varor som, efter införsel till Sverige, åter förs in under uppskovsordningen omfattas inte av bestämmelsen. Däremot omfattar bestämmelsen varor som överhuvudtaget inte har beskattats tidigare. Exempel på när bestämmelsen kan bli tillämplig är att varor, som tidigare har hanterats inom ett uppskovsförfarande av något skäl, legalt eller illegalt, kommit att hanteras utanför uppskovsförfarandet. Det kan t.ex. vara varor som aldrig har hanterats inom uppskovsförfarandet, t.ex. vara varor som smugglats in från tredje land. Det kan också vara beskattade varor, som har beskattats i ett annat EG-land, och som här påträffas hos någon annan än den som fört in eller tagit emot varorna under sådana förhållanden att skatt avseende varorna ska betalas här.”

Av prop. 2009/10:40 s. 173 framgår att det saknar betydelse om varorna har konsumerats innan beskattning skett.

Av prop. 2009/10:40, s. 140, framgår att beskattning vid innehav endast omfattar fall där varorna innehas i kommersiellt syfte. Det innebär att från skattskyldigheten undantas varor som innehas här av enskild person som själv har förvärvat varorna i ett annat EG-land för sitt personliga bruk och som själv transporterar dem till Sverige.

Notera att om den som är skattskyldig enligt någon av punkterna 1–8 i 8 § LAS, i en deklaration till Skatteverket inkommer med redovisning av skatten för de aktuella varorna efter det att beskattning skett av innehavaren med stöd av punkt 9, bör den förstnämnde beskattas i stället. Eftersom varorna ska beläggas med skatt endast en gång ankommer det då på Skatteverket att ompröva och undanröja beskattning avseende den som blivit beskattad enligt punkt 9. Se prop. 2009/10:40, s. 163.

Undantag från skattskyldighet i vissa fall

Bestämmelserna om skattskyldighet för den som innehär skattepliktiga varor utanför ett uppskovsförfarande gäller inte i alla situationer.

Enligt 8 § tredje stycket LAS gäller bestämmelserna inte den som för yrkesmässig försäljning ombord på ett fartyg eller luftfartyg som går mellan Sverige och annat EG-land förvarar alkoholvaror, för de varor som inte är till försäljning på svenskt territorium.

Av kompletterande bestämmelser i 8 a § LAS följer dessutom att från skattskyldighet enligt 8 § första stycket 9 LAS undantas varor som förs in till Sverige i följande fall, numrerade 1–5.

1. Varor som förs in till Sverige under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 31 d § LAS. (Här avses det fallet att diplomater m.fl. med placering i Sverige, jämför avsnitt 3.14.7, förvärvat varor från leverantör i annat EG-land.)
2. Varor som förs in till Sverige av en enskild person som har förvärvat varorna i ett annat EG-land och som själv transporterar dem till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk. (Att sådan införsel ska vara skattebefriad framgår uttryckligen av artikel 32 i direktiv 2008/118/EG.)
3. Varor som förs in till Sverige som flyttgods av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som flyttar till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.
4. Varor som förs in till Sverige av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som har förvärvat varorna genom arv eller testamente, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.
5. Varor som förs in till Sverige som enstaka gåvoförsändelse under yrkesmässig befordran från en enskild person i ett annat EG-land till en enskild person i Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.

3.4.6.6 Den som importerar varor från tredje land

Bestämmelser om skattskyldighet vid import av varor finns i 8 c §.

Av 8 c § LAS framgår att skattskyldig vid import av skattepliktiga varor är:

1. om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen,
2. om importen avser en gemenskapsvara eller om varan ska förtullas i Sverige men inte är belagd med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om varan hade varit tullbelagd,

3. om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, i ett annat EG-land till följd av att ett sådant mellanstatligt enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) återopas: innehavaren av tillståndet.

Med tullskuld och gemenskapsvara förstås detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen.

Av 18 § LAS framgår att när varor importeras av någon som inte är upplagshavare enligt 9 § LAS, registrerad varumottagare enligt 12 § LAS eller registrerad avsändare enligt 14 § LAS ska skatten betalas till Tullverket, se avsnitt 3.7.

Enligt Skatteverkets skrivelse den 4 juli 2007, dnr 131 442165-07/111, är 4 kap. 1 b § LSE inte tillämplig när upplagshavare importerar bränsle som avses i 1 kap. 3 a § LSE, dvs. EU-harmoniserade bränslen. Det är endast Tullverket som beslutar enligt 4 kap. 1 b § LSE. Som framgår av bestämmelserna i 3 a kap. 2 § 2 LSE är det fr.o.m. den 1 april 2010 endast den som godkännts som registrerad avsändare som under uppskovsförfarande får flytta bränsle från en importplats (se avsnitt 3.3). En upplagshavare ska även godkännas som registrerad avsändare, se avsnitt 3.4.4, och det är i sin egenskap av registrerad avsändare som denne flyttar bränslet från importplatsen under skatteuppskov.

De ifrågavarande bestämmelserna i LSE motsvaras av följande bestämmelser i LAS. 4 kap. 1 b § LSE motsvaras i LAS av 8 c § och 3 a kap. 2 § 2 LSE motsvaras i LAS av 7 b § första stycket 2.

3.4.6.7 Beskattning vid oegentligheter vid flyttning under uppskovsförfarande

Av 26 § första stycket LAS framgår att om varor, som flyttas under ett uppskovsförfarande, inte når angiven destination på grund av en oegentlighet som innebär att varorna släpps för konsumtion, ska varorna beskattas här i landet om oegentligheten har

1. begåtts i Sverige, eller
2. upptäckts här, och det inte går att fastställa var oegentligheten har begåtts.

Enligt 26 § andra stycket LAS ska skatt enligt första stycket betalas av

1. den eller de som ställt säkerhet för skatten under flyttningen, eller
2. varje annan person som medverkat i den otillåtna avvikelser från uppskovsförfarandet och som varit medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att avvikelserna var otillåtna.

Enligt tredje stycket i bestämmelsen ska skatten tas ut enligt den skattesats som gällde vid den tidpunkt då varorna släpptes för konsumtion.

Till skillnad från cirkulationsdirektivet talas i punktskattedirektivet (2008/118/EG) inte om ”oegentlighet och överträdelse” utan enbart om ”oegentlighet”. Lagtexten har anpassats till punktskattedirektivets lydelse. Någon materiell förändring är dock inte avsedd. Se prop. 2009/10:40 s. 182.

Genom artikel 10.6 i punktskattedirektivet har införts en definition av ”oegentlighet”. En oegentlighet är en händelse som inträffar under en flyttning av punktskattepliktiga varor under ett uppskovsförfarande, genom vilken en flyttning eller en del av en flyttning av punktskattepliktiga varor inte avslutas i enlighet med artikel 20.2. I artikel 20.2 föreskrivs att en flyttning avslutas när varorna tas emot på en destination där varor får tas emot enligt ett uppskovsförfarande. Förluster som kan härledas till varornas egen beskaffenhet, oförutsedda omständigheter eller force majeure omfattas inte av begreppet oegentlighet. Se prop. 2009/10:40 s. 182.

Paragrafens tillämpningsområde har utvidgats till att omfatta oegentligheter under samtliga uppskovsflyttningar. Därmed ska beskattning ske även när flyttningen påbörjats i Sverige och när den är helt nationell. Se prop. 2009/10:40, s 182.

Enligt artikel 18.1 i direktiv 2008/118/EG ska säkerhet för skatten i första hand ställas av den avsändande upplagshavaren eller registrerade avsändaren. Dock kan avsändarmedlemsstaten även medge att säkerhet ställs av transportören eller fraktföraren, varornas ägare eller mottagaren (artikel 18.2). Det följer också av direktivet (artikel 18.2) att medlemsstater kan medge att två eller flera av de aktörer som nämnts i artikel 18.1 och 18.2 gemensamt ställer säkerhet för flyttningen. Samtliga dessa aktörer kan således komma ifråga som skattskyldiga då varor försvunnit genom en oegentlighet.

När det gäller vem som ska ställa säkerhet för varuförflyttningar under ett uppskovsförfarande som påbörjas i Sverige har möjligheten i artikel 18.2 att utöka kretsen av personer som kan ställa säkerhet inte utnyttjats av den svenske lagstiftaren. Säkerhet för uppskovsförflyttningar som påbörjas i Sverige kan enligt bestämmelserna i LAS således endast ställas av avsändande upplagshavare eller registrerade avsändare, 10 § respektive 14 § LAS.

Förutom den eller de som ställt säkerhet för flyttningen kan även den som medverkat i oegentligheten bli skattskyldig. Det krävs dock att denne varit medveten om eller rimligen borde varit medveten om att avvikelsen var otillåten för att skattskyldighet ska komma ifråga.

Om flera aktörer ställt säkerhet för skatten, eller annars kommer ifråga som skattskyldiga, ska de vara solidariskt betalningsansvariga, se prop. 2009/10:40 s. 183.

Av 3 § FAS följer att Skatteverket ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet då skatt påförts enligt 26 § LAS.

Återbetalning

Har alkoholvaror beskattats enligt 26 § LAS och visar den skattskyldige inom tre år efter det att flyttningen påbörjades att varorna beskattats i ett annat EG-land ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas, om det andra EG-landets skatteanspråk är befogat, se avsnitt 3.14.4.

3.4.6.8 Beskattning vid oegentligheter vid flyttning av beskattade varor

Av 27 § första stycket LAS framgår följande.

Om beskattade alkoholvaror som flyttas till eller via Sverige inte når angiven mottagare, ska varorna beskattas här om det beror på en oegentlighet som har

1. begåtts i Sverige, eller
2. upptäckts här, och det inte går att fastställa var oegentligheten har begåtts.

Skatt enligt bestämmelsens första stycke ska betalas av den som ställt säkerhet för skatten, eller varje annan person som medverkat i oegentligheten. Skatten ska tas ut enligt den skattesats som gällde vid den tidpunkt då oegentligheten begicks respektive upptäcktes.

Notera att bestämmelsen inte omfattar beskattade varor som flyttas från Sverige och där flyttningen påbörjas här. I dessa

fall har varorna redan beskattats i Sverige en gång, se prop. 2009/10:40, s. 184.

För det fall att det finns flera personer inblandade är de solidariskt ansvariga för betalning av skatten (prop. 2009/10:40, s. 184).

Återbetalning

Har alkoholvaror beskattats enligt 27 § LAS, och visar den skattskyldige inom tre år efter det att flyttningen påbörjades att varorna beskattats i ett annat EG-land ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas, om det andra EG-landets skatteanspråk är befogat, se avsnitt 3.14.4.

3.5 Ställande av säkerhet

3.5.1 Upplagshavare

3.5.1.1 Transportsäkerhet

Bestämmelserna om transportsäkerhet återfinns i 10 § första och andra stycket LAS och grundar sig på artikel 18 i direktiv 2008/118/EG.

Av 10 § första och andra stycket LAS följer att upplagshavare i Sverige som avser att flytta varor under uppskovsförfarande, (se avsnitt 3.3), ska ställa säkerhet hos Skatteverket för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller annat EG-land vid flyttning av varorna (s.k. transportsäkerhet). Säkerhet ska vara ställd innan flyttning av de varor påbörjas, och uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de varor som upplagshavaren flyttar under ett dygn. Vid beräkningen av medeltalet ska hänsyn endast tas till de dygn under ett år då flyttningar av alkoholvaror under uppskovsförfarande sker.

Transportsäkerheten ska omfatta dels betalning av skatt i Sverige, dels betalning av skatt i annat EG-land. Av prop. 2009/10:40, s. 165, framgår att säkerheten ska vara giltig i samtliga EG-länder.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 3.5.8 nedan.

Den transportsäkerhet som upplagshavaren ska ställa vid flyttning av varor under uppskovsförfarande är avsedd att täcka de risker som är förknippade med flyttning av varor under uppskovsförfarande och kan endast tas i anspråk för skattskyldighet som uppkommit på grund av att en flyttning av skattepliktiga varor under uppskovsförfarande inte kommit

fram till mottagaren. Av prop. 2009/10:40, s. 165, framgår att avsändaren av varorna ansvarar genom den ställda säkerheten för skatten på varorna till dess att flyttningen avslutats på det sätt som föreskrivs i artikel 20.2 i punktskattedirektivet, dvs. till dess att varorna tagits emot på en sådan destination som avses i 8 b § LTS, vilken motsvaras av 7 b § LAS.

En upplagshavare som aldrig sänder iväg varor enligt ett uppskovsförfarande behöver således inte ställa någon transportsäkerhet.

Ställd säkerhet får tas i anspråk om påförd skatt inte betalas i rätt tid. Upplagshavare ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. För en svensk skattefordran innebär det att en säkerhet får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 200.

Säkerheten ska ställas hos Skatteverket, vilket innebär att det är Skatteverket som bestämmer om säkerheten får tas i anspråk. Detta gäller även i fråga om andra EG-länders skattefordringar. Har en upplagshavare påförts skatt i ett annat EG-land får säkerheten tas i anspråk om skattefordran är befogad och skatten inte betalas i rätt tid. Ett annat EG-land som påfört en svensk upplagshavare skatt och som vill ta säkerheten i anspråk måste alltså vända sig till Skatteverket, som avgör om säkerheten får tas i anspråk, se prop. 2001/02:127 s. 200. Skatteverket kan i sådant fall vägra att säkerheten får tas i anspråk i de fall där Skatteverket anser att det andra EG-landets skattefordran inte är befogad, exempelvis kan det vara fråga om oenighet avseende i vilket land beskattning ska ske när varor som flyttas under uppskovsförfarande har försvunnit under flyttningen, se prop. 2001/02:127, s. 200.

När det gäller annat EG-lands skattefordran ska frågan om huruvida påförd skatt har betalats i rätt tid avgöras enligt det andra EG-landets regler om betalningstider, se prop. 2001/02:127 s. 200.

3.5.1.2 Säkerhet vid lagring m.m.

Av 10 § tredje stycket LAS följer en generell skyldighet för upplagshavare att ställa säkerhet för betalning av skatt för sådana lagerbrister som avses i 19 § 1 c LAS (s.k. lagringssäkerhet). Säkerheten ska uppgå till ett belopp som

motsvarar tio procent av skatten på de varor som upplagshavaren i medeltal förvarar på skatteupplaget under ett år.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 3.5.8.

Det föreligger en generell skyldighet för samtliga upplagshavare att ställa lagringssäkerhet. Detta innebär att den som ansöker om att bli upplagshavare normalt inte kan godkännas förrän en godtagbar lagringssäkerhet ställts, se prop. 1996/97:116 s. 70–71. Därmed prövas frågan om säkerhet är ställd med rätt belopp och i godtagbar form redan i samband med prövningen av en ansökan om att bli godkänd upplagshavare.

Upplagshavaren är skyldig att se till att han vid varje tillfälle har ställt säkerhet med det belopp som föreskrivs i 10 § tredje stycket LAS och är därmed skyldig att ställa ny säkerhet i de fall där förhållandena ändrats på sådant sätt att säkerheten ska beräknas till annat belopp än vad som tidigare var fallet. Om förhållandena som legat till grund för beräkningen av beloppet för säkerheten ändras efter det att upplagshavaren blivit godkänd, är denne skyldig att underrätta Skatteverket om detta enligt 8 § andra stycket FAS. Av 11 § LAS framgår att ett godkännande som upplagshavare får återkallas om ställd säkerhet inte längre är godtagbar. Om upplagshavaren inte anmäler ändrade förhållanden och inkommer med ny säkerhet när förhållandena ändrats riskerar han att godkännandet som upplagshavare återkallas.

Lagringssäkerhet ska ställas för att täcka de risker som är förknippade med att en upplagshavare hanterar skattepliktiga varor under uppskovsförfarande i skatteupplag. I prop. 2001/02:127 uttalas följande på s. 148 avseende lagringssäkerheten.

”Upplagshavare skall ställa säkerhet för betalning av skatt i samband med tillverkning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor, s.k. lagringssäkerhet. Syftet med att kräva säkerhet i samband med tillverkning m.m. är att säkerställa att skatt betalas när varor försvunnit från skatteupplag genom t.ex. stöld och dylikt (se prop. 1996/97:116 s. 65). Det är alltså endast i nu angivna fall som säkerheten kan tas i anspråk. För upplagshavare inträder skattskyldighet när lagerbrister uppkommer. Begreppet lagerbrister omfattar svinn, stöld m.m. (se prop. 2000/01:118 s. 71). För att tydliggöra i vilka fall en s.k. lagringssäkerhet får tas i anspråk

föreskrivs därför att säkerhet skall ställas för betalning av skatt till följd av lagerbrister.”

Av 7 § första stycket 7 LAS framgår att alkoholskatt inte ska betalas för varor som under uppskovsförfarande, t.ex. i ett skatteupplag, blivit fullständigt förstörda eller oåterkalleligen gått förlorade och därigenom blivit oanvändbara som punktskattepliktiga varor på grund av varans beskaffenhet, oförutsedda händelser eller force majeure. Detta innebär att en säkerhet aldrig behöver tas i anspråk för sådana lagerbrister.

En lagringssäkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Upplagshavare ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. Säkerheten får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 201.

3.5.1.3 Jämkning av säkerhetsbelopp

I 14 a § LAS finns bestämmelser som ger möjlighet till jämkning av säkerhetsbeloppet i syfte att undvika att upplagshavare avkrävs en mer omfattande säkerhet än vad som kan anses nödvändig i det enskilda fallet (prop. 1996/97:116, s. 64).

Av 14 a § LAS följer att Skatteverket får medge att säkerhet inte behöver ställas alls eller att säkerheten får uppgå till ett lägre belopp än vad som anges i 10 § tredje stycket LAS om det finns skäl till detta med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska förhållanden eller andra särskilda omständigheter. Jämkning kan alltså endast ske av den säkerhet som upplagshavare ska ställa i samband med lagring m.m. och inte av den säkerhet som upplagshavaren ska ställa i samband med transporter.

Enligt uttalande i prop. 1996/97:116 s. 72 bör upplagshavare med goda ekonomiska förhållanden kunna få säkerhetsbeloppet jämkat. Bedömningen bör koncentreras på om den ekonomiska situationen är sådan att det regelmässigt finns utrymme för att betala alkoholskatt till följd av stölder m.m. Som utgångspunkt bör här gälla vad som är normalt för respektive bransch vad avser stölder och dylikt.

Med andra särskilda omständigheter förstås, enligt prop. 1996/97:116 s. 72, bl.a. förhållandena vid upplagshavarens skatteupplag. Jämkning kan ske om risken för stöld eller svinn bedöms som liten. Även det förhållandet att upplagshavaren

nästan enbart säljer varor som ska användas för skattefria ändamål kan utgöra skäl för att jämka säkerhetsbeloppet.

3.5.2 Registrerad varumottagare

I 12 § andra stycket LAS finns bestämmelser som innebär en generell skyldighet för registrerad varumottagare att ställa säkerhet för betalning av den svenska skatten på de varor som tas emot. Säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av den beräknade årliga skatten på varorna.

Att det föreligger en generell skyldighet för registrerad varumottagare att ställa säkerhet innebär att den som ansöker om godkännande som registrerad varumottagaren normalt inte kan godkännas förrän en godtagbar säkerhet ställts, se prop. 1996/97:116 s. 70–71. Därmed prövas frågan om säkerhet är ställd med rätt belopp och i godtagbar form redan i samband med prövningen av ansökan om att bli godkänd.

En registrerad varumottagare är skyldig att se till att han vid varje tillfälle har ställt säkerhet med det belopp som föreskrivs i 12 § andra stycket LAS och är därmed skyldig att ställa ny säkerhet i de fall där förhållandena ändrats på sådant sätt att säkerheten ska beräknas till annat belopp än vad som tidigare var fallet. Om förhållandena som legat till grund för beräkningen av beloppet för säkerheten ändras efter det att godkännande som registrerad varumottagare har meddelats, är den registrerade varumottagaren enligt 8 § FAS skyldig att underrätta Skatteverket om detta. Av 12 § tredje stycket LAS framgår att bestämmelserna om återkallelse i 11 § första och tredje stycket LAS tillämpas även på registrerad varumottagare. Om den registrerade varumottagaren inte anmäler ändrade förhållanden och inkommer med ny säkerhet när förhållandena ändrats riskerar han således att godkännandet som registrerad varumottagare återkallas.

Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Registrerad varumottagare ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. Säkerheten får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 201.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 3.5.8 nedan.

Det säkerhetsbelopp som ska ställas av registrerad varumottagare kan jämkas enligt 14 a § LAS. Beloppen kan jämkas

under samma förutsättningar som gäller för jämkning av upplagshavares lagringssäkerhet (se avsnitt 3.5.1.3).

3.5.3 Tillfälligt registrerad varumottagare

En tillfälligt registrerad varumottagare ska, enligt 13 § LAS, innan varor flyttas från det andra EG-landet ställa säkerhet för betalning av den skatt som ska betalas i Sverige för de ifrågavarande varorna. Säkerheten ska i dessa fall motsvara den skatt som belöper på de varor som transporten avser.

Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Den skattskyldige ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. Säkerheten får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 201.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 3.5.8.

3.5.4 Registrerad avsändare

Enligt 14 § LAS ska bestämmelserna i 10 § första och andra stycket LAS om ställande av säkerhet för skatten tillämpas även på registrerad avsändare. Av dessa paragrafer följer att en registrerad avsändare i Sverige som avser att flytta varor under uppskovsförfarande, se avsnitt 3.3, ska ställa säkerhet hos Skatteverket för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller annat EG-land vid flyttning av varorna (s.k. transportsäkerhet). Säkerhet ska vara ställd innan flyttningen påbörjas, och uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de varor som den registrerade avsändaren flyttar under ett dygn. Vid beräkningen av medeltalet ska hänsyn endast tas till de dygn under ett år då flyttning av varor enligt uppskovsförfarande sker.

Säkerheten ska omfatta dels betalning av skatt i Sverige, dels betalning av skatt i annat EG-land. Av prop. 2009/10:40, s. 165, framgår att säkerheten ska vara giltig i samtliga EG-länder.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 3.5.8.

Den säkerhet som den registrerade avsändaren ska ställa är avsedd att täcka de risker som är förknippade med flyttning av varor enligt uppskovsförfarande och kan endast tas i anspråk för skattskyldighet som uppkommit på grund av att en flyttning av skattepliktiga varor under uppskovsförfarande inte kommit fram till mottagaren. En registrerad avsändare som aldrig

sänder iväg varor enligt uppskovsförfarande behöver således inte ställa någon transportsäkerhet.

Ställd säkerhet får tas i anspråk om påförd skatt inte betalas i rätt tid. En registrerad avsändare ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. För en svensk skattefordran innebär det att en säkerhet får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 200.

Säkerheten ska ställas hos Skatteverket, vilket innebär att det är Skatteverket som bestämmer om säkerheten får tas i anspråk. Detta gäller även i fråga om andra EG-länders skattefordringar. Har en registrerad avsändare påförts skatt i ett annat EG-land får säkerheten tas i anspråk om skattefordran är befogad och skatten inte betalas i rätt tid. Ett annat EG-land som påfört en svensk registrerad avsändare skatt och som vill ta säkerheten i anspråk måste alltså vända sig till Skatteverket, som avgör om säkerheten får tas i anspråk, se prop. 2001/02:127 s. 200. Skatteverket kan i sådant fall vägra att säkerheten får tas i anspråk i de fall där Skatteverket anser att det andra EG-landets skattefordran inte är befogad, exempelvis kan det vara fråga om oenighet avseende i vilket land beskattning ska ske när varor som flyttas enligt uppskovsförfarande har försvunnit under flyttningen, se prop. 2001/02:127, s. 200.

När det gäller annat EG-lands skattefordran ska frågan om huruvida påförd skatt har betalats i rätt tid avgöras enligt det andra EG-landets regler om betalningstider, se prop. 2001/02:127, s. 200.

3.5.5 Distansförsäljare som ska företrädas av en representant

I 15 b § andra stycket LAS finns bestämmelserna om ställande av säkerhet för den som säljer varor till Sverige genom distansförsäljning och som enligt 15 a § LAS ska företrädas av en representant. Säljaren ska ställa en generell säkerhet för betalning av skatten på de varor som avsänds från ett annat EG-land till Sverige.

Av prop. 2009/10:40, s. 168, framgår att de distansförsäljare som regleras i paragrafen förutsätts sälja varor till Sverige med viss regelbundenhet och de bör därför hos Skatteverket ställa en generell säkerhet för de varor som avsänds till Sverige.

Förebilden för regleringen är den som gäller för registrerad varumottagare. Att distansförsäljare som regelbundet säljer varor till Sverige ska ställa en generell säkerhet är dessutom logiskt med tanke på att de ska redovisa alkoholskatten per redovisningsperiod.

Säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar 10 % av den beräknade årliga skatten på varorna. Säkerheten ska ställas innan varorna avsänds från det andra EG-landet, se prop. 2009/10:40, s. 168.

Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Den skattskyldige ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. Säkerheten får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 201.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 3.5.8.

3.5.6 Distansförsäljare vid enstaka tillfälle

Den som endast vid enstaka tillfälle säljer alkoholvaror till någon i Sverige genom distansförsäljning ska, enligt 15 b § LAS, i stället för vad som anges i 15 och 15 a §§ LAS, innan varorna avsänds från det andra EG-landet anmäla sig till Skatteverket och ställa säkerhet för skatten på varorna. Säkerheten ställs således för varje enskild flyttning och ska motsvara den skatt som belöper på de varor som transporten avser.

Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Den skattskyldige ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. Säkerheten får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 201.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 3.5.8.

3.5.7 Den som för in eller tar emot beskattade varor på annat sätt än genom distansförsäljning

Den som för in eller tar emot beskattade varor på annat sätt än genom distansförsäljning ska, 16 § LAS, innan varorna flyttas från det andra EG-landet, anmäla varorna till Skatteverket och ställa säkerhet för betalning av skatten på varorna. Säkerheten ska i dessa fall motsvara den skatt som belöper på de varor som transporten avser.

Observera att detta inte gäller de fall som är undantagna från skattskyldighet enligt 8 a § LAS, se avsnitt 3.4.6.1.

Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Den skattskyldige ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. Säkerheten får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 201.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av nästa avsnitt.

3.5.8 Former för säkerheten

Säkerheten ska ställas i svenska kronor och kan bestå av exempelvis borgen som är utfäst av bank eller försäkringsbolag eller genom att beloppet sätts in på ett pantförskrivet spärrat konto. I vissa fall godtas som säkerhet även förtida insättning på Skatteverkets särskilda konto av hela det belopp som belöper på de varor som säkerhet ska ställas för.

Närmare föreskrifter om säkerheter enligt LAS är under utarbetande.

3.6 Registrering

Godkänd upplagshavare, registrerad varumottagare, registrerad avsändare samt sådan säljare vid distansförsäljning som ska företrädas av en representant ska vara registrerade enligt bestämmelserna i 3 kap. 1 § SBL.

Avseende registrering i det s.k. SEED-registret, se avsnitt 3.19.

3.7 Import från tredje land i vissa fall

När skattepliktiga varor importeras från tredje land av någon som inte är upplagshavare, registrerad varumottagare eller registrerad avsändare ska skatten betalas till Tullverket (18 § LAS). Vem som i sådant fall är skattskyldig beskrivs i avsnitt 3.4.6.5.

3.8 Skattskyldighetens inträde

3.8.1 Allmänt

Bestämmelser om skattskyldighetens inträde finns i 19 § LAS. Bestämmelserna har i huvudsak sitt ursprung i direktiv 2008/118/EG. Av direktiv 2008/118/EG följer att beskattningen skjuts upp så länge varorna hanteras enligt ett uppskovsförfarande och att skattskyldigheten för varorna inträder

då varan ”släpps för konsumtion”. Begreppen uppskovsförfarande och släpps för konsumtion definieras i 7 a § LAS, se avsnitt 3.3.

Särskilda bestämmelser om skattskyldighetens inträde gäller för de olika kategorierna av skattskyldiga.

3.8.2 Upplagshavare

Skattskyldighetens inträde för upplagshavare regleras i 19 § 1 LAS. Bestämmelserna baseras på artikel 7 i direktiv 2008/118/EG.

För en *upplagshavare* som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 1 LAS inträder skattskyldigheten när

- a) skattepliktiga varor tas ut från ett skatteupplag utan att flyttas enligt 7 b och 7 c §§ LAS, dvs. utan att flyttas enligt uppskovsförfarande,
- b) skattepliktiga varor tas emot på en direkt leveransplats,
- c) skattepliktiga varor tas i anspråk i skatteupplaget eller lagerbrister uppkommer, eller
- d) godkännandet av skatteupplaget återkallas.

Av prop. 2000/01:118, s 68, framgår att bestämmelserna om skattskyldighetens inträde är inte kopplade till några civilrättsliga begrepp. Avgörande för skattskyldighetens inträde är var varan fysiskt befinner sig. Detta innebär att en upplagshavare bär skatteansvaret för alla varor som han förvarar på sitt skatteupplag oavsett om han äger dem eller inte. Så länge varorna finns kvar på skatteupplaget har skattskyldighet inte inträtt. Skattskyldighet inträder således inte för en vara som sålts men som ligger kvar i skatteupplaget.

Av prop. 2009/10:40, s.171, framgår att avsikten med formuleringen av bestämmelserna i 19 § 1 LAS om skattskyldighetens inträde för upplagshavare är att dessa ska vara nära knutna till uppskovsförfarandet och terminologin i punktskattedirektivet (2008/118/EG).

Upptag från skatteupplag

19 § 1 a LAS baseras på artikel 7 i direktiv 2008/118/EG.

Genom punkt 1 a i 19 § LAS föreskrivs att skattskyldigheten för upplagshavare inträder när varor tas ut från ett skatteupplag utan att flyttas enligt ett uppskovsförfarande. Detta innebär, enligt prop. 2009/10:40, s.171, att skattskyldighet alltid inträder enligt denna punkt när varorna tas ut från ett

skatteupplag utan att en flyttning under uppskovsförfarande påbörjas (se avsnitt 3.3). Det innebär således att skattskyldigheten inträder enligt denna punkt om upplagshavaren tar ut varor för att förvara dessa på annan plats än i ett skatteupplag. Om varor tas ut från skatteupplaget och flyttas under uppskovsförfarande inträder inte skattskyldighet för upplagshavaren men denne är ansvarig för skatten på varorna till dess att flyttningen avslutats. Flyttningen avslutas då varorna tas emot på en sådan destination som avses i 7 b § LAS. Om varorna avviker under flyttningen genom en oegentlighet ska beskattning i stället ske enligt bestämmelserna i 26 § LAS, se avsnitt 3.4.6.7 och 3.12.1.

Det åligger den avsändande upplagshavaren att förvissa sig om att mottagaren har rätt att ta emot alkoholvaror under skatteuppskov. Då det är fråga om flyttning till annan upplagshavare eller till en registrerad varumottagare eller tillfälligt registrerad varumottagare i ett annat EG-land kan kontroll av mottagarens punktskattenummer göras i det s.k. SEED-registret, se avsnitt 3.19. Vid flyttning av alkoholvaror till upplagshavare och varumottagare i andra EG-länder används normalt EMCS och i detta system görs en automatisk kontroll mot SEED-registret att mottagaren har rätt att ta emot varorna under skatteuppskov, se avsnitt 3.10.2.10.

**Mottagande
på direkt
leveransplats**

Enligt 19 § 1 b LAS, som baseras på artikel 7.3 c i direktiv 2008/118/EG, inträder skattskyldigheten för upplagshavare som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 1 LAS, när varor tas emot på en direkt leveransplats. För närmare information om direkt leveransplats, se avsnitt 3.3.

**Ianspråktagande,
lagerbrister**

Enligt 19 § 1 c LAS inträder skattskyldighet när varor tas i anspråk i skatteupplaget eller lagerbrister uppkommer.

I prop. 2000/01:118 s.70 anges att händelser i skatteupplaget ska utlösa beskattning. Som exempel nämns att en upplagshavare själv tar varorna i anspråk. Det kan t.ex. röra sig om att varorna konsumeras där. Av prop. 2000/01:118 s. 71 framgår att lagerbrister omfattar svinn, stöld m.m.

Observera dock att skatt inte ska betalas för alkoholvaror som, under ett uppskovsförfarande blivit fullständigt förstörda eller oåterkalleligen gått förlorade och därigenom blivit oanvändbara som punktskattepliktiga varor på grund av varornas beskaffenhet, oförutsedda händelser eller force majeure, se 7 § 7 LAS och avsnitt 3.2.6. Skattskyldighet inträder således inte för alkoholvaror som förlorats under sådana omständigheter.

**Godkännande
av skatteupplag
återkallas**

Enligt 19 § 1 d LAS inträder skattskyldigheten när godkännandet av skatteupplaget återkallas. Ett beslut om att återkalla ett godkännande som upplagshavare omfattar, enligt 11 § andra stycket LAS, även upplagshavarens skatteupplag. Bestämmelsen i 19 § 1 d LAS täcker alltså dels fall då godkännandet för ett enskilt upplag återkallas, dels fall då godkännandet av ett upplag återkallas på grund av ett beslut om att återkalla godkännandet som upplagshavare (prop. 2000/01:118, s. 72).

3.8.3 Registrerad avsändare

För den *registrerade avsändaren* inträder skattskyldigheten enligt 19 § 2 LAS, när skattepliktiga varor flyttas från en importplats på annat sätt än enligt 7 b och 7 c §§ LAS, alltså på annat sätt än enligt ett uppskovsförfarande.

3.8.4 Varumottagare

För den *registrerade varumottagaren* och den *tillfälligt registrerade varumottagaren* inträder skattskyldigheten vid mottagandet av de skattepliktiga varorna enligt 19 § 3 LAS.

I och med mottagandet upphör varorna att omfattas av uppskovsförfarandet.

3.8.5 Distansförsäljning

Enligt 19 § första stycket 4 LAS inträder skattskyldigheten för en *säljare vid distansförsäljning* som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 4 LAS respektive för en *mottagare vid distansförsäljning* som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 5 LAS när varorna förs in till Sverige.

Vid distansförsäljning är fråga om beskattade alkoholvaror, dvs. sådana alkoholvaror som släppts för konsumtion i ett Emland och för vilka skattskyldighet därigenom inträtt i det landet. Den punktskatt som erlagts i avsändarlandet kan säljaren där ansöka om att få återbetald, se artikel 36.5 i direktiv 2008/118/EG.

Observera att den som tar emot varor via distansförsäljning och blir skattskyldig i egenskap av mottagare för att avsändaren inte ställt säkerhet ska redovisa skatten genast vid den skattepliktiga händelsen, dvs. då varorna förs in i Sverige, se prop.2009/10:40 s. 172.

3.8.6 Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor

För den som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 6 LAS inträder skattskyldigheten då varorna förs in till Sverige enligt

19 § 5 LAS. Detta gäller alltså för den som från ett annat EG-land *för in eller tar emot beskattade varor* på annat sätt än genom distansförsäljning.

3.8.7 Tillverkning utanför skatteupplag

Av 19 § 6 LAS framgår att för den som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 7 LAS, dvs. den som yrkesmässigt *tillverkar* skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag eller som annars i Sverige *tillverkar* mellanklassprodukter eller etylalkohol, inträder skattskyldigheten när varorna tillverkas.

3.8.8 Varor som köpts in skattefritt används för annat än avsett ändamål

För den som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 8 LAS, dvs. den som *använder* skattepliktiga varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten, inträder skattskyldigheten då varorna används för annat än avsett ändamål enligt 19 § 7 LAS. Jämför avsnitt 3.4.6.4 och avsnitt 3.15.

3.8.9 Varor som innehas utanför ett uppskovsförfarande

Av 19 § 8 LAS framgår att skattskyldighet inträder för den som *innehar* varor och som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 9 LAS, när varorna kom att innehas utanför ett uppskovsförfarande. Bestämmelsen i 8 § första stycket 9 LAS innebär att den blir skattskyldig som i annat fall än som avses i 8 § första stycket 1–8 LAS innehar alkoholvaror som är skattepliktiga i Sverige, utan att skatten för varorna redovisas här trots att den borde ha gjort det (se prop. 2009/10:40, s. 173). 19 § 8 LAS har sin grund i artikel 7.2 b i direktiv 2008/118/EG.

Enligt 10 kap. 32 a § tredje stycket SBL ska skatten i dessa fall redovisas senast vid den skattepliktiga händelsen, dvs. senast när varorna kom att innehas (se prop. 2009/10:40, s.173).

3.8.10 Skatt i samband med import i vissa fall

För den som är skattskyldig enligt 8 c § LAS, dvs. för *import* av varor, och som enligt 18 § LAS ska betala skatten till Tullverket, inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om det funnits skyldighet att betala tull. I fall som avses i 8 c § *första stycket 3 LAS* inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull

inträder eller skulle ha inträtt i det andra EG-landet. Detta följer av 19 § första stycket 9 LAS.

3.9 Undantag från skattskyldighetens inträde för upplagshavare

Av 20 § första stycket 1–4 LAS följer att skattskyldighet inte inträder i vissa fall. Detta innebär att vissa varor undantas från beskattning trots att skattskyldighet i princip skulle ha inträtt för varorna enligt huvudregeln i 19 § första stycket 1 LAS.

Av 20 § LAS följer att skattskyldighet inte inträder i följande fall.

Återanvändning

1. När varor återanvänts av upplagshavare på så sätt att skattepliktiga varor tagits i anspråk i skatteupplaget och omarbetats till andra skattepliktiga alkoholvaror. I sådant fall undantas de ianspråktagna varorna från beskattning, jämför prop. 1994/95:56 s. 96.

Provning av varornas kvalitet

2. Varor som uteslutande använts för upplagshavarens provning av varornas kvalitet i skatteupplaget. Med ”provning av varornas kvalitet” avses dels stickprov för kontroll av att varor inte är defekta, dels nödvändiga produktionsprov och analysprov av nya varor. Nämnade provning ska framgå av bokföringen.

Skattskyldighet inträder inte heller för varor som på upplagshavarens uppdrag laboratorieanalyseras, även om analysen sker utanför skatteupplaget. Att sådan analys skett ska dock kunna styrkas genom analysprotokoll eller liknande.

3.10 Dokumenthantering vid varuflyttningar enligt uppskovsförfarandet

3.10.1 Allmänt

Fr.o.m. den 1 april 2010 ska det datoriserade systemet Excise Movement Control System, EMCS, användas vid flyttningar av alkoholvaror. EMCS ska dock inte användas vid flyttningar som sker enbart på svenskt territorium.

Bestämmelserna om EMCS har införts i 21–24 §§ LAS och i 15–20 §§ FAS.

Närmare bestämmelser om aktörernas skyldigheter avseende elektroniska dokument och uppgifterna i dessa föreskrivs i kommissionens förordning (EG) nr 684/2009 av den 24 juli

2009 om genomförande av rådets direktiv 2008/118/EG vad gäller datoriserade förfaranden för flyttning av punktskattepliktiga varor under punktskatteuppskov. Förordningen är direkt tillämplig i Sverige utan någon implementering i nationell författning.

Polen, Danmark och Grekland kommer av tekniska skäl att ansluta sig till EMCS vid ett senare tillfälle än den 1 april 2010. Alkoholvaror som flyttas under ett uppskovsförfarande till en mottagare eller exportplats i ett EG-land som ännu inte har anslutit sig till EMCS ska enligt 27 c § LAS, åtföljas av ett ledsagardokument i pappersform. Se avsnitt 3.10.4.

Under en övergångsperiod är det möjligt att flytta alkoholvaror enligt ett uppskovsförfarande utan att använda EMCS även vid flyttningar till och från medlemsländer som är anslutna till EMCS, om varorna åtföljs av ett ledsagardokument i pappersform. Bestämmelser om detta finns i 27 a och 27 b §§ LAS. Se avsnitt 3.10.4.

I 21 § första stycket LAS anges genom en hänvisning till artikel 1 i Europaparlamentets och rådets beslut nr 1152/2003/EG av den 16 juni 2003 om datorisering av uppgifter om förflyttningar och kontroller av punktskattepliktiga varor att det finns ett, på gemenskapsrätten baserat, datoriserat system (EMCS) för hantering av dokument och uppgifter. Vidare anges vilka dokument och uppgifter som ska hanteras i systemet, se avsnitt 3.10.2.1.

I 21 § tredje stycket LAS anges vilka regler för dokumenthanteringen som ska gälla om EMCS inte är tillgängligt. Se vidare avsnitt 3.10.3.

Av 21 § fjärde stycket LAS framgår att de bestämmelser som reglerar avsändande av varor gäller upplagshavare och registrerade avsändare.

Enligt 21 § femte stycket LAS gäller inte bestämmelserna om dokumenthantering i 21 b–24 §§ LAS när en flyttning under uppskovsförfarande sker enbart på svenskt territorium och varornas slutdestination är belägen på svenskt territorium. Flyttningar som startar i Sverige och där varorna exporteras omfattas dock av bestämmelserna om dokumenthanteringen, vilket följer av att undantaget omfattar flyttningar där varornas slutdestination är belägen på svenskt territorium, prop. 2009/10:40, s. 173–174.

3.10.2 Det datoriserade systemet – EMCS

3.10.2.1 Dokument och uppgifter som hanteras i EMCS

Av 21 § första stycket LAS framgår att följande dokument och uppgifter ska hanteras i EMCS:

1. elektroniska administrativa dokument enligt 21 b § första stycket LAS,
2. administrativa referensnummer enligt 21 b § andra stycket LAS,
3. uppgifter om ändrad destination enligt 21 d § LAS,
4. mottagningsrapporter enligt 21 f § första stycket LAS, och
5. exportrapporter enligt 21 f § andra stycket LAS.

3.10.2.2 Elektronisk verifikation

Enligt 21 a § LAS ska den som upprättar elektroniskt administrativt dokument, mottagningsrapport eller exportrapport via EMCS kunna verifieras genom ett tekniskt förfarande. Innan aktören börjar upprätta dokument i EMCS ska denne efter instruktion från Skatteverket se till att möjligheten till elektronisk verifikation ordnas. Detta kan ordnas genom att aktören använder en personlig e-legitimation eller en organisationslegitimation. Se prop. 2009/10:40 s. 174.

I 21 a § andra stycket LAS anges att uppgifter som lämnats för en juridisk person i det datoriserade systemet ska anses ha lämnats av denne, om det inte är uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda den juridiska personen. Skatteverket ska således normalt kunna lita på att den som upprättar dokument via EMCS och därmed lämnar uppgifter för en juridisk person är behörig att göra det, se prop. 2009/10: 40, s. 174.

3.10.2.3 Elektroniskt administrativt dokument

Vid en sådan flyttning som avses i 7 b § LAS (uppskovsflyttning) ska avsändaren via EMCS lämna ett elektroniskt administrativt dokument till Skatteverket innan flyttningen påbörjas (21 b § LAS). Bestämmelsen grundar sig på artikel 21.2 i direktiv 2008/118/EG.

I kommissionens förordning (EG) nr 684/2009 föreskrivs att ett elektroniskt administrativt dokument får upprättas i EMCS tidigast sju dagar före det att varorna avsänds rent fysiskt (artikel 3.2). Flyttas varorna utan att omfattas av ett korrekt

dokument omfattas flyttningen inte av uppskovsförfarandet. Se prop. 2009/10:40, s. 174–175.

**Återkallelse
av dokument**

Av 21 b § första stycket LAS framgår att avsändaren får återkalla dokumentet innan flyttningen av varorna påbörjas. Denna bestämmelse grundar sig på artikel 21.7 i direktiv 2008/118/EG. Syftet är att klargöra att en avsändare inte är bunden att flytta varorna om förutsättningarna för en flyttning ändras efter det att ett dokument lämnats via EMCS. Avsändaren kan dock inte återkalla dokumentet efter det att flyttningen påbörjats. Det är dock tillåtet att efter det att flyttningen påbörjats via EMCS ändra destination (se avsnitt 3.10.2.5). Se prop. 2009/10:40, s. 175.

**Dokument till
mottagare i ett
annat EG-land**

Av 18 § FAS framgår att när Skatteverket tilldelat ett elektroniskt administrativt dokument en administrativ referenskod (se avsnitt 3.10.2.4), ska Skatteverket utan dröjsmål via EMCS vidarebefordra dokumentet till de behöriga myndigheterna i destinationsmedlemsstaten. Bestämmelsen grundar sig på artikel 21.4 i direktiv 2008/118/EG av vilken det också framgår att de behöriga myndigheterna i destinationsmedlemsstaten ska vidarebefordra dokumentet till mottagaren.

**Dokument till
mottagare i
Sverige**

Av 18 § FAS följer att i det fall en uppskovsflyttning påbörjats i ett annat EG-land ska Skatteverket vidarebefordra det elektroniska administrativa dokumentet som är ställt till en upplagshavare, en registrerad varumottagare eller en tillfälligt registrerad varumottagare i Sverige till mottagaren via EMCS. Bestämmelsen grundar sig på artikel 21.4 i direktiv 2008/118/EG.

3.10.2.4 Administrativ referenskod

Av 21 b § andra stycket LAS framgår att Skatteverket ska göra en elektronisk kontroll av det elektroniska administrativa dokumentet. Är uppgifterna i dokumentet giltiga, ska Skatteverket tilldela det en administrativ referenskod och meddela koden till avsändaren. Bestämmelserna grundar sig på artikel 21.3 i direktiv 2008/118/EG.

Skatteverket tilldelar dokumentet den administrativa referens-koden om dokumentet är formellt korrekt, i den utsträckning som kan kontrolleras elektroniskt. Eftersom hanteringen sker elektroniskt i EMCS tar kontrollen och tilldelningen av referenskod endast några sekunder, under förutsättning att dokumentet är rätt ifyllt. Därefter får den fysiska varuflyttningen under uppskov påbörjas. Se prop. 2009/10:40, s. 175.

Är uppgifterna i dokumentet inte giltiga, ska Skatteverket utan dröjsmål underrätta avsändaren om det, 21 b § andra stycket LAS (artikel 21.3 direktiv 2008/118/EG). Denna underrättelse sker elektroniskt via EMCS. Det blir aktuellt t.ex. när den angivna mottagaren inte finns registrerad som upplagshavare eller varumottagare i SEED-registret eller om angivet varuslag inte överensstämmer med mottagarens godkännande. Avsändaren får då korrigera dokumentet och sända det på nytt till Skatteverket för ny elektronisk kontroll. Se prop. 2009/10:40 s. 175.

Av 21 c § LAS framgår att den som avsänder varor under skatteuppskov, ska lämna den person som medför varorna ett dokument som innehåller den administrativa referenskod som tilldelats varuflyttningen. Koden ska på begäran kunna uppvisas för behörig myndighet under hela varuflyttningen. Bestämmelsen grundar sig på artikel 21.6 i direktiv 2008/118/EG.

3.10.2.5 Ändring av flyttningens destination

Den som avsänt varor under ett uppskovsförfarande får via EMCS ändra flyttningens destination, 21 d § LAS. Den nya destinationen måste vara en sådan destination som avses i 7 b § första stycket 1 a, b eller c eller en direkt leveransplats. Bestämmelsen grundar sig på artikel 21.8 i direktiv 2008/118/EG.

Vid ändrad destination ansvarar avsändaren för skatten under flyttningen till dess att varorna tas emot på den nya destinationen. Denna procedur kan användas t.ex. när mottagaren inte accepterar samtliga varor, och en del av varorna i den ursprungliga flyttningen därför behöver flyttas tillbaka till det skatteupplag där flyttningen startat eller vidare till en annan destination. Den nya destinationen måste omfattas av uppskovsförfarandet, men får inte vara en beskickning, ett konsulat eller internationell organisation med säte i ett annat EG-land. Se prop. 2009/10:40, s. 176.

3.10.2.6 Intyg om skattefrihet

Av 21 e § LAS framgår följande. Vid flyttning av varor till mottagare som avses i 7 b § första stycket 1 d LAS, dvs. en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land eller en internationell organisation med säte i ett annat EG-land eller vissa personer knutna till dessa, ska varorna åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för varorna i det andra EG-

landet. Bestämmelsen grundar sig på artikel 13.1 i direktiv 2008/118/EG. Närmare bestämmelser om innehållet i det intyg som avses, finns i kommissionens förordning (EG) nr 31/96 av den 10 januari 1996 om ett intyg om befrielse från punktskatt.

3.10.2.7 Mottagningsrapport

Av 21 f § LAS framgår att den som på en sådan destination som avses i 7 b § tar emot varor som flyttats under ett uppskovsförfarande, utan dröjsmål och senast inom fem dagar efter mottagandet, via EMCS ska lämna en rapport till Skatteverket om att varorna tagits emot (mottagningsrapport). Bestämmelsen baseras på artikel 24 i direktiv 2008/118/EG.

Av 21 § LAS framgår att mottagningsrapport utgör bevis på att flyttningen avslutats på en sådan destination som avses i 7 b § LAS. Bestämmelsen grundar sig på artikel 28.1 i direktiv 2008/118/EG.

Av dessa bestämmelser framgår att mottagandet ska ske på en sådan destination som avses i 7 b § LAS. Det är inte förenligt med direktiv 2008/118/EG att upprätta en mottagningsrapport om varorna fysiskt tas emot på ett annat ställe än en sådan destination som avses i 7 b § LAS. Situationen kan då komma att bedömas enligt reglerna om beskattning vid oegentlighet (se avsnitt 3.4.6.7 och 3.12.1). Se prop. 2009/10:40, s. 176.

Det är av central betydelse för de upplagshavare och registrerade avsändare som flyttar obeskattade varor under uppskovsförfarande att mottagningsrapporten erhålls snarast möjligt. Mottagningsrapporten utgör det säkraste beviset på att varorna tagits emot på föreskrivet sätt. Systematisk, eller regelmässigt, upprepad underlåtenhet att sända mottagningsrapport inom föreskriven tid bör därför kunna utgöra grund för återkallelse av godkännande som upplagshavare eller registrerad varumottagare. På samma sätt bör slarv med mottagningsrapporter för tillfälligt registrerade varumottagare påverka möjligheten att bli godkänd på nytt. Se prop. 2009/10: 40 s. 177.

Även om det t.ex. är fel varor som anlänt och mottagaren därför egentligen inte tar emot varorna ska detta rapporteras via EMCS. Sådana felaktigheter ska rapporteras i mottagningsrapporten, vilken då kan sägas ha karaktären av en ”avvisningsrapport”. Det ankommer i dessa fall på avsändaren att fortsatt ansvara för skatten på varorna. Avsändaren kan då t.ex. flytta tillbaka varorna till skatteupplaget genom att via EMCS

ändra flyttningens destination (se avsnitt 3.10.2.5). Se prop. 2009/10:40, s. 176.

Av 17 § FAS framgår att Skatteverket ska vidarebefordra mottagningsrapport avseende varor som tagits emot i Sverige till den behöriga myndigheten i avsändarmedlemsstaten via EMCS. Om uppgifterna i mottagningsrapporten inte är giltiga ska Skatteverket i stället utan dröjsmål underrätta den som upprättat mottagningsrapporten om det. Dessa bestämmelser baseras på artikel 24.3 i direktiv 2008/118/EG. Av artikel 24.4 i direktiv 2008/118/EG framgår att de behöriga myndigheterna i avsändarmedlemsstaten ska vidarebefordra mottagningsrapporten till avsändaren.

Av 18 § FAS framgår att Skatteverket ska vidarebefordra mottagningsrapport ställd till upplagshavare eller registrerad avsändare i Sverige till upplagshavaren eller den registrerade avsändaren via EMCS. Denna bestämmelse baseras på artikel 24.4 i direktiv 2008/118/EG.

Se avsnitt 3.10.3 avseende bestämmelser om den mottagningsrapport i pappersform som ska användas när EMCS inte är tillgängligt.

3.10.2.8 Export

Vid flyttning enligt 7 b § första stycket 1 c LAS som avslutas med att varorna exporteras, ska Tullverket via EMCS lämna en rapport om att varorna lämnat EG (exportrapport), 21 f § LAS. Bestämmelsen grundar sig på artikel 25 i direktiv 2008/118/EG.

Vid export ska den behöriga myndigheten i exportmedlemsstaten upprätta en exportrapport. Exportrapporten ska baseras på en påskrift med intyg om att varorna lämnat gemenskapens territorium som gjorts av det aktuella utfartstullkontoret. Det ska göras en elektronisk kontroll av uppgifterna i påskriften och exportrapporten ska sändas till den behöriga myndigheten i avsändarlandet. Den behöriga myndigheten i avsändarmedlemsstaten ska vidarebefordra rapporten till avsändaren. Avsändaren får därmed ett bevis på att varorna tagits emot och lämnat EG. Exportrapporten ersätter således i dessa fall mottagningsrapporten. Se prop. 2009/10:40, s. 177, 20 § FAS samt artikel 25 i direktiv 2008/118/EG.

Av 22 § LAS framgår att exportrapport utgör bevis på att flyttningen avslutats på en sådan destination som avses i 7 b § LAS. Bestämmelsen grundar sig på artikel 28.1 i direktiv 2008/118/EG.

3.10.2.9 Alternativt bevis

Om det av andra skäl än de som anges i 23 § LAS, dvs. av andra skäl än att EMCS inte är tillgängligt, inte är möjligt för den som tar emot varorna att lämna en mottagningsrapport via EMCS, får det på annat sätt visas för Skatteverket att varorna nått den angivna destinationen (alternativt bevis). Detta framgår av 22 § andra stycket LAS. Av prop. 2009/10:40, s. 178, framgår att detta kan bli aktuellt t.ex. om den som är behörig att kvittera att varorna tagits emot är allvarligt sjuk eller skadad och det inte finns någon annan person som är behörig att kvittera mottagandet i EMCS.

Ett dokument som lämnas av den som tar emot varorna och som innehåller samma uppgifter som en mottagningsrapport skulle ha innehållit utgör alltid ett alternativt bevis. Se prop. 2009/10:40, s. 178, samt artikel 28.2 i direktiv 2008/118/EG.

När Skatteverket erhållit ett tillfredsställande alternativt bevis, ska verket intyga att flyttningen avslutats. Skatteverket ska informera den behöriga myndigheten i avsändarmedlemsstaten om det alternativa beviset och om att flyttningen avslutats, 22 § tredje stycket LAS (artikel 28.2 i direktiv 2008/118/EG).

Ovanstående bestämmelser avseende alternativt bevis gäller i tillämpliga delar när en exportrapport inte kan utfärdas via EMCS. I sådant fall är det Tullverket som ska intyga att flyttningen avslutats. Detta framgår av 22 § fjärde stycket LAS. Av artikel 28.2 i direktiv 2008/118/EG framgår att det är utfartstullkontoret som ska intyga att flyttningen avslutats. Det är således när utfartstullkontoret är beläget i Sverige som det ankommer på Tullverket att intyga att flyttningen avslutats, se prop. 2009/10:40, s. 178.

När Skatteverket från en behörig myndighet i ett annat EG-land tagit emot ett alternativt bevis som intygats på sådant sätt som avses i 22 § tredje stycket LAS, dvs. av mottagarmedlemsstatens behöriga myndighet, ska Skatteverket avsluta flyttningen i EMCS, 22 § femte stycket LAS (artikel 28.2 i direktiv 2008/118/EG). Det gäller i dessa fall flyttningar som påbörjats i Sverige och avslutats i ett annat EG-land (prop. 2009/10:40, s. 178).

3.10.2.10 EMCS och SEED-registret

EMCS är kopplat till SEED-registret (se avsnitt 3.19). Det innebär att uppgifter om godkända upplagshavare, skatteupplag, registrerade varumottagare, tillfälligt registrerade

varumottagare och registrerade avsändare hämtas från SEED-registret till EMCS. Det punktskattenummer varje aktör tilldelas i samband med godkännandet är av central betydelse för att korrekta uppgifter ska överföras. När avsändaren av varor, dvs. en godkänd upplagshavare eller registrerad avsändare, upprättar ett elektroniskt administrativt dokument i EMCS fyller denne i mottagarens punktskattenummer. Punktskattenumret kommer sedan automatiskt via EMCS att matchas mot mottagarens namn och adress i SEED-registret och hämtas in till det elektroniska administrativa dokument avsändaren upprättar. Se prop. 2009/10:40, s. 115.

3.10.3 Reservsystemet

Påbörja flyttning under uppskov

Av 22 a § första och andra styckena LAS framgår under vilka förutsättningar en varuflyttning under uppskovsförfarande får påbörjas om EMCS inte är tillgängligt. En sådan varuflyttning får påbörjas om

1. varorna åtföljs av ett pappersdokument som innehåller samma uppgifter som det elektroniska administrativa dokumentet skulle ha innehållit om det kunnat upprättats (ersättningsdokument), och
2. avsändaren genom att lämna in en kopia av ersättningsdokumentet informerar Skatteverket om flyttningen innan den påbörjas.

Med att EMCS inte är tillgängligt avses att aktören av någon anledning inte får åtkomst till EMCS, prop. 2009/10:40, s. 178.

Av prop. 2009/10:40, s. 179 framgår följande. Det kan hända att EMCS inte är tillgängligt för avsändaren, men i övrigt är tillgängligt på medlemsstatsnivå, dvs. det kan tyckas som om skälet till att EMCS inte är tillgängligt för avsändaren står att finna hos denne. Artikel 26.1 andra stycket i punktskattedirektivet (2008/118/EG) medger i dessa fall att den behöriga myndigheten begär att avsändaren förklarar varför denne inte har kontakt med EMCS. Någon bestämmelse med denna innebörd har inte införts i LAS. I stället kan ett systematiskt avsändande av varor med ersättningsdokument under förvändning att EMCS inte är tillgängligt, eller att regelmässigt utnyttja ”ventilen” i 22 a § andra stycket LAS, vara skäl för att återkalla godkännande som upplagshavare eller registrerad avsändare.

Kopian av ersättningsdokumentet kan lämnas in till Skatteverket på det sätt som är mest praktiskt för avsändaren.

Förutom post eller bud är det således också möjligt att skicka dokumentet via e-post eller fax. Se prop. 2009/10:40, s. 179.

Av 22 a § andra stycket LAS framgår att om avsändaren är förhindrad att fullgöra informationsskyldigheten genom att lämna in en kopia av ersättningsdokumentet innan flyttningen påbörjas får Skatteverket informeras på annat sätt innan flyttningen påbörjas. En kopia av ersättningsdokumentet ska därefter lämnas in till Skatteverket snarast möjligt efter det att flyttningen påbörjats.

Det finns inte något krav på att Skatteverket ska godkänna ersättningsdokumentet innan varorna får avsändas. Det är dock viktigt att ersättningsdokumentet innehåller korrekta uppgifter. Skiljer sig uppgifterna i ersättningsdokumentet från uppgifterna i det elektroniska administrativa dokumentet som senare ska lämnas in via EMCS, finns en risk att varuflyttningen inte kommer att anses ha skett under skatteuppskov. Denna risk bär avsändaren som således måste vara noggrann vid upprättande av ersättningsdokumentet. Genom att ersättningsdokumentet innehåller samma uppgifter som det elektroniska administrativa dokumentet säkerställs att Skatteverket vid en förfrågan från en kontrollmyndighet i en annan medlemsstat kan intyga att flyttningen är korrekt anmäld och att den går under skatteuppskov, vilket är betydelsefullt för att flyttningen även i den andra staten ska bedömas som en uppskovsflyttning och avsändaren inte drabbas av skattekrav i denna stat. Se prop. 2009/10:40, s. 179.

Ändra destination

När EMCS inte är tillgängligt, får avsändaren på annat sätt informera Skatteverket om en sådan ändring av destination som avses i 21 d § LAS (22 a § tredje stycket LAS). Informationen ska lämnas till Skatteverket innan destinationen ändras.

Bestämmelserna i 22 a § LAS grundar sig på artikel 26 i direktiv 2008/118/EG.

Bekräfta mottagande

Av 23 § första stycket LAS följer att om mottagningsrapport inte kan lämnas inom den tidsfrist som anges i 21 f § LAS (senast inom fem dagar efter mottagandet) för att EMCS inte är tillgängligt, ska mottagaren i stället rapportera att varorna tagits emot genom att lämna in ett pappersdokument till Skatteverket. Dokumentet ska innehålla samma uppgifter som mottagningsrapporten skulle ha innehållit om den kunnat upprättas och ett intygande om att flyttningen avslutats. Enligt andra stycket i bestämmelsen gäller första stycket även när den som tar emot varorna, på grund av att EMCS tidigare inte var

tillgängligt, inte fått ett elektroniskt administrativt dokument avseende den aktuella varuflyttningen. Enligt tredje stycket i bestämmelsen gäller första och andra styckena i tillämpliga delar när exportrapport inte kan lämnas. I dessa fall är det Tullverket som ska upprätta rapporten.

Av 17 § FAS framgår att när EMCS inte är tillgängligt ska Skatteverket i stället skicka en kopia av den rapport om att varor tagits emot som avses i 23 § LAS till den behöriga myndigheten i avsändarmedlemsstaten.

Av 19 § FAS framgår att när Skatteverket från en annan medlemsstat erhåller sådan rapport om att varor tagits emot som avses i artikel 27 i rådets direktiv 2008/118/EG ska verket lämna en kopia av dokumentet till den som avsänt varorna, eller på annat sätt hålla dokumentet tillgängligt för denne.

Om den som tagit emot varorna hinner lämna en mottagningsrapport via EMCS före det att myndigheten sänt en kopia av pappersdokumentet behöver myndigheten inte sända papperskopian. Notera att det är den mottagningsrapport som sedan lämnas via EMCS som utgör bevis på att flyttningen avslutats. Se prop. 2009/10:40, s. 180.

Bestämmelserna i 23 § LAS samt 17 och 19 §§ i FAS grundar sig på artikel 27 i direktiv 2008/118/EG.

Rapportering i efterhand i EMCS

Enligt 24 § första stycket LAS gäller att följande dokument och uppgifter snarast ska lämnas i EMCS när det åter är tillgängligt.

1. Den som avsänt varor enligt 7 b § LAS ska lämna ett elektroniskt administrativt dokument. (Bestämmelsen grundar sig på artikel 26.2 i direktiv 2008/118/EG.)
2. Den som ändrat flyttningens destination enligt 21 d LAS ska lämna uppgifter om denna åtgärd. (Bestämmelsen grundar sig på artikel 26.5 i direktiv 2008/118/EG.)
3. Den som tagit emot varor som flyttats enligt 7 b § LAS ska lämna en mottagningsrapport. (Bestämmelsen grundar sig på artikel 27.1 i direktiv 2008/118/EG.)
4. Den behöriga myndigheten ska lämna en exportrapport. (Bestämmelsen grundar sig på artikel 27.2 i direktiv 2008/118/EG.)

Mottagnings- eller exportrapport ska dock inte lämnas via EMCS förrän det elektroniska administrativa dokumentet för

den aktuella varuflyttningen tagits emot via systemet. Detta framgår av andra stycket i bestämmelsen, vilket grundar sig på artikel 27.1 i direktiv 2008/118/EG.

Till dess det elektroniska administrativa dokumentet kontrollerats och tilldelats en administrativ referenskod enligt 21 b § LAS anses flyttningen äga rum under ett uppskovsförfarande med stöd av ersättningsdokumentet. Detta framgår av tredje stycket i bestämmelsen, vilket grundar sig på artikel 26.3 i direktiv 2008/118/EG.

3.10.4 Övergångsperiod

Enligt artikel 46 i direktiv 2008/118/EG får medlemsstaterna tillåta att flyttningar av punktskattepliktiga varor under ett uppskovsförfarande påbörjas enligt rådets direktiv 92/12/EEG, dvs. tillsammans med ett ledsagardokument i pappersform, t.o.m. den 31 december 2010. Ett mottagande av varor ska i dessa fall bekräftas genom återsändande av ett returdokument.

Med stöd av artikel 46 i direktiv 2008/118/EG har i 27 a § LAS införts bestämmelser om att upplagshavare och registrerade avsändare får flytta alkoholvaror från Sverige enligt ett uppskovsförfarande utan att använda EMCS, om varorna åtföljs av ett sådant ledsagardokument som avses i artikel 18 i rådets direktiv 92/12/EEG, dvs. ett ledsagardokument i pappersform. Se avsnitt 3.13 om ledsagardokument.

Enligt 27 a § LAS får flyttningar med ledsagardokument i pappersform ske till

1. mottagare i ett annat EG-land,
2. upplagshavare i Sverige via ett annat EG-land, eller
3. en exportplats.

Omfattas de varor som flyttas från Sverige varken av ett elektroniskt administrativt dokument i EMCS eller ett sådant ledsagardokument som avses i 27 a § LAS är det inte en flyttning enligt ett uppskovsförfarande, se prop. 2009/10:40, s. 184.

I 27 b § LAS har införts bestämmelser om vad som gäller när en upplagshavare eller varumottagare i Sverige tar emot varor från ett annat EG-land som åtföljs av ett ledsagardokument i pappersform. Se vidare avsnitt 3.13 om ledsagardokument.

27 a och 27 b §§ LAS upphör att gälla den 1 januari 2011 (SFS 2009:1504) och fr.o.m. detta datum ska samtliga avsändare av

alkoholvaror använda EMCS vid flyttning enligt ett uppskovsförfarande. Av övergångsbestämmelser till SFS 2009:1504 framgår att 27 a och 27 b §§ LAS även efter upphävandet gäller för varuflyttningar som har påbörjats före den 1 januari 2011.

**Flyttning till
medlemsländer
som ännu inte är
EMCS-anslutna**

Av tekniska skäl kommer Polen, Danmark och Grekland att ansluta sig till EMCS vid ett senare tillfälle än den 1 april 2010. I 27 c § LAS har därför införts särskilda bestämmelser som gäller vid flyttning av alkoholvaror enligt ett uppskovsförfarande till en mottagare eller exportplats i ett EG-land som inte har anslutit sig till EMCS. I dessa fall ska varorna åtföljas av ett sådant ledsagardokument som avses i artikel 18 i rådets direktiv 92/12/EEG, dvs. ett ledsagardokument i pappersform. I dessa fall gäller inte 7 c § första stycket 1, 21 b § och 27 a § första och andra styckena LAS. Se avsnitt 3.13.

Av prop. 2009/10:94, s. 10, framgår att utgångspunkten för övergångslösningen är att samtliga medlemsstater kommer att vara anslutna till EMCS senast den 1 januari 2011. Övergångslösningen i 27 c § LAS behövs således i första hand till dess.

3.11 Flyttning av beskattade varor

3.11.1 Förenklat ledsagardokument

Bestämmelser om det förenklade ledsagardokumentet finns i 7 och 25 §§ LAS, 21 § FAS samt i RSFS 1999:13. Nya föreskrifter om ledsagardokument är under utarbetande.

Bestämmelserna grundar sig på artiklarna 34.1 och 35.1 a i direktiv 2008/118/EG.

Det förenklade ledsagardokumentet används vid flyttning av beskattade varor, dvs. varor som släppts för konsumtion i ett EG-land och för vilka skattskyldighet för punktskatt därigenom inträtt i det landet, samt vid flyttning av alkohol som är fullständigt denaturerad.

**Undantag vid
distansförsäljning**

Vid distansförsäljning är det fråga om redan beskattade varor. Enligt 25 § andra stycket 1 LAS krävs dock inte förenklat ledsagardokument vid distansförsäljning av beskattade alkoholvaror som sänds från Sverige.

**Undantag vid
stängd butik
ombord på
fartyg/luftfartyg**

Förenklat ledsagardokument krävs, enligt 25 § andra stycket 2 LAS, inte heller för beskattade alkoholvaror som för försäljning ombord förvaras på ett fartyg eller luftfartyg som går mellan Sverige och ett annat EG-land, om varorna inte är till

försäljning när fartyget eller luftfartygen befinner sig på ett annat EG-lands territorium.

Hur dokumentet ska vara utformat m.m. framgår av förordning EEG 3649/92 av den 17 december 1992.

Skatteverket har utfärdat blankett för det förenklade ledsagardokumentet (SKV 5251).

Förvaring av exemplar av ledsagardokument ska enligt 12 § RSFS 1999:13 ske på betryggande sätt. Exemplaren ska bevaras under minst tio år efter utgången av det kalenderår under vilket varorna tagits emot eller avsänts.

3.11.1.1 Den svenske avsändarens hantering

Flyttning till eller via ett annat EG-land

Den som ansvarar för flyttningen, dvs. avsändaren, ska enligt 25 § LAS, upprätta ett förenklat ledsagardokument när beskattade varor flyttas till

1. ett annat EG-land under sådana förhållanden att skattskyldighet inträder i det andra landet, eller
2. en svensk ort via ett annat EG-land.

Förenklat ledsagardokument ska enligt 21 § första stycket FAS upprättas i tre exemplar. Avsändaren ska behålla exemplar 1 av ledsagardokumentet. Exemplar 2 och 3 av dokumentet ska åtfölja varorna under flyttningen. Avsändaren ska, där han har sin bokföring, förvara exemplar 1 av ledsagardokument i kronologisk ordning och förse exemplaren med löpande nummer (12 § RSFS 1999:13).

Den som ansvarar för en flyttning som sker mellan två svenska orter via ett annat EG-land ska enligt 21 § andra stycket FAS också anmäla varorna till Skatteverket innan flyttningen påbörjas.

Flyttning av fullständigt denaturerad alkohol

Vid försäljning till ett annat EG-land av alkohol som är fullständigt denaturerad ska, enligt 7 § andra stycket LAS, ett av avsändaren upprättat förenklat ledsagardokument åtfölja sådana varor under transporten. Med fullständigt denaturerad alkohol förstås sådan alkohol som är denaturerad i enlighet med kommissionens förordning (EEG) nr 3199/93 av den 22 november 1993 om ömsesidigt erkännande av förfaranden för att fullständigt denaturera alkohol för att erhålla punktskattebefrielse.

Flyttning från ett annat EG-land

3.11.1.2 Den svenske mottagarens hantering

Den som tar emot varor från ett annat EG-land ska behålla exemplar 2 av ledsagardokumentet. Exemplet ska, enligt 12 § RSFS 1999:13, förses med löpande nummer och förvaras tillsammans med den erhållna fakturan. Om elektronisk faktura har mottagits ska exemplar 2 förvaras på sådant sätt som möjliggör omedelbar identifiering och åtkomst av den elektroniska fakturan i utskrivet skick i vanlig läsbar form.

Det finns inget krav på att mottagaren ska underteckna och återsända returexemplet (exemplar 3) till avsändaren.

Flyttning via ett annat EG-land

Den som tar emot varor som flyttas mellan två svenska orter via ett annat EG-land ska, enligt 21 § tredje stycket FAS, senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken han tagit emot varorna lämna en bekräftelse på detta till Skatteverket. Mottagaren ska behålla exemplar 2 av det förenklade ledsagardokumentet och hantera det på samma sätt som angetts ovan.

3.12 Beskattning av oegentligheter

3.12.1 Beskattning av transportförluster under en uppskovsflyttning i vissa fall

Av 26 § LAS följer att skatt under vissa förutsättningar ska betalas i Sverige för varor som flyttas under uppskovsförfarande och varorna inte når angiven destination, se avsnitt 3.4.6.7 för information om vem som är skattskyldig.

Varorna ska beskattas i Sverige om varorna inte når angiven destination på grund av en oegentlighet som innebär att varorna släpps för konsumtion, och oegentligheten har

1. begåtts i Sverige, eller
2. upptäckts här, och det inte går att fastställa var oegentligheten har begåtts.

Skatten ska, enligt 26 § andra stycket LAS, tas ut enligt den skattesats som gällde vid den tidpunkt då varorna släpptes för konsumtion.

Notera att beskattning enligt denna bestämmelse ska ske även när flyttningen påbörjats i Sverige och när den är helt nationell, prop. 2009/10.40, s. 182.

Av 3 § FAS följer att Skatteverket ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet då skatt påförts enligt 26 § LAS.

3.12.2 Beskattning av transportförluster under flyttning av beskattade varor

Av 27 § LAS följer att skatt under vissa förutsättningar ska betalas i Sverige för beskattade varor som flyttas till eller via Sverige och varorna inte når angiven mottagare, se avsnitt 3.4.6.8 för information om vem som är skattskyldig.

Varorna ska beskattas i Sverige om varorna inte når angiven mottagare och det beror på en oegentlighet som har

1. begåtts i Sverige, eller
2. upptäckts här och det inte går att fastställa var oegentligheten har begåtts.

Skatten ska, enligt 27 § andra stycket LAS, tas ut enligt den skattesats som gällde vid den tidpunkt då oegentligheten begicks respektive upptäcktes.

Notera att bestämmelsen inte omfattar beskattade varor som flyttas från Sverige och där flyttningen påbörjas här. I dessa fall har varorna redan beskattats i Sverige, se prop. 2009/10.40, s. 184.

3.13 Ledsagardokument m.m.

3.13.1 Allmänt om administrativt ledsagardokument

Det finns två sorters ledsagardokument dels ett administrativt ledsagardokument (i LAS benämnt ledsagardokument), dels ett förenklat ledsagardokument. Bestämmelser om det förenklade ledsagardokumentet har behandlats i avsnitt 3.11.

Bestämmelser om det administrativa ledsagardokumentet finns i 27 a, 27 b och 27 c §§ LAS, 22–24 §§ FAS samt RSV:s föreskrifter (RSFS 1999:13). RSV:s föreskrifter om ledsagardokument är under omarbetning.

Av 7 c § första stycket 1 LAS framgår att det för att en flyttning ska anses ske under uppskovsförfarande krävs att de varor som flyttas omfattas av ett elektroniskt administrativt dokument eller ett ersättningsdokument. Se avsnitt 3.3.

Enligt artikel 46 i direktiv 2008/118/EG får medlemsstaterna dock tillåta att flyttningar av punktskattepliktiga varor under ett uppskovsförfarande påbörjas enligt rådets direktiv 92/12/EEG, dvs. tillsammans med ett ledsagardokument i pappersform, t.o.m. den 31 december 2010. Ett mottagande av varor ska i dessa fall bekräftas genom återsändande av ett returdokument. Bestämmelser om detta har införts i 27 a och 27 b §§ LAS.

Dessa bestämmelser är tillämpliga i de fall avsändaren väljer att inte använda EMCS och upphör att gälla den 1 januari 2011. Se vidare bestämmelserna om dokumenthantering vid varuflyttningar enligt uppskovsförfarandet i avsnitt 3.10.

Bestämmelserna i 27 a § första och andra styckena LAS gäller inte flyttningar enligt ett uppskovsförfarande till en mottagare eller en exportplats i EG-länder som ännu inte är anslutna till EMCS. I dessa fall gäller i stället bestämmelserna i 27 c § LAS. Även vid sådana flyttningar ska dock alkoholvarorna åtföljas av ett sådant ledsagardokument som avses i artikel 18 i direktiv 92/12/EEG, dvs. ett ledsagardokument i pappersform. Även dessa bestämmelser är av övergångskaraktär och avsikten är att de ska upphöra att gälla när alla medlemsländer är anslutna till EMCS (prop. 2009/10:94, s. 10). Se avsnitt 3.13.2.

Hur ledsagardokumentet ska vara utformat m.m. framgår av förordning EEG 2719/92 av den 11 september 1992. Av nämnda förordning framgår också att det administrativa ledsagardokumentet kan ersättas av ett handelsdokument, som innehåller samma uppgifter som det administrativa ledsagardokumentet.

Skatteverket har utfärdat en blankett för administrativt ledsagardokument (SKV 5250).

Förvaring av exemplar av ledsagardokument ska enligt 11 § RSFS 1999:13 ske på betryggande sätt. Exemplaren ska bevaras under minst tio år efter utgången av det kalenderår under vilket varorna tagits emot eller avsänts.

Varor med nollskattesats

Det administrativa ledsagardokumentet används då varor flyttas från Sverige enligt ett uppskovsförfarande, i de fall förfarandet med EMCS inte tillämpas. Av artikel 17.3 i direktiv 2008/118/EG framgår att bestämmelserna om uppskovsförfarande omfattar även varor med nollskattesats som inte har släppts för konsumtion.

3.13.2 Den svenske avsändarens hantering

Enligt 27 a § första stycket LAS får avsändande upplagshavare och registrerad avsändare, flytta alkoholvaror från Sverige enligt ett uppskovsförfarande, om varorna åtföljs av ett sådant ledsagardokument som avses i artikel 18 i direktiv 92/12/EEG till

1. mottagare i ett annat EG-land,
2. upplagshavare i Sverige via ett annat EG-land, eller
3. en exportplats.

Av tredje stycket i bestämmelsen följer att vid flyttning till mottagare som avses i 7 b § första stycket 1 d LAS, ska varorna även åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för varorna i det andra EG-landet. De mottagare som avses i 7 b § första stycket 1 d LAS är antingen en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land, en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat, eller en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, en medlemsstats ombud vid en sådan organisation eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation. Varorna även ska åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för varorna i det andra EG-landet.

**Till tillfälligt
registrerad
varumottagare**

Av bestämmelsens fjärde stycke framgår att om obeskattade varor flyttas till en tillfälligt registrerad varumottagare i ett annat EG-land, ska varorna även åtföljas av dokumentation som visar att säkerhet ställts för skatten i destinationslandet.

Av 22 § första stycket FAS följer att det administrativa ledsagardokumentet, om inte annat följer av 24 § FAS (se nedan), ska upprättas i fyra exemplar och att tre exemplar ska åtfölja varorna under flyttningen.

Avsändaren ska behålla exemplar 1 av ledsagardokumentet. Han ska, enligt 3 § RSFS 1999:13, förse det med löpande nummer och förvara det i kronologisk ordning där han har sin bokföring.

Vid flyttning enligt uppskovsförfarande av varor hänförliga till KN-nr 2207 och 2208 med en alkoholhalt som överstiger 22 volymprocent ska det administrativa ledsagardokumentet, enligt 24 § FAS, upprättas i fem exemplar. Det femte exemplaret ska omedelbart sändas till Skatteverket som därefter vidarebefordrar detta till Tullverket och till behörig myndighet inom EG. Avsändaren kan, i stället för att upprätta exemplar 5 av ledsagardokumentet, omedelbart sända exemplar 1 av dokumentet per telefax till Skatteverket.

Skatteverket kan i vissa fall, efter ansökan, bevilja befrielse från skyldigheten att upprätta exemplar 5 av ledsagardokumentet. Befrielse kan enligt 3 b § RSFS 1999:13 beviljas vid export direkt från Sverige till tredje land. Befrielse kan också beviljas enligt 3 c § RSFS 1999:13 då obeskattade varor transporteras med luftfartyg.

**Ändrad
destination**

Efter det att ledsagardokumentet har upprättats får avsändaren enligt 23 § FAS ändra innehållet i fälten 4, 7, 7 a, 13, 14 och

17 i ledsagardokumentet så att det visar en annan mottagare eller leveransplats inom ramen för ett uppskovsförfarande (se avsnitt 3.3). Skatteverket ska omedelbart underrättas om företagna ändringarna och den nya mottagaren eller leveransplatsen ska omedelbart anges på baksidan av ledsagardokumentet.

Returexemplaret

Av artikel 19.2 direktiv 92/12/EEG framgår att retur-exemplaret (exemplar 3) av ledsagardokumentet ska undertecknas av mottagaren och återsändas till avsändaren senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna har mottagits. Att returexemplaret verkligen undertecknas och skickas tillbaka av mottagaren är av stor betydelse, eftersom det utgör ett bevis om att mottagaren övertagit betalningsansvaret för skatten, se prop. 1994/95:56 s. 98. Om avsändaren inte inom två månader efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna avsänts erhållit retur-exemplaret, ska han enligt 22 § andra stycket FAS utan dröjsmål underrätta Skatteverket om förhållandet. Avsikten med en sådan anmälan är att Skatteverket ska kunna följa upp anmälan med en kontroll av vad som förevarit, prop. 1994/95:56 s. 99.

Enligt 3 § RSFS 1999:13 ska returexemplaret efter att det återkommit till avsändaren förses med samma löpande nummer som exemplar 1 och förvaras tillsammans med den av upplagshavaren upprättade fakturakopian. Om elektronisk faktura har upprättats ska returexemplaret förvaras på sådant sätt som möjliggör omedelbar identifiering och åtkomst av den elektroniska fakturan i utskrivet skick i vanlig läsbar form.

Retur av varor

Om obeskattade varor har returnerats till avsändare i Sverige ska han förvara exemplar 2–4 av ledsagardokumentet (som returneras tillsammans med varorna) tillsammans med exemplar 1 (5 § RSFS 1999:13).

Export

Av 27 a § LAS och 22 § FAS framgår att vid flyttning enligt ett uppskovsförfarande till en exportplats ska avsändande upplagshavare eller registrerad avsändare upprätta ett ledsagardokument i fyra exemplar. För varor hänförliga till KN-nr 2207 och 2208 med en alkoholhalt som överstiger 22 volymprocent gäller i vissa fall fem exemplar (24 § FAS, jämför ovan).

Upplagshavaren eller den registrerade avsändaren ska behålla exemplar 1 av ledsagardokumentet. Han ska, enligt 3 § RSFS 1999:13, förse det med löpande nummer och förvara det i

kronologisk ordning där han har sin bokföring. De övriga tre exemplaren ska åtfölja varorna under flyttningen. Enligt 22 § tredje stycket FAS ska utfartstullkontoret på returexemplaret (exemplar 3) av ledsagardokumentet attestera att varorna lämnat gemenskapen och till avsändaren återsända det attesterade exemplaret av ledsagardokumentet inom 15 dagar. Av 7 d § LAS framgår att vid export avslutas flyttningen när varorna lämnat EG. Det av utfartstullkontoret attesterade returexemplaret styrker att varorna lämnat EG och att flyttningen därmed är avslutad.

Om avsändaren inte inom två månader efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna avsänts för export erhållit det attesterade returexemplaret av ledsagardokumentet, ska avsändaren enligt 22 § FAS, utan dröjsmål underrätta Skatteverket om förhållandet.

Enligt 3 § RSFS 1999:13 ska returexemplaret efter att det återkommit till avsändaren förses med samma löpande nummer som exemplar 1 och förvaras tillsammans med den av avsändaren upprättade fakturakopian. Om elektronisk faktura har upprättats ska returexemplaret förvaras på sådant sätt som möjliggör omedelbar identifiering och åtkomst av den elektroniska fakturan i utskrivet skick i vanlig läsbar form.

Flyttning till medlemsländer som ännu inte är EMCS-anslutna

I 27 c § LAS har införts särskilda bestämmelser som gäller vid flyttning av alkoholvaror enligt ett uppskovsförfarande till en mottagare eller exportplats i ett EG-land som ännu inte har anslutit sig till EMCS. Av 27 c § LAS framgår att i dessa fall ska varorna åtföljas av ett sådant ledsagardokument som avses i artikel 18 i direktiv 92/12/EEG, dvs. ett ledsagardokument i pappersform. Av denna paragraf framgår även att i dessa fall gäller inte 7 c § första stycket 1, 21 b § och 27 a § första och andra styckena LAS.

Bestämmelserna i 27 a § tredje och fjärde styckena LAS om intyg om skattefrihet och bevis om ställd säkerhet, bestämmelserna i RSFS 1996:13 om avsändarens hantering av ledsagardokument samt bestämmelserna i 22–24 §§ FAS. Se ovan för en redogörelse för dessa bestämmelser.

3.13.3 Den svenske mottagarens hantering

Flyttning från ett annat EG-land

Av 27 b § LTS framgår att en upplagshavare eller varumottagare som tar emot varor från ett annat EG-land som åtföljs av ett sådant ledsagardokument som avses i 27 a § LAS, dvs. ett administrativt ledsagardokument, senast 15 dagar efter utgången

av den kalendermånad under vilken varorna tagits emot ska underteckna returexemplaret (exemplar 3) av ledsagardokumentet och skicka tillbaka det till avsändaren i det andra EG-landet.

Mottagaren ska behålla exemplar 2 och 4 av ledsagardokumentet. Exemplaren ska, enligt 4 § RSFS 1999:13, förses med samma löpande nummer. Exemplar 2 ska förvaras tillsammans med den erhållna fakturan. Om elektronisk faktura har mottagits ska exemplar 2 förvaras på sådant sätt som möjliggör omedelbar identifiering och åtkomst av den elektroniska fakturan i utskrivet skick i vanlig läsbar form. Exemplar 4 ska förvaras i kronologisk ordning och efter anmodan ges in till Skatteverket.

Brist i mottagen försändelse

Om mottagande upplagshavare eller varumottagare upptäcker att det i en mottagen försändelse *saknas varor*, ska Skatteverket i vissa fall attestera att förlust har uppstått. Enligt 27 b § andra stycket LAS ska Skatteverket på returexemplaret av ledsagardokumentet attestera *andra* förluster än sådana som avses i 7 § första stycket 7 LAS, under förutsättning att förlusterna uppkommit under flyttning inom EG och konstaterats i Sverige. Skatteverket ska alltså attestera andra förluster än sådana som beror på att varor under ett uppskovsförfarande blivit fullständigt förstörda eller oåterkalleligen gått förlorade och därigenom blivit oanvändbara som punktskattepliktiga varor på grund av varans beskaffenhet, oförutsedda händelser eller force majeure.

Om obeskattade varor flyttas från ett skatteupplag i ett annat EG-land till Sverige och andra förluster än sådana som avses i 7 § första stycket 7 LAS uppkommit i ett annat EG-land, ska Skatteverket, enligt 27 b § tredje stycket LAS, vid varornas ankomst till Sverige ange i vilken omfattning beskattning ska ske av de förlorade varumängderna samt hur skatten ska beräknas. Skatteverket ska skicka en kopia av returexemplaret till behörig myndighet i det EG-land där förlusten konstaterats.

I vilka fall förluster av varor som flyttas under ett uppskovsförfarande ska beskattas i Sverige och vem som i dessa fall är skattskyldig framgår av 26 § LAS, se avsnitt 3.4.6.7 och 3.12.1. Upplagshavare eller varumottagare är skyldiga att se till att uppkomna förluster blir attesterade. Upplagshavaren eller varumottagaren ska omgående efter mottagandet av varorna skicka returexemplaret till Skatteverket. Den tidsfrist inom vilken returexemplaret ska skickas tillbaka till

Retur av försändelse

avsändaren påverkas inte av att Skatteverket ska attestera vissa förluster, se prop. 1994/95:213 s. 58–60.

Om mottagaren vägrar att ta emot *samtliga varor* i en försändelse ska han, enligt 6 § RSFS 1999:13, returnera originalen av exemplar 2–4 av ledsagardokumentet tillsammans med varorna. Därvid ska följande anmärkas i ledsagardokumentet (se 9–10 §§ RSFS 1999:13).

- I fält A i ledsagardokumentet anges ”RETUR AV VAROR”.
- I fält B i ledsagardokumentet anges den ändrade leveransplatsen. Denna behörighet att för avsändarens räkning ändra leveransplats ska dokumenteras.
- Om retur sker med annat transportmedel än som avses i fält 11 i ledsagardokumentet ska det anges i fält B.

Kopia av något av exemplar 2–4 av ledsagardokumentet ska förvaras i kronologisk ordning (6 § RSFS 1999:13).

Om mottagaren vägrar att ta emot *vissa varor* i en försändelse ska han, enligt 7 § RSFS 1999:13, i fält C i ledsagardokumentet anmärka vilka varor som accepteras och till avsändaren senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna har mottagits skicka tillbaka en i original undertecknad kopia av returexemplaret. På originalet av returexemplaret ska Skatteverket attestera de accepterade varorna.

De varor mottagaren vägrar ta emot återsänds till avsändaren tillsammans med originalen av exemplar 2–4 av ledsagardokumentet. Därvid ska följande anmärkas i ledsagardokumentet (9–10 §§ RSFS 1999:13).

- I fält A i ledsagardokumentet anges ”RETUR AV VAROR”.
- I fält B i ledsagardokumentet anges den ändrade leveransplatsen. Denna behörighet att för avsändarens räkning ändra leveransplats ska dokumenteras.
- Om retur sker med annat transportmedel än som avses i fält 11 i ledsagardokumentet ska det anges i fält B.

Kopiorna av exemplar 2 och 4 ska hanteras på samma sätt som gäller för mottagare i allmänhet, se 4 och 11 §§ RSFS 1999:13.

3.14 Återbetalning av skatt

3.14.1 Allmänt

Bestämmelser om återbetalning av alkoholskatt som erlagts i Sverige finns i 28–30 och 31 d §§ LAS.

Huvudprincipen inom EG är att varor endast ska beskattas i det land där de konsumeras. Som en följd av detta finns möjlighet för en näringsidkare att få tillbaka den svenska alkoholskatten om beskattade varor flyttas till ett annat EG-land under sådana förhållanden att skatt ska betalas där.

Alkoholskatten kan också återbetalas i de fall skatt betalats i Sverige för varor som sedan exporterats till tredje land.

Ansökan om återbetalning ska vara skriftlig.

3.14.2 Återbetalning vid distansförsäljning från Sverige

Bestämmelser om återbetalning av alkoholskatt vid distansförsäljning från Sverige finns i 28 § andra stycket LAS.

Ansökan ska omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till Skatteverket inom tre år efter kvartalets utgång.

För att återbetalning ska medges krävs att sökanden visar följande.

- Att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige.

Det är sökanden som ska visa att skatten är betald i Sverige, t.ex. med en faktura eller ett kvitto där det framgår att priset är inklusive skatt. Att säljaren eller eventuellt tidigare leverantör redovisat och inbetalat skatten till Skatteverket får kontrolleras på sedvanligt sätt.

- Att varorna beskattats i mottagarlandet.

Sökanden ska visa att skatten är betald t.ex. genom att mottagarlandets myndighet utfärdar ett intyg om att skatt betalats.

3.14.3 Återbetalning vid övriga flyttningar

Vid övriga flyttningar, dvs. då varor flyttas till näringsidkare, myndigheter, organisationer m.m. i andra EG-länder krävs, enligt 28 § tredje stycket LAS, för att återbetalning av alkoholskatt som erlagts i Sverige ska medges följande.

- Att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige.

Det är sökanden som ska visa att skatten är betald i Sverige, t.ex. med en faktura eller ett kvitto där det framgår att priset är inklusive skatt. Att säljaren eller eventuellt tidigare leverantör redovisat och inbetalat skatten till Skatteverket får kontrolleras på sedvanligt sätt.

- Att sökanden till Skatteverket gett in ett dokument som visar att skatten betalats i det andra EG-landet.

Observera att bestämmelsen i 28 § tredje stycket LAS är tillämplig även i det fall att en registrerad varumottagare eller en tillfälligt registrerad varumottagare ansöker om återbetalning av skatt för varor som vid mottagandet beskattats i Sverige och som sedan återsänts till upplagshavare i annat EG-land, jämför prop. 2009/10:40 s. 185.

3.14.4 Återbetalning för vissa beskattade varor

Om varor som sänts enligt uppskovsförfarande inte når mottagaren eller om beskattade alkoholvaror inte når mottagaren ska varorna, enligt 26 § respektive 27 § LAS, beskattas i Sverige under vissa förutsättningar, se avsnitt 3.12. Om så skett och den skattskyldige inom tre år från det att flyttningen påbörjats kan visa att varorna beskattats i ett annat EG-land ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas enligt 28 § fjärde stycket LAS. Återbetalning ska endast ske om det andra EG-landets skatteanspråk är befogat.

3.14.5 Exporterade varor

Bestämmelser om återbetalning vid export finns i 29 § LAS.

Återbetalning av den svenska skatten medges för varor som beskattats här i Sverige och som sedan exporterats till tredje land.

Ansökan ska omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till Skatteverket inom tre år efter kvartalets utgång. Tillfredsställande bevisning om att varorna lämnat gemenskapen ska bifogas ansökan. Det visas lämpligen genom tull-dokumentation, jämför prop. 1994/95:56 s. 102. Att alkoholskatt betalats i Sverige ska visas på lämpligt sätt, t.ex. med faktura eller kvitto där det framgår att priset är inklusive skatt. Återbetalning medges inte för belopp som understiger 1 500 kr för ett kalenderkvartal.

3.14.6 Varor som använts för ändamål som anges 32 § första stycket 7 LAS

Av 30 § LAS följer att återbetalning kan ske när skattepliktiga varor använts för något av de ändamål som anges i 32 § första stycket 4 LAS av någon som inte är upplagshavare eller skattebefriad förbrukare. De ändamål som avses är:

- framställning av vinäger som hänförs till KN-nr 2209,
- framställning av läkemedel,
- framställning av smakämnen för tillverkning av livsmedel och drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent,
- används direkt i livsmedel eller som ingrediens i halvfabrikat för framställning av livsmedel, fyllda eller ej, förutsatt att alkoholhalten i varje enskilt fall inte överstiger 8,5 liter ren alkohol per 100 kg chokladprodukter, och 5 liter ren alkohol per 100 kg av något annat livsmedel,
- tillverkning av en vara som inte är avsedd ätas eller drickas, under förutsättning att ingående alkohol är denaturerad i enlighet med någon EG-medlemsstats krav,
- används i en tillverkningsprocess där slutprodukten inte innehåller alkohol, eller
- används för vetenskapligt ändamål.

Ansökan om återbetalning ska vara skriftlig och omfatta ett kalenderkvartal. Den ska ges in till Skatteverket inom tre år efter kvartalets utgång.

Med ansökan ska finnas dokumentation som på lämpligt sätt styrker sökandens användning. Det måste även visas att alkoholskatten är betald för varorna, t.ex. med faktura där skatten är specificerad. Att säljaren har redovisat och inbetalat skatten får sedan kontrolleras på sedvanligt sätt.

Återbetalning medges inte för belopp som för ett kalenderkvartal understiger 1 500 kr.

3.14.7 Återbetalning till diplomater m.fl.

Bestämmelser om återbetalning till diplomater m.fl. finns i 31 d § LAS samt i förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.

Återbetalning av alkoholskatt på varor som förvärvats av diplomater m.fl. kan medges efter skriftlig ansökan.

De som kan ansöka om återbetalning är:

1. Utländsk beskickning, karriärkonsulat i Sverige eller sådan internationell organisation som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall,
2. medlem av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och karriärkonsul vid utländska konsulat i Sverige, under förutsättning att denne inte är svensk medborgare eller stadigvarande bosatt i Sverige, och
3. medlemsstaters ombud vid internationell organisation med säte i Sverige och personal hos en sådan organisation, om Sverige har träffat överenskommelse med annan stat eller mellanfolklig organisation om detta.

Som exempel på sådan internationell organisation som avses under punkten 1, kan nämnas European Space Agency (ESA), World Maritime University (WMU), FN-organet UNHCR, International Institute for Democracy and Electoral Assistance (IDEA) och Europeiska kommissionens representation i Sverige.

Sådan överenskommelse som nämnts under punkten 3 har Sverige träffat med FN-organet UNHCR.

Ansökan lämnas på särskild blankett (SKV 5648) som tillhandahålls av UD, och ska omfatta ett kalenderkvartal. Med ansökan ska bifogas faktura eller annan jämförlig handling som styrker inköpet. Ansökan lämnas till UD som efter kontroll att den sökande är behörig överlämnar ansökan till Skatteverket, se 2 § tredje stycket förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.

3.15 Skattefria inköp m.m.

3.15.1 Skattebefriad förbrukare

Bestämmelser om skattebefriad förbrukare finns i 31 e, 31 f och 31 g §§ LAS.

Dessa bestämmelser ger möjlighet för den som godkänts som skattebefriad förbrukare att från en godkänd upplagshavare enligt LAS ta emot alkoholvaror utan skatt för att användas till ett ändamål som är skattebefriat. (Enligt den lydelse av LAS

som gällde före den 1 april 2010 gavs den som godkänts som skattebefriad förbrukare möjlighet att *köpa* alkoholvaror utan skatt.) Jämför avsnitt 3.16.2.6 om upplagshavares rätt att göra avdrag för skatt på varor som tagits emot av en skattebefriad förbrukare.

Skattebefriade ändamål

De användningsändamål som är skattebefriade anges i 32 § första stycket 4 LAS, dvs.:

- framställning av vinäger som hänförs till KN-nr 2209,
- framställning av läkemedel,
- framställning av smakämnen för tillverkning av livsmedel och drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent,
- används direkt i livsmedel eller som ingrediens i halvfabrikat för framställning av livsmedel, fyllda eller ej, förutsatt att alkoholinnehållet i varje enskilt fall inte överstiger 8,5 liter ren alkohol per 100 kg chokladprodukter och 5 liter ren alkohol per 100 kg av något annat livsmedel,
- tillverkning av en vara som inte är avsedd ätas eller drickas, under förutsättning att ingående alkohol är denaturerad i enlighet med någon EG-medlemsstats krav,
- används i en tillverkningsprocess där slutprodukten inte innehåller alkohol, eller
- används för vetenskapligt ändamål.

3.15.1.1 Godkännande av skattebefriad förbrukare

Förutsättningarna för godkännande av skattebefriad förbrukare framgår av 31 e § LAS. Frågor om godkännande av skattebefriad förbrukare prövas av Skatteverket efter särskild ansökan på blankett SKV 5440. Som skattebefriad förbrukare får godkännas den som använder alkoholvaror för ändamål som anges i 32 § första stycket 7 LAS om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig.

Skatteverket har i skrivelsen ”Användande av alkoholvaror enligt 31 e § lagen (1994:1564) om alkoholskatt när ett annat företag anlitas för arbete vid framställning m.m.”, den 18 december 2007, dnr 131 767800-07/111, gett sin syn på rekvisitet ”den som använder alkoholvaror”. Enligt Skatteverkets uppfattning kan det förhållandet att visst arbete vid

framställningen utförs av ett utomstående företag inte i sig medföra att det inte är det företag som köper in varorna som använder dem på sätt som avses i 31 e § LAS. En förutsättning är att företaget hela tiden äger varorna. Om äganderätten övergår är det inte längre det uppdragsgivande företaget som använder varorna. I de fall ett företag anlitar ett annat företag för att, i dennes lokaler och med dennes maskiner och personal, utföra visst arbete vid framställning av sådana produkter som anges i 7 § första stycket 2–6 LAS (jfr 32 § första stycket 7 a LAS) används alkoholvarorna, enligt Skatteverkets uppfattning, av det anlitate företaget i den mening som avses i 31 e § LAS. Om övriga förutsättningar för godkännande är uppfyllda får det anlitate företaget godkännas som skattebefriad förbrukare. Motsvarande gäller, enligt Skatteverkets uppfattning, när varorna används i en tillverkningsprocess och slutprodukten inte innehåller alkohol (jfr 32 § första stycket 7 b LAS) och när varorna används för vetenskapligt ändamål (jfr 32 § första stycket 7 c LAS).

Notera att några av de bestämmelser som omnämns i skrivelsen har fått nya beteckningar sedan skrivelsen publicerades. Hänvisningen till 32 § första stycket 7 a LAS motsvaras sedan den 1 april 2010 av 32 § första stycket 4 a LAS, hänvisningen till 32 § första stycket 7 b LAS motsvaras sedan den 1 april 2010 av 32 § första stycket 4 b LAS och hänvisningen till 32 § första stycket 7 c LAS motsvaras sedan den 1 april 2010 av 32 § första stycket 4 c LAS.

Lämplighet

Av prop. 2000/01:118 s. 86–87 framgår att kraven på lämplighet för den som ansöker om att bli godkänd som skattebefriad förbrukare bör vara lika stora som de krav som gäller för att bli godkänd upplagshavare, se avsnitt 3.4.2.1. Ledning kan också hämtas från vad som anges i prop. 2009/10:41, s. 164, angående lämplighetsprövning av aktörer inom uppskovsförfarandet. Där framgår att även om rekvisiten för lämplighetsprövningen är likalydande för samtliga aktörer inom uppskovsförfarandet som ska lämplighetsprövas (upplagshavare, registrerade avsändare och registrerade varumottagare) innebär inte detta att lämplighetsprövningen ska vara identisk. Vidare framgår att det ligger i sakens natur att lämplighetsprövningen kan behöva vara mer omfattande vid godkännande av den som avser att vara upplagshavare än för den som avser att vara registrerad varumottagare.

Om Skatteverket finner den sökande lämplig att godkännas som skattebefriad förbrukare meddelar Skatteverket den

sökande detta genom beslut. Av beslutet framgår från och med vilket datum som godkännandet gäller.

Ett godkännande som skattebefriad förbrukare får meddelas för viss tid eller tills vidare. Godkännande tills vidare får meddelas den som tidigare hanterat obeskattade alkoholvaror utan anmärkning. Ett godkännande får också förenas med villkor.

Av godkännandet ska framgå till vilket eller vilka av de skattebefriade ändamålen som den skattebefriade förbrukaren har rätt att köpa in alkoholvaror utan skatt eller med andra ord vilket eller vilka av de skattebefriade ändamålen som godkännandet avser.

Skatteverket har i skrivelsen ”Möjlighet att godkännas både som upplagshavare och som skattebefriad förbrukare” den 3 maj 2006, dnr 131 267682-06/111, gjort bedömningen att ett företag kan vara godkänt både som upplagshavare och som skattebefriad förbrukare. Vidare framgår det av skrivelsen att Skatteverket anser att ett företag som godkänts både som upplagshavare och som skattebefriad förbrukare måste ha kännedom om i vilken egenskap varorna tagits emot.

3.15.1.2 Särskilda bokföringskrav

Av 31 f § LAS framgår att en skattebefriad förbrukare löpande ska bokföra inköp och förbrukning av obeskattade varor och på lämpligt sätt se till att det finns underlag för kontroll av att varor som köpts in utan skatt använts för det ändamål som var förutsättningen för skattefriheten.

Av prop. 2000/01:118 s. 92–93 framgår att bokföringen ska vara utformad så att det klart framgår hur stora mängder skattefria varor som köpts in, förbrukats för det skattebefriade ändamålet och som finns i lager, dvs. det bör finnas en lagerbokföring.

Skatteverket har meddelat föreskrifter (SKVFS 2005:15) om hur sådan lagerbokföring ska vara utformad. I Skatteverkets meddelanden (SKV M 2005:24) finns kommentarer till dessa föreskrifter.

Skatteverket har i skrivelsen ”Möjlighet att godkännas både som upplagshavare och som skattebefriad förbrukare” den 3 maj 2006, dnr 131 267682-06/111, gjort bedömningen att om ett företag har godkänts både som upplagshavare och som skattebefriad förbrukare ska företaget föra två separata lagerbokföringar, dvs. en lagerbokföring för den verksamhet som

företaget bedriver i egenskap av upplagshavare och en lagerbokföring för den verksamhet som företaget bedriver i egenskap av skattebefriad förbrukare.

3.15.1.3 Skattskyldighet vid annan användning

Om alkoholvaror som förvärvats skattefritt används för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten blir den skattebefriade förbrukaren, enligt 8 § första stycket 8 LAS, skyldig att betala skatt på dessa varor, se avsnitt 3.4.6.4.

3.15.1.4 Återkallelse av godkännande

Bestämmelser om återkallelse av ett godkännande som skattebefriad förbrukare finns i 31 g § LAS.

Godkännandet får återkallas om:

1. förutsättningarna för godkännande inte längre finns,
2. alkoholvaror används för annat ändamål än vad som anges i godkännandet,
3. förbrukaren inte fullgör sina skyldigheter enligt 31 f § LAS (lagerbokföring),
4. förbrukaren inte medverkar vid skatterevision enligt SBL, eller
5. förbrukaren begär det.

Beslut om återkallelse gäller omedelbart om inte något annat anges i beslutet.

3.15.2 Tillståndshavare enligt lagen om proviantering

Bestämmelser om möjlighet för den som är tillståndshavare enligt lagen om proviantering att från en upplagshavare ta emot alkoholvaror utan skatt finns i 31 h § LAS.

Den som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg får, i enlighet med vad som anges i tillståndet, från en upplagshavare ta emot alkoholvaror utan skatt för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort eller för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land. Jämför avsnitt 3.16.2.2 och 3.16.2.3 om upplagshavares rätt att göra avdrag för skatt på varor som tagits emot av en tillståndshavare enligt lagen om proviantering.

3.15.2.1 Tillstånd meddelas av Tullverket

Tillstånd att proviantera fartyg eller luftfartyg beviljas av Tullverket och meddelas den som bedriver verksamhet ombord på fartyg eller luftfartyg. Tillstånd beviljas antingen för viss tid eller varje tillfälle som proviantering sker. De närmare förutsättningarna för att beviljas tillstånd finns i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

3.15.2.2 Skattskyldighet vid annan användning

Om alkoholvaror som förvärvats skattefritt används för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten blir tillståndshavaren, enligt 8 § första stycket 8 LAS, skattskyldig för skatten på dessa varor, se avsnitt 3.4.6.4.

3.15.3 Universitet eller högskola för vetenskapligt ändamål

Universitet och högskola har enligt bestämmelserna i LAS givits en generell rätt att från en upplagshavare köpa alkohol utan skatt under förutsättning att alkoholen ska användas för vetenskapligt ändamål. Detta framgår genom upplagshavares rätt att göra avdrag för skatt på varor som har levererats till universitet eller högskola för vetenskapligt ändamål enligt 32 § första stycket 5 a LAS.

3.15.3.1 Skattskyldighet vid annan användning

Om alkoholvaror som förvärvats skattefritt används för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten blir universitetet/högskolan, enligt 8 § första stycket 8 LAS, skattskyldig för skatten på dessa varor, se avsnitt 3.4.6.4.

3.15.4 Sjukhus eller apotek för medicinskt ändamål

Sjukhus och apotek har enligt bestämmelserna i LAS givits en generell rätt att från en upplagshavare köpa alkohol utan skatt under förutsättning att alkoholen ska användas för medicinskt ändamål. Detta framgår genom upplagshavares rätt att göra avdrag för skatt på varor som har levererats till sjukhus eller apotek för medicinskt ändamål enligt 32 § första stycket 5 b LAS.

3.15.4.1 Skattskyldighet vid annan användning

Om alkoholvaror som förvärvats skattefritt används för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten blir sjukhuset/apoteket, enligt 8 § första stycket 8 LAS, skattskyldig för skatten på dessa varor, se avsnitt 3.4.6.4.

3.16 Avdrag

3.16.1 Allmänt

Vid redovisning av alkoholskatt tillämpas bruttoredovisning. Detta innebär att skatt ska redovisas för alla varor för vilka skattskyldighet har inträtt. Den skattskyldige kan dock i vissa fall göra korrigerande avdrag i deklarationen. Om avdrag medges innebär det att skatt inte behöver betalas för ifrågasvarande varor.

Det finns inte möjlighet att yrka avdrag för bristande betalning från köpare (s.k. kundförlust), se prop. 1994/95:56 s. 103.

Avdrag för skatt på varor som exporteras medges inte eftersom varorna i sådant fall flyttas under skatteuppskov, dvs. skattskyldighet inträder inte, jämför prop. 2009/10:40 s. 186.

**Ej avdrag
för export**

3.16.2 Avdragsrätt för upplagshavare

Enligt 32 § LAS kan avdrag i deklaration som lämnas av upplagshavare göras i följande fall.

3.16.2.1 Skattskyldighet enligt LAS har tidigare inträtt och varorna har förts in i upplagshavarens skatteupplag

Avdrag får enligt 32 § första stycket 1 LAS göras för skatt på varor för vilka skattskyldighet enligt LAS tidigare har inträtt och som förts in i upplagshavarens skatteupplag.

Av prop. 2009/10:40 s.185 framgår att bestämmelsen tydliggör att avdragsrätten förutsätter att varorna förts in i ett skatteupplag, dvs. att varorna tas in i uppskavsordningen igen. Enligt denna punkt kan t.ex. en upplagshavare, som blivit skattskyldig på grund av att de varor som tagits emot haft karaktären av beskattade varor, göra avdrag för skatten. Vidare framgår att punkten även omfattar avdragsrätt för varor som återtagits i samband med återgång av köp. Av prop. 1994/95:56 s. 104 kan förstås att regeln är till för att undvika dubbelbeskattning av t.ex. de varor som en ny upplagshavare kan ha i sitt lager vid en tidpunkt från vilken dennes godkännande gäller. Den som vill yrka avdrag för ingående lager vid tidpunkten för godkännande bör inventera och upprätta förteckning över detta lager.

3.16.2.2 Proviering av fartyg eller luftfartyg för förbrukning ombord på resa till utländsk ort

Avdrag får enligt 32 § första stycket 2 LAS göras för skatt på varor som har tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort av någon som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg eller luftfartyg. Bestämmelsen hade före den 1 april 2010 beteckningen 32 § första stycket 5 LAS.

Bestämmelsen innebär att upplagshavare får göra avdrag för skatt på varor som denne tagit ut från sitt skatteupplag och som har tagits emot av en tillståndshavare enligt lagen om proviantering. Tillstånd att proviantera beviljas av Tullverket efter ansökan från den som bedriver verksamhet ombord på fartyg eller luftfartyg. I och med att upplagshavaren har rätt att göra avdrag vid leverans till sådan tillståndshavare har denne möjlighet att ta emot alkoholvaror utan skatt för förbrukning ombord på resa till utländsk ort från upplagshavaren, jämför avsnitt 3.15.2.

Uttrycket utländsk ort innebär att avdragsrätten omfattar varor som tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till såväl annat EG-land som tredje land.

För att rätt till avdrag ska föreligga krävs att tillståndshavaren tagit emot varorna. Rätten till avdrag inträder i samma stund som tillståndshavaren tar varorna i sin besittning. Avdrag kan inte medges om varorna försvinner under transporten till tillståndshavaren, se prop. 1998/99:86 s. 97.

I KR:s i Sundsvall dom den 2 juni 2006 (mål nr 484-05, 485-05) hade AB X som var godkänd som upplagshavare gjort avdrag enligt 32 § första stycket 5 LAS för skatt på alkoholvaror som levererats till fartyg med provianteringstillstånd. Varorna som önskades till fartyget beställde AB Y, som inte var godkänd som upplagshavare, hos AB X. AB Y hämtade sedan varorna hos AB X. AB X fakturerade AB Y för varorna och AB Y fakturerade i sin tur fartyget och tog emot betalning från denna. KR fann att vad som förekommit i målet inte gav anledning till annan bedömning än den LR gjort. LR fann att anlåtande av mellanhand på så sätt som AB X gjort vid leverans av alkoholvaror till innehavare av provianterings-tillstånd föranledde att rätt till avdrag inte förelåg.

I KR:s i Sundsvall dom den 14 juni 2007 (mål nr 1210-07, 1211-07) hade AB X som var godkänd som upplagshavare

gjort avdrag enligt 32 § första stycket 5 LAS för skatt på alkoholvaror som levererats till fartyg med provianterings-tillstånd. AB X hade sålt varorna ifråga till AB Y och AB Z som inte var godkända som upplagshavare. AB Y och AB Z hade därefter sålt varorna vidare till fartyg med provianteringstillstånd. Varorna levererades till fartygen av AB Y och AB Z. KR fann att varorna lämnat den skattefria sfären innan de togs emot för förbrukning ombord på fartyg på sätt som stadgas i 32 § första stycket 5 LAS och att skattskyldighet därmed hade uppstått för AB X. RR meddelade inte prövningstillstånd.

3.16.2.3 Provantering av fartyg eller luftfartyg för försäljning ombord på resa till tredje land

Avdrag får enligt 32 § första stycket 3 LAS göras för skatt på varor som har tagits emot för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land av någon som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg eller luftfartyg. Bestämmelsen hade före den 1 april 2010 beteckningen 32 § första stycket 6 LAS.

Avdragsrätten omfattar endast varor som tagits emot för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land, dvs. inte på resa till annat EG-land. Någon skattefri försäljning ombord på fartyg och luftfartyg i EG-intern trafik får nämligen inte förekomma efter den 30 juni 1999, se prop. 1998/99:86 s. 96–97.

I övrigt gäller motsvarande principer för avdragsrätten som för varor som tagits emot för förbrukning ombord, se föregående avsnitt.

KR i Sundsvall har i flera domar prövat frågan om en upplagshavares anlitande av mellanhand vid leverans av alkoholvaror till fartyg med provianteringstillstånd ger rätt till avdrag. För närmare information om domarna, se föregående avsnitt.

3.16.2.4 Upplagshavares egen användning av alkohol för vissa ändamål

Avdrag får enligt 32 § första stycket 4 LAS göras för skatt på varor som upplagshavare tagit i anspråk för egen användning enligt a–c nedan:

- a) för framställning av sådana produkter som anges i 7 § första stycket 2–6 LAS (jämför avsnitt 3.2.6),

- b) i en tillverkningsprocess förutsatt att slutprodukten inte innehåller alkohol, eller
- c) för vetenskapligt ändamål.

Att tekniken för att uppnå skattefrihet regleras genom avdrag då upplagshavare använder alkohol för de ovan nämnda skattebefriade ändamålen innebär följande. Den upplagshavare som t.ex. använder alkohol för att tillverka vinäger i sitt skatteupplag, ska ta upp användningen till beskattning eftersom alkoholen tas i anspråk i skatteupplaget. Skattskyldighet inträder då enligt 19 § LAS. Eftersom tillverkning av vinäger omfattas av avdragsbestämmelsen medges avdrag för skatt på den alkohol som använts, se prop. 2000/01:118 s. 129.

3.16.2.5 Alkohol som har levererats till universitet/högskola eller sjukhus/apotek

Avdrag får enligt 32 § första stycket 5 LAS göras för skatt på varor som har levererats till:

- a) universitet eller högskola för vetenskapligt ändamål, eller
- b) sjukhus eller apotek för medicinskt ändamål.

I och med att upplagshavaren har rätt att göra avdrag vid leverans till universitet, högskola, sjukhus eller apotek så har dessa möjlighet att köpa alkoholvaror utan skatt för ovan nämnda ändamål, jämför avsnitt 3.15.3 och 3.15.4.

3.16.2.6 Tagits emot av en skattebefriad förbrukare

Avdrag får enligt 32 § första stycket 6 LAS göras för skatt på varor som har tagits emot av en skattebefriad förbrukare i enlighet med vad som framgår av dennes godkännande. Rätten till avdrag inträder när den skattebefriade förbrukaren tagit emot varorna. En upplagshavare som vill slippa att få sina avdrag för leveranser till skattebefriade förbrukare ifrågasatta bör genom kvittenser på leveranssedlar eller liknande se till att dokumentera att varorna tagits emot av en skattebefriad förbrukare, se prop. 2000/01:118 s. 129–130.

I och med att upplagshavaren har rätt att göra avdrag vid leverans till en skattebefriad förbrukare har denne möjlighet att ta emot alkoholvaror utan skatt för de ändamål som anges i 32 § första stycket 4 LAS, jämför avsnitt 3.15.1.

3.16.2.7 Beskattats i annat EG-land med anledning av s.k. transportförlust

Avdrag får enligt 32 § första stycket 7 LAS göras för skatt på varor som har beskattats i annat EG-land i sådana fall som avses i 26 § LAS under förutsättning att det andra EG-landets skatteanspråk är befogat, jämför avsnitt 3.4.6.7 och 3.12.1.

Bestämmelsen avser det fallet då svensk upplagshavare har betalat skatt i Sverige med anledning av att varor som skickats iväg under uppskovsförfarande inte har nått angiven destination och det senare visar sig att ett annat medlemsland har ett befogat skatteanspråk på den skatt som ska tas ut med anledning av att varorna försvunnit under transporten. Om den svenske upplagshavaren i ett sådant fall blir skyldig att betala alkoholskatt för de ifrågavarande varorna i ett annat EG-land får han göra avdrag för den skatt han redan betalat i Sverige.

3.16.2.8 Verksamhet i exportbutik

Upplagshavare som bedriver verksamhet i exportbutik får enligt 32 § andra stycket LAS göra avdrag för skatt på varor som levererats till resande som kan uppvisa en färdhandling för resa till tredje land. Avdrag medges dock högst med vad som enligt 3 § lagen (1999:445) om exportbutiker får säljas till varje resande.

Vad som avses med verksamhet i exportbutik framgår av avsnitt 3.4.2.1.

Av 2 § RSFS 2001:7 framgår följande. Med färdhandling avses av flygbolaget utfärdad ombordstigningshandling (boardingkort) på vilken flygnummer, avreseflygplats och ankomstflygplats framgår. Med avreseflygplats avses den flygplats som angivits på färdhandlingen som startflygplats. Med ankomstflygplats avses den flygplats som angivits på färdhandlingen som landstigningsflygplats.

I RSV:s skrivelse ”Exportbutikers försäljning” den 5 februari 2002, dnr 1375-02/100, redovisas verkets uppfattning beträffande vilka passagerare en exportbutik får sälja till. Av skrivelsen framgår att resenärens slutdestination ska vara ett land utanför EG:s skatteområde, s.k. tredje land, för att resenären ska ha rätt att handla obeskattade gemenskapsvaror. Resenären måste för att få handla uppvisa färdhandlingar för hela resan, dvs. ett (eller eventuellt flera) boardingkort ska vara löst för hela resan med angivande av ankomstflygplats i tredje land. Om resenären vid resan till tredje land mellanlandar i ett

annat EU-land får avsikten med denna mellanlandning endast vara att byta plan. Om resenären planerat ett uppehåll som ger utrymme för mer än detta föreligger inte rätt att handla obeskattade varor. Om resenären på avreseflygplatsen checkat in för hela resan till ett tredje land kan således rätt att köpa obeskattade gemenskapsvaror föreligga trots att resenären mellanlandar i en annan medlemsstat. Enligt verkets uppfattning föreligger på punktskatteområdet avdragsrätt för upplagshavare endast beträffande resenärer som uppvisat färdhandling för hela resan till tredje land, dvs. boardingkort som avser resa med slutdestination i tredje land.

3.16.3 Avdragsrätt för registrerad varumottagare

Enligt 33 § första stycket LAS får en registrerad varumottagare, som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg eller luftfartyg, göra avdrag för skatt på varor:

1. som förbrukats ombord på resa till utländsk ort, eller
2. som sålts ombord på resa till tredje land.

Enligt prop. 1998/99:86 s. 97 är avsikten med bestämmelsen att den som har tillstånd enligt lagen om proviantering ska kunna köpa sina varor direkt från en utländsk upplagshavare. Skattskyldigheten för en registrerad varumottagare inträder när varorna tas emot. Med stöd av denna avdragsbestämmelse kan avdrag göras för dessa varor vartefter de förbrukas ombord på resa till utländsk ort eller säljs ombord på resa till tredje land.

Enligt 33 § andra stycket LAS får en registrerad varumottagare, som har godkänts som skattebefriad förbrukare enligt 31 e § LAS, göra avdrag för skatt på varor som använts:

1. för framställning av sådana produkter som anges i 7 § första stycket 2–6 LAS,
2. i en tillverkningsprocess förutsatt att slutprodukten inte innehåller alkohol,
3. för vetenskapligt ändamål.

Bestämmelsen möjliggör för den som har godkänts som skattebefriad förbrukare att göra avdrag för skatt på varor som förvärvats direkt från en utländsk upplagshavare, och som använts för skattebefriade ändamål. Skattskyldigheten för en registrerad varumottagare inträder när varorna tas emot. Med stöd av denna avdragsbestämmelse kan avdrag göras för skatten på varorna vartefter de förbrukas för framställning av sådana

produkter som anges i 7 § första stycket 2–6 LAS, i en tillverkningsprocess förutsatt att slutprodukten inte innehåller alkohol eller för vetenskapliga ändamål, se prop. 2000/01:118 s. 130.

3.17 Förfaranderegler

3.17.1 Allmänt

I fråga om förfarandet vid beskattningen gäller enligt 34 § LAS bestämmelserna i SBL. Detta innebär att t.ex. reglerna i SBL om skattekontroll, beskattningsbeslut, redovisning och betalning av skatt, överklagande m.m. är tillämpliga.

3.17.2 Särskilt om förfarandet vid beskattning av utländsk skattskyldig enligt 26 § och 27 § LAS

Av 34 § andra stycket LAS framgår att Skatteverket beslutar om skatt som avses i 26 och 27 §§ LAS och att skatten ska betalas inom den tid som Skatteverket bestämmer. I övrigt hänvisar 34 § andra stycket LAS till de bestämmelser i SBL som är tillämpliga i det fall då Skatteverket beslutar om skatt enligt 26 eller 27 §§ LAS. Av 34 § tredje stycket LAS följer att om den som är skattskyldig enligt 26 eller 27 §§ LAS har betalat in skatt och den inbetalda skatten överstiger vad som enligt beslut av Skatteverket eller domstol ska betalas, ska det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige, se avsnitt 3.14.4. Av 34 § fjärde stycket LAS framgår att före sådan utbetalning ska sådan skatt enligt LAS för vilken den skattskyldige står i skuld räknas av. Skattebelopp som den skattskyldige fått anstånd med att betala ska dock inte räknas av. Nämnade bestämmelser har kommenterats i prop. 2001/02:127 s. 202–203 och i prop. 2000/01:118 s. 124–125.

Av 3 § FAS följer att Skatteverket ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet då skatt påförts enligt 26 § LAS.

3.18 Överklagande

SBL:s bestämmelser om överklagande är tillämpliga på beskattningsbeslut som fattas med stöd av LAS. Skatteverkets övriga beslut enligt LAS omfattas inte av SBL:s bestämmelser, men dessa beslut kan överklagas med stöd av 35 § LAS.

Av 35 § LAS framgår att beslut enligt LAS får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol, dvs. Förvaltningsrätten i Falun, av den skattskyldige och sökanden.

De beslut som får överklagas med stöd av 35 § LAS är

- beslut om godkännande enligt 9, 12, 13, 14, 15 a och 31 e §§ LAS,
- beslut om återkallelse enligt 11, 12, 13, 14, 15 a och 31 g §§ LAS, och
- beslut om säkerhet enligt LAS.

För dessa beslut gäller de allmänna bestämmelserna om överklagande enligt FL. Tiden för överklagande är enligt 23 § FL tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet.

För beslut om skatt enligt 26 och 27 §§ LAS gäller dock särskilda förfaranderegler, se avsnitt 3.17.2.

3.19 SEED-registret

Enligt artikel 22.1 a–b i förordning (EG) nr 2073/2004 ska den behöriga myndigheten i varje medlemsstat upprätthålla en elektronisk databas som omfattar ett register över personer som har godkänts i enlighet med artikel 4 a och d i direktiv 92/12/EEG samt ett register över platser som godkänts som skatteupplag, det s.k. SEED-registret (System for the exchange of excise data).

Ändamålet med SEED-registret är att tillhandahålla skattskyldiga och behöriga myndigheter i Sverige eller i andra EU-länder uppgifter om godkännande och registrering, vilket är nödvändigt för att skattepliktiga varor ska kunna cirkulera under suspension inom EU.

Direktiv 92/12/EEG har upphävts genom direktiv 2008/118/EG. Enligt artikel 47.2 i direktiv 2008/118/EG ska hänvisningar till direktiv 92/12/EEG anses som hänvisningar till direktiv 2008/118/EG.

Skatteverket har genom bestämmelserna i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet (skattedatabaslagen) givits de formella förutsättningarna att föra en s.k. beskattningsdatabas, innehållande en samling uppgifter som används i verksamheten. Det s.k. SEED-registret är en del av denna beskattningsdatabas. I förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet (skattedatabasförordningen) har meddelats kompletterande bestämmelser till skattedatabaslagens bestämmelser. I 3 § skattedatabasförordningen stadgas att i beskattningsdatabasen ska de uppgifter som anges

i förordning (EG) nr 2073/2004 behandlas. Följande uppgifter avseende godkända upplagshavare, registrerade varumottagare, tillfälligt registrerad varumottagare, registrerad avsändare och godkända skatteupplag ska behandlas:

- namn, registreringsnummer (s.k. punktskattenummer) och adress,
- vilken kategori av varor som får tas emot av en person eller som får lagras på ett skatteupplag,
- beskattningsmyndighetens adress,
- datum för godkännande och eventuell ändring av godkännandet, och
- i förekommande fall datum då godkännandet upphör att gälla.

I beskattningsdatabasen ska även behandlas motsvarande uppgifter som inhämtats från annat medlemsland, dvs. uppgifter om upplagshavare, registrerade varumottagare, tillfälligt registrerade varumottagare, registrerade avsändare och skatteupplag i övriga medlemsländer.

3.19.1 EMCS och SEED-registret

EMCS (se avsnitt 3.10.2) är kopplat till SEED-registret. Det innebär att uppgifter om godkända upplagshavare, skatteupplag, registrerade varumottagare, tillfälligt registrerade varumottagare och registrerade avsändare hämtas från SEED-registret till EMCS. Det punktskattenummer varje aktör tilldelas i samband med godkännandet är av central betydelse för att korrekta uppgifter ska överföras. När avsändaren av varor, dvs. en godkänd upplagshavare eller registrerad avsändare, upprättar ett elektroniskt administrativt dokument fyller denne i mottagarens punktskattenummer. Punktskattenumret kommer sedan automatiskt via EMCS att matchas mot mottagarens namn och adress i SEED-registret.

3.20 Författningar m.m.

Lag (1994:1564) om alkoholskatt, prop. 1994/95:56, SkU 1994/95:6

Förordning (2010:173) om alkoholskatt

Föreskrifter

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:13) om hantering av ledsagardokument enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi. Ändrad och omtryckt genom Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1999:13) om ändring i Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:13) om hantering av ledsagardokument enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:18) om godkännande av skatteupplag enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1997:5) om säkerhet enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2000:11) om information om avtal den 22 mars 2000 om användande av förenklat förfarande för vissa ofta och regelbundet förekommande förflyttningar.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2000:12) om förenklat förfarande för vissa ofta och regelbundet förekommande förflyttningar av punktskattepliktiga alkohol- och tobaksvaror mellan Sverige och Danmark.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2001:7) om den som bedriver verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2002:20) om förenklat förfarande för vissa ofta och regelbundet förekommande förflyttningar av punktskattepliktiga alkohol- och tobaksvaror mellan Sverige och Finland.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2003:29) om beskattningsmyndighetens tillsyn över universitets, högskolors, sjukhus, apoteks och skattebefriade förbrukares förstöring av skattepliktiga alkoholvaror och upplagshavares förstöring av skattepliktiga tobaks- och alkoholvaror.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2003:45) om upplagshavares lagerbokföring och lagerinventering enligt lagen

(1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2005:15) om skattebefriade förbrukares lagerbokföring och lagerinventering enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Meddelanden

Riksskatteverkets information (RSV M 2002:21) om avtal den 30 april 2001 om användande av förenklat förfarande för vissa ofta och regelbundet förekommande förflyttningar mellan Sverige och Finland.

Skatteverkets information (SKV M 2005:24) om skattebefriade förbrukares lagerbokföring och lagerinventering enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Direktiv m.m.

Rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmoniserad skattstruktur för alkohol och alkoholdrycker (ur EGT nr L 316, 31.10.1992, s. 21).

Ändr. gm (EUT L 236 23.9.2003 s. 33)

Ändr. gm (EUT L 157 21.06.2005 s. 29)

Rådets direktiv 92/84/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmande av skattesatserna på alkohol och alkoholdrycker (ur EGT nr L 316, 31.10.1992, s. 29).

Kommissionens förordning (EEG) nr 3199/93 av den 22 november 1993 om ömsesidigt erkännande av förfaranden för att fullständigt denaturera alkohol för att erhålla punkt-skattebefrielse (ur EGT nr L 288, 23.11.1993, s. 12).

Ändr. gm (EGT L 260 31.10.1995 s. 45)

Ändr. gm (EGT L 320 28.11.1998 s. 27)

Ändr. gm (EUT L 374 22.12. 2004 s. 42)

Ändr. gm (EUT L 208 11.08.2005 s. 12)

Ändr. gm (EUT L 326 13.12.2005 s. 8)

Ändr. gm (EUT L 23 26.1.2008 s. 13)

Ändr. gm (EUT L 231 29.8.2008 s. 11)

Direktiv m.m. avseende det generella beskattningsförfarandet, se kapitel 2.

4 Tobaksskatt

4.1 Inledning

Enligt 1 § LTS ska tobaksskatt betalas till staten. Av övriga bestämmelser i LTS framgår att skatt ska betalas för tobaksvaror som tillverkas i Sverige, som förs in eller tas emot från ett annat EG-land eller som importeras från tredje land, jämför prop. 2009/10:40 s. 157.

Tobaksskatt ska betalas för cigaretter, cigarrer, cigariller och röktobak. Dessa tobaksvaror är så kallade harmoniserade tobaksvaror, vilket innebär att samtliga EG-länder följer samma förfarandebestämmelser vid beskattningen.

Tobaksskatt ska även betalas för snus och tuggtobak. Snus och tuggtobak omfattas inte av EG-direktiven om tobaksbeskattning utan i stället tas skatt ut enligt nationella regler. Om skattskyldighet m.m. för snus och tuggtobak, se avsnitt 4.18.

Skatteverket är beskattningsmyndighet. När skattepliktiga varor importeras från tredje land av någon som inte är upplagshavare eller registrerad varumottagare (harmoniserade tobaksvaror) respektive någon som inte är godkänd lagerhållare (snus och tuggtobak) betalas skatten till Tullverket.

Import

Av 1 § fjärde stycket LTS framgår att med import avses att en tobaksvara förs in till Sverige från tredje land under förutsättning att varan inte omfattas av ett sådant suspensivt tullförfarande eller suspensivt tullarrangemang som avses i artikel 4.6 i rådets direktiv 2008/1112/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG. Med import avses även att varan frisläpps från ett sådant förfarande eller arrangemang.

Export

Med export avses att en tobaksvara förs ut till tredje land från Sverige eller via ett annat EG-land.

Av prop.2009/10:40, s. 158 framgår att det viktiga för begreppen import och export är att varan förs in respektive ut ur EG:s punktskatteområde.

EG-land

Med EG eller ett EG-land förstås, enligt 1 § femte stycket LTS, de områden som tillhör Europeiska gemenskapens punktskatteområde. Med tredje land förstås länder och områden utanför detta skatteområde.

4.2 Skattepliktiga varor

4.2.1 Allmänt

De varor som är skattepliktiga enligt LTS delas in i olika kategorier av skattepliktiga produkter

- cigaretter,
- cigarrer/cigariller,
- röktobak,
- snus, och
- tuggtobak.

Beskattningen av cigaretter, cigarrer, cigariller och röktobak omfattas av EG:s harmoniserade regler om punktskatt på tobaksvaror. De olika kategorierna definieras i 1 a–1 e §§ LTS.

LTS innehåller också ett avsnitt (35–40 a §§ LTS) om beskattning av snus och tuggtobak som hänförs till KN-nr 2403 enligt den Kombinerade nomenklaturen enligt rådets förordning (EEG) 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om gemensamma tulltaxan. Denna beskattning är en nationell svensk angelägenhet då snus och tuggtobak inte omfattas av EG-direktiven om tobaksbeskattning.

För var och en av kategorierna gäller särskilda skattesatser och tekniken för hur skatten beräknas skiljer sig också något mellan dem.

4.2.2 Cigaretter

Vad som avses med begreppet cigaretter definieras i 1 a och 1 e §§ LTS.

Enligt 1 a § LTS avses med cigaretter

1. tobaksrullar som går att röka som de är och som inte är cigarrer eller cigariller enligt definitionen i 1 b § LTS,
2. tobaksrullar som genom enkel, icke-industriell hantering kan införas i cigarettpappersrör, eller

3. tobaksrullar som genom enkel, icke-industriell hantering kan rullas in i cigarettpapper.

Av 1 e § LTS följer att produkter som helt eller delvis består av andra ämnen än tobak men som i övrigt uppfyller kriterierna i 1 a § LTS ska behandlas som cigaretter.

Skatten för cigaretter tas som huvudregel ut i två delar dels en styckeskatt, dels en värderelaterad skatt, se avsnitt 4.2.7.2.

4.2.3 Cigarrer och cigariller

Cigarrer och cigariller definieras med ledning av bl.a. tobakspartiklarnas storlek samt det material med och det sätt på vilket tobaken rullas. Vad som avses med begreppen cigarrer och cigariller definieras i 1 b och 1 d §§ LTS.

Av 1 b § LTS följer att med cigarrer och cigariller avses, om de kan rökas som de är

1. tobaksrullar gjorda enbart av naturtobak,
2. tobaksrullar med yttre täckblad av naturtobak,
3. tobaksrullar fyllda med en riven blandning och med både ett yttre täckblad och ett omblad av homogeniserad tobak, om
 - a) det yttre täckbladet har cigarrers normala färg och täcker produkten helt och i förekommande fall inkluderar filtret men, ifråga om cigarrer med munstycke, inte munstycket,
 - b) styckevikten utan filter eller munstycke är minst 1,2 gram, och
 - c) täckbladet är anbringat i spiralform med en spetsig vinkel på minst 30 grader mot cigarrens längdaxel,
4. tobaksrullar fyllda med en riven blandning och med ett yttre täckblad som har cigarrers normala färg, gjort av homogeniserad tobak, om
 - a) det yttre täckbladet täcker produkten helt och i förekommande fall inkluderar filtret men, i fråga om cigarrer med munstycke, inte munstycket,
 - b) styckevikten utan filter eller munstycke är minst 2,3 gram, och
 - c) omkretsen är minst 34 millimeter på minst en tredjedel av längden.

Av 1 d § LTS följer att produkter som delvis består av andra ämnen än tobak men som i övrigt uppfyller kriterierna i 1 b § LTS behandlas som cigarrer och cigariller, förutsatt att de har

1. täckblad av naturtobak,
2. täckblad och omblad av tobak, som båda är gjorda av homogeniserad tobak, eller
3. täckblad av homogeniserad tobak.

Skatten på cigarrer och cigariller tas ut som en styckeskatt (se avsnitt 4.2.7.3).

4.2.4 Röktobak

Vad som avses med begreppet röktobak definieras i 1 c och 1 e §§ LTS.

Av 1 c § LTS följer att med röktobak avses

1. tobak som skurits eller på annat sätt strimlats, tvinnats eller pressats till kakor som går att röka utan ytterligare industriell beredning,
2. tobaksavfall som bjuds ut till detaljhandelsförsäljning, som inte omfattas av 1 a eller 1 b §§ LTS och som går att röka.

Av 1 e § LTS följer att produkter som helt eller delvis består av andra ämnen än tobak men som i övrigt uppfyller kriterierna i 1 c § LTS behandlas som röktobak.

I RÅ 1996 not. 297 bedömdes två tobaksprodukter vara skattepliktig röktobak. I målet var fråga om två tobaksprodukter som utgjordes av inplastade kakor av sammanpressad, sönderdelad tobak. Tobakskakorna tillhandahölls i två olika sorters sats. Den ena satsen innehöll en 200 grams tobakskaka tillsammans med i huvudsak en cirka 20 x 10 cm stor skärapparat och en flaska flavourextrakt och den andra satsen innehöll tre tobakskakor om vardera 600 gram och flavourextrakt. Tobaken bereddes genom att tobakskakan tillsattes utspätt flavour-extrakt och fick torka cirka 20 timmar. Tobakskakan snittades därefter i skärapparaten. Sedan tobaken eftertorkats i cirka fem timmar var den färdig att rökas. RR uttalar att tolkning av vad som ska avses med skattepliktig röktobak ska ske i enlighet med bestämmelsen i 3 § FTS (denna bestämmelse återfinns numera i 1 c § LTS). RR gör sedan bedömningen att de båda produkterna är skattepliktiga som röktobak:

”Av utredningen i målet framgår att de ifrågavarande tobaksprodukterna är avsedda för köparens personliga konsumtion. Den behandling som produkterna skall genomgå för att kunna rökas är av enkel beskaffenhet och kan inte hänföras till industriell beredning, varmed måste avses en beredning i industriell produktion. Den får i stället anses som konsumentens tillredning för eget privat bruk. Någon ytterligare industriell beredning utöver den sammanpressning, inplastning m.m. som redan skett är det därför inte här fråga om. Mot bakgrund härav och övriga förhållanden i målet får aktuella tobaksprodukter anses vara skattepliktig röktobak.”

I RÅ 1999 not. 36 bedömdes en tobaksprodukt inte vara skattepliktig som röktobak och inte heller i övrigt en tobaksvara för vilken skatt är föreskriven enligt LTS. Fråga var om en tobaksprodukt, i form av torkade tobaksblad, i huvudsak mer eller mindre sönderbrutna, sammanpressade för att säkerställa hållbarheten och såsade med en vätska för att förhindra mögelsbildning och torkning. RR fastställde SRN:s förhandsbesked. SRN uttalade bl.a. följande.

”Den aktuella tobaksprodukten är inte skuren, strimlad eller tvinnad. Den är inte heller sammanpressad till kakor utan emballerad i plast och faller isär när emballaget öppnas. Produkten har således inte beretts på ett sådant sätt som avses i första ledet i bestämmelsen.”

Skatt på röktobak tas ut i förhållande till tobakens vikt (se avsnitt 4.2.7.3)

4.2.5 Snus

Skatt ska betalas för snus som hänförs till KN-nr 2403. Skatten tas ut i förhållande till vikten på snuset (se avsnitt 4.2.7.4).

LTS innehåller ingen uttrycklig definition av vad som avses med snus. Inte heller KN-nr 2403 innehåller någon definition av vad snus är. KN-nr 2403 avser ett flertal olika tobaksvaror, däribland snus. KR i Sundsvall har i domar den 20 september 2007 (mål nr 1517-05, 1518-05, 1519-05 samt 1520-05) gjort flera likalydande uttalanden av allmän karaktär avseende vilka slags varor som är att anse som skattepliktiga enligt LTS. Bland annat uttalar KR att avgörande för frågan om en tobaksprodukt är skattepliktig enligt LTS är om varan, i det skick den befinner sig i vid försäljning till kund, kan hänföras till skattepliktigt snus eller till annan icke skattepliktig produkt.

Vidare ger KR uttryck för hur hänvisningen till KN-nr 2403 ska tolkas och tillämpas.

”Enligt 1 §, tredje stycket, första meningen, LTS, skall snus som hänförs till nr 2403 i Kombinerade nomenklaturen beskattas. Nr 2403 avser ett flertal olika tobaksvaror. Dessa varor delas in i undergrupper, betecknade med s.k. KN-nr. *Snus och tuggtobak* har KN-nr 2403 99 10 och *andra* har KN-nr 2403 99 90. 1 §, tredje stycket, första meningen, LTS skall läsas motsatsvis. Det som inte är snus enligt den Kombinerade nomenklaturen nr 2403 skall inte beskattas som snus. LTS och den Kombinerade nomenklaturen innehåller ingen definition av vad snus är.

Enligt punkten 6 i de Allmänna bestämmelserna för tolkning av den Kombinerade nomenklaturen skall de Förklarande anmärkningarna användas vid klassificering av en vara till ett KN-nr. Snus (2403 99 10) definieras i de Förklarande anmärkningarna (kapitel 24) som tobak i form av pulver eller korn som särskilt behandlats för att användas som snus men inte rökas. Andra (2403 99 90) anges omfatta bl.a.

1. Tobaksextrakt och -essenser enligt beskrivningen i de förklarande anmärkningarna till HS, nr 2403 första stycket 7, och
2. Tobaksmjöl (tobakspulver).

Enligt punkten 1 i de Allmänna bestämmelserna för tolkning av Kombinerade nomenklaturen är den fyrsiffriga koden ett s.k. tulltaxenummer. Tulltaxenumret för varan kan sålunda fastställas till 2403. Enligt punkten 6 skall klassificeringen av varor till tulltaxenumren (KN-nr) bestämmas med ledning av undernumrens lydelse och anmärkningarna till dessa undernummer och av samma regler som vid fastställande av tulltaxenumren, i tillämpliga delar.

Enligt punkten 2 a i de Allmänna bestämmelserna för tolkning av Kombinerade nomenklaturen, skall en viss vara klassificeras till ett visst tulltaxenummer även när den är inkomplett eller inte färdigbearbetad, under förutsättning att varan i detta skick har den kompletta eller färdigbearbetade varans huvudsakliga karaktär. Vidare skall en komplett eller färdigbearbetad vara, som före-

ligger i delar som är avsedda att sättas ihop, klassificeras enligt samma tulltaxenummer som den hopsatta varan.”

I mål nr 1517-05 och 1518-05 var förutsättningarna sådana att ett bolag hade tillverkat och sålt s.k. snussatser innehållande 1 850 gram snusmjöl, soda och smakessenser. Varan hade före försäljning genomgått en värmebehandling för att steriliseras. Varan var i det skick den såldes så torr att den inte var bak- eller formbar, den saknade flera av de ingredienser som finns i snus och den hade heller inte genomgått fermentering. Dessutom fanns endast en mindre mängd fritt nikotin i varan som innebär att brukaren inte kunde tillgodogöra sig nikotinet. För att frigöra nikotinet fordrades en fortsatt beredning av konsumenten bestående av att varan tillsattes soda som först blandats ut i vatten. Efter denna beredning var varan färdig att användas. Förutom vad som återgetts ovan gjorde KR följande bedömning.

”Den vara som bolaget säljer är utseendemässigt inte likt snus. Produkten är helt torr och är inte bakbar. Det är ostridigt mellan parterna att det vid försäljning återstår viss bearbetning av konsumenten för att varan skall få ett färdigt snus fulla egenskaper. En sådan egenskap som saknas är att produkten inte har tillräckligt med fritt nikotin vilket innebär att brukaren inte kommer att kunna tillgodogöra sig nikotinet. En annan ostridig uppgift är att varan före försäljning genomgått en värmebehandling enbart för att döda förekomsten av bakterier och att detta är påkallat för att varan skall kunna användas som snus.

Regeringsrätten har i RÅ 1996 not. 297 ansett att den behandling som en viss tobaksprodukt skulle genomgå hos konsument var av enkel beskaffenhet och inte kunde hänföras till beredning av industriell natur. Konsumenten köpte i det fallet tobakskakor bestående av sammanpressad sönderdelad tobak. I köpet ingick också en flaska flavourextrakt. Tobaken bereddes av konsumenten genom att tobakskakan tillsattes utspädd flavour-extrakt och sedan fick detta torka i 20 timmar. Därefter snittades tobaken i en speciell skärapparat som också ingick i köpet. Efter ytterligare fem timmars torktid var tobaken färdig att brukas. Med hänsyn härtill var tobaksprodukten enligt Regeringsrätten att anse som skattepliktig röktobak.

Den behandling som återstår för konsumenten att genomföra beträffande den i målen aktuella produkten får i jämförelse med Regeringsrättens avgörande också anses vara av enkel beskaffenhet. Med hänsyn till detta, den särskilda behandling som sker före leverans, syftet med produkten och att varan trots den torra konsistensen ändå innehåller den för snuset väsentliga ingrediensen tobak i tillräcklig mängd, finner kammarrätten vid en sammantagen bedömning att den försålda varan måste anses ha snusets huvudsakliga karaktär. Att snuset vid leverans inte innehåller den halt av fritt nikotin som krävs för att det till fullo skall kunna tillgodogöras brukaren är inte en i sammanhanget tillräcklig omständighet för att ändra på denna bedömning. Varan är därför en tobaksvara som är hänförlig till snus enligt KN-nr 2403 99 10 och med det följer för bolaget skyldighet att betala tobaksskatt.”

RR meddelade inte prövningstillstånd.

I mål nr 1519-05 och 1520-05 var förutsättningarna sådana att ett bolag hade tillverkat och sålt en vara som bestod av en blandning av råtobak som såsats och värmebehandlats. Råtobaken hade innan försäljningen malts och skiktats. Vid såsningen tillsattes salt, fuktighetsbevarande ämnen, en viss mindre mängd soda (pH-höjande medel) och vatten. Värmebehandlingen genomfördes enbart i bakteriedödande syfte. Den vara som konsumenten köpte levererades i hinkar om två kilo tillsammans med bipackad soda och eventuella smakessenser. Varan var i det skick den såldes fuktad och bakbar och kunde inte ge upphov till fräskador i munnen. Enligt bolaget kunde varan dock inte användas som snus eftersom nikotinet i varan inte kunde tillgodogöras brukaren. För detta fordrades att varan tillsattes soda som först blandats med vatten. Efter tillredningen skulle blandningen vila i rumstemperatur i två dygn. Därefter var varan färdig att användas. Förutom vad som återgetts ovan gjorde KR följande bedömning.

”Den vara som bolaget säljer ser utseendemässigt ut som snus. Det är ostridigt mellan parterna att vid försäljning återstår viss bearbetning av konsumenten för att varan skall få ett färdigt snus fulla egenskaper. En sådan egenskap som saknas är att produkten inte har tillräckligt med fritt nikotin för att brukaren skall få någon riktig ‘effekt’ av snuset. En annan ostridig uppgift är att varan före försäljning genomgått en värme-

behandling som uteslutande sker i bakteriedödande syfte. Varan har således före leverans till kunden genomgått viss behandling för att senare kunna användas som snus.

Regeringsrätten har i RÅ 1996 not. 297 ansett att den behandling som en viss tobaksprodukt skulle genomgå hos konsument var av enkel beskaffenhet och inte kunde hänföras till beredning av industriell natur. Konsumenten köpte i det fallet tobakskakor bestående av sammanpressad sönderdelad tobak. I köpet ingick också en flaska flavourextrakt. Tobaken bereddes av konsumenten genom att tobakskakan tillsattes utspädd flavour-extrakt och sedan fick detta torka i 20 timmar. Därefter snittades tobaken i en speciell skärapparat som också ingick i köpet. Efter ytterligare fem timmars torktid var tobaken färdig att brukas. Med hänsyn härtill var tobaksprodukten enligt Regeringsrätten att anse som skattepliktig røktobak.

Den behandling som återstår för konsumenten att genomföra beträffande den i målen aktuella produkten får i jämförelse med Regeringsrättens avgörande också anses vara av enkel beskaffenhet. Med hänsyn till detta, den särskilda behandling som sker före leverans, syftet med produkten och att varan konsistensmässigt ser ut som ett snus, är bak- och formbart och innehåller den för snuset väsentliga ingrediensen tobak i tillräcklig mängd finner kammarrätten sammantaget att den försålda varan måste anses ha snusets huvudsakliga karaktär. Att snuset vid leverans inte innehåller den halt av fritt nikotin som krävs för att det till fullo skall kunna tillgodogöras brukaren är inte en i sammanhanget tillräcklig omständighet för att ändra på denna bedömning. Varan är därför en tobaksvara som är hänförlig till snus enligt KN-nr 2403 99 10 och med det följer för bolaget skyldighet att betala tobaksskatt.”

RR meddelade inte prövningstillstånd.

4.2.6 Tuggtobak

Skatt ska betalas för tuggtobak som hänförs till KN-nr 2403. Skatten tas ut i förhållande till vikten på tuggtobaken (se avsnitt 4.2.7.4).

4.2.7 Skattesatser

4.2.7.1 Allmänt

Skatt tas ut enligt den skattesats som gäller vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, se avsnitt 4.9.

Nedanstående skattesatser är angivna i 2, 8 och 35 §§ LTS och avser de skattesatser som gäller den 1 januari 2010.

Tekniken för att räkna ut skatten skiljer sig något åt mellan de olika kategorierna av skattepliktiga tobaksvaror.

Skattesatserna för tobaksvaror bestäms självständigt av varje EG-land, dock ställer EG-reglerna, vad avser cigaretter, cigarrer, cigariller och röktobak, krav på minimiskattesatser och dessutom krav på att det inom respektive kategori tillämpas samma skattesats för alla produkter, se direktiv 92/79/EEG och direktiv 92/80/EEG.

För cigaretter ställer EG-reglerna även krav på att skatten ska bestå av två delar, en styckeskatt och en värderelaterad skatt. Den totala punktskatten på cigaretter ska uppgå till viss nivå av maximalt detaljhandelspris (prop. 1994/95:56 s. 78–79). EG-reglerna ger också möjlighet för medlemsländerna att ta ut en minimiskattesats på cigaretter som säljs till ett lägre pris än detaljhandelspriset på cigaretter i den mest efterfrågade pris-kategorin. Sverige har utnyttjat denna möjlighet och infört en minimiskattesats för cigaretter.

4.2.7.2 Cigaretter

Huvudregel

Som huvudregel gäller enligt 2 § LTS att skatt på cigaretter tas ut med 31 öre per styck och 39,2 % av detaljhandelspriset.

Med *detaljhandelspris* avses, enligt 3 § LTS, varje cigarettproduktens högsta tillåtna detaljhandelspris, inklusive tobaksskatt och annan statlig skatt eller avgift. Detaljhandelspriset fastställs av tillverkaren eller hans representant eller i fråga om cigaretter som importeras från tredje land av importören.

Om detaljhandelspris inte har fastställts får beskattningsmyndigheten uppskatta priset efter vad som kan anses skäligt.

I KR:s i Sundsvall dom den 7 januari 2008 (mål nr 364-07, 365-07) hade ett bolag som är godkänt som upplagshavare samförpackat två cigarettpaket av samma märke så att konsumentförpackningen bestod av två paket. Det ena cigarett-paketet hade märkts med märkets normalpris enligt prislistan och det andra paketet hade märkts med ett kraftigt reducerat

pris. KR fann på grundval av direktivet, den svenska lagtexten och förarbetena att avsikten är att en representant för tillverkaren av en viss produkt ska fastställa ett detaljhandelspris för marknaden i Sverige. Enligt KR kan bolaget således inte fastställa två olika detaljhandelspriser för samma produkt.

I KR:s i Sundsvall dom den 25 april 2007 (mål nr 3392–3394-06) hade ett bolag som är godkänt som upplagshavare delat ut cigaretter gratis. För dessa cigaretter hade bolaget endast redovisat tobaksskatt med den del av tobaksskatten som utgörs av en styckeskatt. Bolaget ansåg att genom att bestämma att cigaretterna skulle delas ut gratis hade de i praktiken åsatt cigaretterna ett detaljhandelspris om noll kronor. KR gjorde följande bedömning.

”Enligt 2 § LTS skall tobaksskatt tas ut med 20 öre per cigarett och 39,2 % av detaljhandelspriset. Detaljhandelspriset utgör enligt 3 § första stycket LTS det högsta tillåtna försäljningspriset för cigarettprodukterna inklusive tobaksskatt och annan statlig skatt eller avgift. Det innebär att detaljhandelspriset inte kan sättas till noll kronor. Av detta följer att bolagets förstahandsyrkande inte kan bifallas.

När tillverkaren, dennes representant eller importören inte har fastställt något detaljhandelspris får enligt 3 § tredje stycket LTS Skatteverket uppskatta ett pris efter vad som kan anses skäligt. Eftersom det av bolaget angivna detaljhandelspriset inte är möjligt så har enligt kammarrätten cigaretterna inte haft något fastställt detaljhandelspris. Skatteverket har således haft fog för att uppskatta ett skäligt pris. Frågan blir härefter om det av Skatteverket uppskattade priset är skäligt.

Skatteverket har förordat att cigaretterna åsätts ett pris som är jämförbart med liknande cigarettmärkens pris och som ligger på eller strax under de priser som produkterna senare kom att säljas för. Bolaget har hävdatt att det är orimligt att basera priset på en senare försäljning av cigaretter av samma märke och för sin del yrkat att priset skall sättas till 6,58 kronor som motsvarar det lägsta pris ett cigarettpaket teoretiskt kan ha exklusive mervärdesskatt. Anledning till att mervärdesskatten inte skall ingå beror enligt bolaget på att cigaretterna aldrig omsatts på det sätt som avses i ML.

Av förarbetena till LTS (prop. 1994/95:56 s. 81) framgår att det uppskattade priset skall vara ett uppskattat detaljhandelspris. Detta pris skall som angetts tidigare inkludera skatter och avgifter. Syftet med detaljhandelspriset är att få fram en faktor som avspeglar cigaretternas värde och som i sin tur ligger till grund för beräkningen av den proportionella delen av punktskatten. Av den anledningen bör även mervärdesskatten ingå i det uppskattade detaljhandelspriset. Mot bakgrund av det anförda och att Skatteverkets uppskattade detaljhandelspris inte kan anses som oskäligt skall tobaksskatt utgå på det sätt som Skatteverket beslutat. Bolagets andrahandsyrkande skall följaktligen avslås.”

Kompletterande bestämmelse

Som komplement till huvudregeln gäller enligt 2 § LTS att skatt på cigaretter lägst ska tas ut med ett visst fastställt belopp per cigarett, vilket i praktiken innebär en minimipunktskatt för cigaretter.

Senast den 30 november varje år fastställer regeringen vilket belopp som ska gälla som minimipunktskatt för nästkommande år.

För år 2010 är detta belopp fastställt till 1,29 kronor per cigarett, vilket meddelats i förordning (2009:1491) om fastställande av minimipunktskatt på cigaretter för år 2010.

Gemensamma bestämmelser

Enligt 2 § andra stycket LTS ska cigaretter med en längd, exklusive filter eller munstycke, som överstiger 9 cm men inte 18 cm anses som två cigaretter. Överstiger längden 18 cm men inte 27 cm anses den som tre cigaretter osv. Om längden är t.ex. 17 cm ska således dubbel styckeskatt tas ut, värdeskatte- delens procentsats ska däremot inte fördubblas.

Cigaretter får enligt 3 § LTS inte säljas till högre pris än detaljhandelspriset. Cigaretter får enligt 4 § LTS inte heller tillhandahållas för försäljning annat än i originalförpackning försedd med särskild märkning med uppgift om detaljhandelspriset. Enligt 2 § RSFS 1996:10 ska priset tryckas direkt på förpackningen eller anges med prisetikett på förpackningen innanför det genomskinliga omslaget, så att det är väl synligt för konsumenten före köp. Priset ska vidare anges klart och tydligt med lätt läsbara siffror.

4.2.7.3 Cigarrer, cigariller och röktobak

Skatt på cigarrer och cigariller tas, enligt 8 § LTS, ut med 1,12 kr per styck och för röktobak med 1 560 kr per kg.

4.2.7.4 Snus och tuggtobak

Skatt på snus tas, enligt 35 § LTS, ut med 336 kr per kg och på tuggtobak med 402 kr per kg.

4.3 Uppskovsförfarandet

I 8 a § LTS definieras följande grundläggande begrepp som har relevans för beskattningen av skattepliktiga harmoniserade tobaksvaror

- uppskovsförfarandet
- släpps för konsumtion
- beskattade tobaksvaror.

Uppskovs- förfarandet

Med uppskovsförfarande avses, enligt 8 a § LTS, att skattskyldighetens inträde skjuts upp vid tillverkning, bearbetning, förvaring eller flyttning av skattepliktiga varor inom EG.

Av prop. 2009/10:40, s. 158 framgår att definitionen, som är hämtad från artikel 4.7 i direktiv 2008/118/EG, anger ramen för ett EG-system med uppskjuten skattskyldighet vid hantering av skattepliktiga varor. Uppskovsförfarandet innebär att skattepliktiga varor kan tillverkas, bearbetas, förvaras och flyttas mellan medlemsstaterna inom ramen för ett system med skatteupplag, utan att detta medför några beskattningskonsekvenser, prop. 2009/10:40 s. 121 f.

Vidare framgår av prop. 2009/10:40 s. 158 att uppskovsförfarandet innebär att varor kan tillverkas, bearbetas, innehas och flyttas utan att skattskyldighet inträder. Först när en vara lämnar uppskovsförfarandet inträder beskattningskonsekvenser. Denna händelse kallas i punktskattedirektivet för att varan ”släpps för konsumtion”. Att en vara släpps för konsumtion är således av grundläggande betydelse för när, och i vilket land, beskattning ska ske.

Släpps för konsumtion

Att varor släpps för konsumtion definieras enligt 8 a § LTS som att tobaksvarorna

1. avviker från ett uppskovsförfarande,
2. innehas utanför ramen för ett uppskovsförfarande,
3. tillverkas utanför ramen för ett uppskovsförfarande, eller
4. importerar utan att omedelbart efter importen hänförs till ett uppskovsförfarande.

Definitionen av ”släpps för konsumtion” grundar sig på artikel 7.2 i direktiv 2008/118/EG.

En vara har släppts för konsumtion även om avvikelsen, innehavet, tillverkningen eller importen skett på ett otillåtet sätt, se prop. 2009/10:40, s. 158. Exempelvis innebär en stöld från skatteupplaget att de stulna varorna släppts för konsumtion.

Beskattade varor

Med beskattade tobaksvaror avses enligt 8 a § LTS tobaksvaror som släppts för konsumtion i ett EG-land och för vilka skattskyldighet för punktskatt därigenom inträtt i det landet.

Varor som släppts för konsumtion i ett EG-land och därefter förs in till Sverige är således att betrakta som beskattade varor. Av prop. 2009/10:40, s. 158 framgår att det saknar betydelse om punktskatt faktiskt tagits ut. Att beskattning inte rent faktiskt skett påverkar således inte det faktum att varan släppts för konsumtion och att skattskyldighet inträtt.

Flyttning under uppskovsförfarande

I 8 b § LTS anges mellan vilka destinationer tobaksvaror får flyttas för att det ska vara fråga om en flyttning under ett uppskovsförfarande. Bestämmelserna grundar sig på artikel 17 i direktiv 2008/118/EG. Av 8 b § första stycket LTS framgår att skattepliktiga tobaksvaror får flyttas under uppskovsförfarande från ett skatteupplag till

- a) ett annat skatteupplag,
- b) en registrerad varumottagare eller tillfälligt registrerad varumottagare i ett annat EG-land,
- c) en plats där de skattepliktiga varorna lämnar EG, eller
- d) antingen
 - en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land, en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat, eller
 - en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, en medlemsstats ombud vid en sådan organisation eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation.

Från ett skatteupplag får skattepliktiga varor även flyttas under uppskov till en s.k. direkt leveransplats, se nedan.

Skattepliktiga varor får också flyttas från platsen för import till någon av ovanstående platser om varorna avsänds av en registrerad avsändare.

Av prop. 2009/10:40, s. 159 framgår att med platsen för import avses den plats där varorna befinner sig när de övergår till fri omsättning enligt artikel 79 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92.

Vad gäller flyttning av varor till diplomater m.fl. och till internationella organisationer med säte i andra EG-länder så krävs för att flyttningen ska omfattas av uppskovsförfarandet att frihet från tobaksskatt gäller även i det andra EG-landet, 8 b § andra stycket LTS. Före den 1 april 2010 uppnåddes skattefrihet för dessa flyttningar genom bestämmelser om skatteavdrag (tidigare lydelse av 32 § LTS).

Direkt leveransplats

Enligt 8 b § tredje stycket LTS kan varor flyttas under uppskovsförfarande från ett skatteupplag eller platsen för import till en s.k. direkt leveransplats, om denna plats har anmälts i förväg av den mottagande upplagshavaren eller den registrerade varumottagaren. Med direkt leveransplats avses en annan plats än den plats som avses i 8 b § första stycket 1 a eller b LTS. Bestämmelserna om direkt leveransplats grundar sig på artikel 17.2 i direktiv 2008/118/EG.

En direkt leveransplats är en av mottagaren angiven annan plats än mottagarens ”normala” mottagningsplats, se prop. 2009/2010:40, s. 159.

Den eller de platser mottagaren önskar använda som direkt leveransplats ska i förväg anmälas till den behöriga myndigheten. För svenska godkända upplagshavare och registrerade varumottagare innebär det att anmälan ska göras till Skatteverket. Platsen ska anmälas till Skatteverket innan den första flyttningen dit sker. Platsen behöver sedan inte anmälas av mottagaren i särskild ordning till Skatteverket inför varje enskild flyttning. En anmälan kan således göras i samband med ansökan om godkännande att verka som upplagshavare eller registrerad varumottagare, eller vid ett senare tillfälle. Noteras bör dock att uppgifter om leveransplats alltid måste anges i det elektroniska administrativa dokumentet som ska upprättas av avsändaren i samband med att en flyttning påbörjas. Se prop. 2009/10:40 s. 159 f.

Observera att det är fråga om en anmälan och inte en ansökan, vilket således innebär att det inte är aktuellt att meddela ett beslut om godkännande av den direkta leveransplatsen.

Vid flyttning av varor till en direkt leveransplats inträder skattskyldighet för varorna när de tas emot. Detta gäller även

när varorna tas emot på en sådan plats av en mottagare som är godkänd upplagshavare, se prop. 2009/10:40 s. 160.

Tillfälligt registrerade varumottagare omfattas inte av bestämmelserna om direkt leveransplats, och kan således inte använda sig av förfarandet med direkt leveransplats, se prop. 2009/10:40 s. 160.

Ytterligare förutsättningar för att en flyttning ska ske under skatteuppskov

I 8 c § LTS anges ytterligare krav, utöver de krav som följer av 8 b § LTS, för att en flyttning ska omfattas av ett uppskovsförfarande. Enligt 8 c § första stycket LTS krävs att de varor som flyttas omfattas av

1. sådant elektroniskt administrativt dokument som avses i 22 b § LTS (s.k. e-AD som upprättas i EMCS) eller av sådant ersättningsdokument som avses i 23 a § LTS (det ersättningsdokument som ska användas då EMCS-systemet inte är tillgängligt), och
2. sådan säkerhet för skatten som avses i 11 § första och andra styckena LTS (s.k. transportsäkerhet för upplagshavare) eller 15 § LTS (s.k. transportsäkerhet för registrerad avsändare).

Av 8 c § andra stycket LTS framgår att kravet enligt första stycket 1 inte gäller flyttningar som sker enbart på svenskt territorium och där slutdestinationen är belägen på svenskt territorium. Observera dock att kravet på s.k. transportsäkerhet omfattar samtliga flyttningar, dvs. även flyttningar inom Sverige.

Kravet på dokument enligt punkten 1 grundar sig på artikel 21.1 i direktiv 2008/118/EG och har i prop. 2009/10:40 s. 160 kommenterats enligt följande.

”Bestämmelsen innebär i praktiken att avsändaren (upplagshavaren eller den registrerade avsändaren) inför avsändandet av varor ska upprätta ett elektroniskt administrativt dokument i EMCS. Avsändaren ansvarar för att uppgifterna om mottagaren fylls i korrekt. Genom att avsändaren ska ange mottagarens punkt-skattenummer i det elektroniska administrativa dokumentet, och då EMCS utifrån detta nummer genererar adressen till mottagaren, säkerställs detta i princip med hjälp av EMCS. Avser avsändaren att sända varorna till en annan destination än den som generas via EMCS, är det viktigt att avsändaren kontrollerar att detta verkligen är ett skatteupplag eller en annan destination som godkänns inom uppskavsordningen. Detta för att avsän-

daren ska vara säker på att varorna flyttas inom uppskovsförfarandet. Sänds varorna utanför uppskovsförfarandet har de i och med avsändandet släppts för konsumtion. Skattskyldighet inträder då för avsändaren. Å andra sidan bör inte obetydliga fel i dokumentet eller uppenbara felskrivningar innebära att dokumentet ska frånkännas giltighet. Bedömningen av om bristerna i dokumentet är sådana att varorna ska anses ha lämnat uppskovsförfarandet, får göras i varje enskilt fall.”

Övergångsperiod

Observera att under en övergångsperiod kan, i stället för vad som anges i 8 c § första stycket 1 LTS, varor flyttas under ett uppskovsförfarande om de åtföljs av ett ledsagardokument i pappersform, se avsnitt 4.11.4.

Avlutande av uppskovsförflyttning

En flyttning under uppskovsförfarande avslutas, enligt 8 d § LTS, när varorna tagits emot på en sådan destination som avses i 8 b § LTS. Vid export avslutas flyttningen när varorna lämnat EG.

Den mottagningsrapport respektive exportrapport som ska lämnas i EMCS utgör bevis för att flyttningen avslutats, se prop. 2009/10:40 s. 161.

Gäller alla flyttningar på svenskt territorium

Bestämmelserna om flyttning under uppskovsförfarande omfattar, enligt 8 e § LTS, även flyttningar som inte påbörjats i Sverige, dvs. flyttningar till eller via Sverige, när varorna befinner sig på svenskt territorium.

4.4 Skattskyldighet m.m.

4.4.1 Allmänt

Följande personer är skattskyldiga för tobaksskatt för de harmoniserade punktskattepliktiga varorna (cigaretter, cigarrer, cigariller och röktobak), vilket framgår av 9, 9 c, 27 och 28 §§ LTS:

- den som i egenskap av godkänd upplagshavare hanterar tobaksvaror enligt uppskovsförfarandet (9 § första stycket 1 LTS), se avsnitt 4.4.2,
- den som har godkänts som varumottagare (9 § första stycket 2 LTS), se avsnitt 4.4.3,
- den som har godkänts som registrerad avsändare (9 § första stycket 3 LTS), se avsnitt 4.4.4,

- den som säljer skattepliktiga varor till Sverige genom distansförsäljning (9 § första stycket 4 LTS), se avsnitt 4.4.5,
- den som tar emot skattepliktiga varor genom distansförsäljning, om säljaren inte ställt säkerhet för skatten i Sverige (9 § första stycket 5 LTS), se avsnitt 4.4.5,
- den som för in eller tar emot beskattade tobaksvaror från ett annat EG-land till Sverige på annat sätt än genom distansförsäljning (9 § första stycket 6 LTS) såvida inte annat följer av 9 § tredje stycket eller 9 a § LTS, se avsnitt 4.4.6.1,
- den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag (9 § första stycket 7 LTS), se avsnitt 4.4.6.2,
- den som använder varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten (9 § första stycket 8 LTS), såvida inte annat följer av 9 b § LTS, se avsnitt 4.4.6.3,
- den som, i annat fall än som avses i 1–8, innehar skattepliktiga tobaksvaror utanför ett uppskovsförfarande utan att skatten för varorna har redovisats här (9 § första stycket 9 LTS), såvida inte annat följer av 9 § tredje stycket eller 9 a § LTS, se avsnitt 4.4.6.4,
- den som importerar varor från tredje land (9 c och 19 §§ LTS), se avsnitt 4.4.6.5,
- den som ställt säkerhet för varor som flyttas under ett uppskovsförfarande och inte når angiven destination på grund av en oegentlighet eller av annan person som medverkat i den otillåtna avvikelsen från uppskovsförfarandet och som varit medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att avvikelsen var otillåten (27 § LTS), se avsnitt 4.4.6.6, och
- den som ställt säkerhet för beskattade varor som flyttas till eller via Sverige som inte når angiven mottagare under vissa förutsättningar eller av varje annan person som medverkat i oegentligheten (28 § LTS), se avsnitt 4.4.6.7.

Observera att särskilda bestämmelser gäller avseende skattskyldighet m.m. för snus och tuggtobak, se avsnitt 4.20.

I avsnitten nedan beskrivs närmare de olika aktörer som är skattskyldiga för tobaksskatt för de harmoniserade punkt-skattepliktiga tobaksvarorna.

4.4.2 Upplagshavare

Den som, i egenskap av godkänd upplagshavare, hanterar tobaksvaror enligt uppskovsförfarande är skattskyldig enligt 9 § första stycket 1 LTS. Punkt 1 är formulerad så att det tydligt ska framgå att den som godkänts som upplagshavare är skattskyldig enligt de bestämmelser som gäller för uppskovsförfarandet enbart när denne agerar i egenskap av upplagshavare inom systemet för skatteuppskov (prop. 2009/10:40, s. 162). I prop. 2009/10:40 uttalas följande på s. 162:

”Om den som godkänts som upplagshavare hanterar varor vid sidan av ett uppskovsförfarande är denne skattskyldig enligt andra bestämmelser. Som exempel kan nämnas det fall där den som godkänts som upplagshavare för in beskattade varor till Sverige. Eftersom beskattade varor inte omfattas av uppskovsförfarandet, för upplagshavaren inte in sådana varor i egenskap av upplagshavare. Han eller hon är då inte skattskyldig för varorna enligt punkt 1 utan enligt punkt 6. Det innebär att dessa varor inte ska tas med i den skatteredovisning upplagshavaren regelbundet lämnar i sin punktskatte-deklaration. I stället ska skatten redovisas i en särskild deklaration när varorna förs in.”

I artikel 4.1 i direktiv 2008/118/EG definieras godkänd upplagshavare som en fysisk eller juridisk person som av en medlemsstats behöriga myndighet fått tillstånd att i sin affärsverksamhet tillverka, bearbeta, förvara, ta emot eller avsända punktskattepliktiga varor, enligt ett uppskovsförfarande i ett skatteupplag (se prop. 2009/10:40, s. 131). Uppskovsförfarandet beskrivs närmare i avsnitt 4.3.

Uppskovsförfarandet innebär bl.a. följande. Den som i Sverige har godkänts som upplagshavare har rätt att under skatteuppskov ta emot skattepliktiga tobaksvaror i ett skatteupplag, se avsnitt 4.4.2.2. Vidare har upplagshavaren rätt att från ett skatteupplag avsända skattepliktiga tobaksvaror under uppskovsförfarande till ett skatteupplag i Sverige eller i ett annat EG-land, samt till registrerade eller tillfälligt registrerade varumottagare i ett annat EG-land. Däremot kan en i Sverige godkänd upplagshavare inte avsända skattepliktiga tobaksvaror

**Registrerad
avsändare**

under uppskovsförfarande till svenska registrerade eller tillfälligt registrerade varumottagare, se avsnitt 4.4.3.

Den som godkänns som upplagshavare ska samtidigt godkännas som registrerad avsändare, se avsnitt 4.4.4. Notera dock att en verksamhet som enbart omfattar att varor flyttas från en importplats inte ensam kan ligga till grund för ett godkännande som upplagshavare, se prop. 2009/10:40 s. 165.

I prop. 2009/10:40 uttalas på s. 127 att den som från en importplats avser att flytta andra slag av varor än de som omfattas av godkännandet som upplagshavare behöver ansöka om godkännande som registrerad avsändare för dessa varuslag. Av detta följer att det automatiska godkännandet som registrerad avsändare som ska ges till den som är upplagshavare endast omfattar de varuslag som omfattas av godkännandet som upplagshavare.

4.4.2.1 Förutsättningar för godkännande

Förutsättningarna för godkännande framgår av 10 § LTS vilken grundar sig på artiklarna 15 och 16 i direktiv 2008/118/EG. Ett godkännande som upplagshavare förutsätter dels att sökanden bedriver eller avser att bedriva verksamhet av viss art, dels att sökanden är lämplig som upplagshavare med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt och att han disponerar över ett utrymme beläget i Sverige som kan godkännas som skatteupplag. Upplagshavares hantering av skattepliktiga tobaksvaror ska, för att omfattas av ett uppskovsförfarande, äga rum i ett godkänt skatteupplag.

Frågor om godkännande av upplagshavare och av skatteupplag prövas av Skatteverket efter särskild ansökan på blankett SKV 5373 och blankett SKV 5384 (6 och 11 §§ FTS). Om Skatteverket finner den sökande lämplig att godkännas som upplagshavare meddelar Skatteverket den sökande detta genom beslut. Av beslutet framgår från och med vilket datum som godkännandet gäller. Av beslutet ska också, enligt 8 § FTS, framgå vilket eller vilka varuslag enligt de koder som anges i bilaga II i kommissionens förordning (EG) 684/2009 som godkännandet omfattar.

**Verksamhetens
art**

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

1. tillverka, bearbeta eller i större omfattning lagra skattepliktiga varor,

2. för yrkesmässig försäljning till näringsidkare ta emot skattepliktiga varor som flyttats enligt uppskovsförfarande,
3. för försäljning till näringsidkare inom EG importera skattepliktiga varor från tredje land, eller
4. bedriva verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker.

Vad som avses med ”yrkesmässigt” framgår inte av bestämmelsen. Av definitionen av upplagshavare i prop. 1994/95:56 s. 85 framgår dock att verksamheten ska vara ett led i personens ”näringsutövning”.

För godkännande enligt *punkten 2* ska det vara fråga om mottagande av varor för försäljning till näringsidkare. Detaljhandlare m.fl. som säljer direkt till konsument kan således inte bli godkänd som upplagshavare, såvida inte det rör sig om en detaljhandlare som bedriver lagerhållning i sådan skala att *punkten 1* kan bli tillämplig. En detaljhandlare kan däremot ha ställning som registrerad eller tillfälligt registrerad varumottagare och ta emot varor under skatteuppskov från upplagshavare eller registrerade avsändare i andra EG-länder (se avsnitt 4.4.3).

För godkännande enligt *punkten 3* ska det vara fråga om att importera varor för försäljning till näringsidkare inom EG, vilket innebär att den som endast avser att importera varor för försäljning till tredje land (export) inte kan bli godkänd som upplagshavare, se prop. 2000/01:118 s. 118.

För godkännande enligt *punkten 4* gäller följande. Med exportbutik förstås sådana butiker som inrättas på flygplatser där flygpassagerare som reser till en plats utanför EG:s skatteområde har möjlighet att köpa vissa kvantiteter obeskattade varor. Regeringen beviljar flygplatshållare särskilt tillstånd att inrätta exportbutik på flygplats. Flygplatshållare som givits sådant tillstånd kan antingen själv bedriva verksamheten i den så kallade exportbutiken eller avtala med någon annan att bedriva verksamheten. Den som avser att bedriva verksamheten kan ansöka om att bli godkänd upplagshavare enligt *punkten 4*. Utan sådant godkännande får han inte sälja tobaksvaror i exportbutiken. Exportbutiken ska i sådant fall vara ett godkänt skatteupplag, se 1 § lagen (1999:445) om exportbutiker.

Lämplighet

Av prop. 1994/95:56, s. 86 framgår att sökandens ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt ska vara sådana att

sökanden kan anförtros ställning som upplagshavare med rätt att lagra skattepliktiga varor under suspension av skatten. Vidare framgår att vid bestämmande av de krav som ska ställas för godkännande måste också beaktas att upplagshavaren kan verka inom ett sammanhängande EG-system med rätt att skattefritt sända och ta emot vara till respektive från andra EG-länder. Om en godkänd upplagshavare inte längre uppfyller kraven på lämplighet ska godkännandet återkallas (se avsnitt 4.4.2.4).

KR i Sundsvall har i ett antal avgöranden prövat frågan om upplagshavares lämplighet. Avgörandena avser både återkallelse av godkännande som upplagshavare samt ansökan om godkännande som upplagshavare. Domarna avser lämplighetsprövning enligt LAS men har betydelse även för tillämpningen av LTS. Några av de refererade domarna avser varumottagare.

KR i Sundsvall fann i dom den 27 september 2000 (mål nr 3511-1999) att vad som förekommit i målet inte föranledde KR att göra en annan bedömning än LR. LR uttalade att en förutsättning för godkännande som upplagshavare får anses vara att en upplagshavare har en ekonomisk reserv. Av handlingarna i målet framgår att de ekonomiska reserver som krävs saknas. Med hänsyn härtill fann LR att de ekonomiska förhållandena inte är tillräckligt goda för att bolaget skulle kunna godkännas som upplagshavare. RR meddelade inte prövningstillstånd.

I KR:s i Sundsvall dom den 14 november 2001 (mål nr 51-2000) hade ett bolag under en längre tidsperiod underlåtit att fullgöra sina åligganden gentemot staten, framförallt avseende inbetalning av alkoholskatt samt andra skatter och avgifter. KR fann att grund att återkalla godkännandet fanns och uttalade att ett godkännande som upplagshavare förutsätter att sökandens ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är sådana att han kan anförtros ställning som upplagshavare med rätt att lagra skattepliktiga varor under suspension av skatten. RR meddelade inte prövningstillstånd.

I KR:s i Sundsvall dom den 18 december 2001 (mål nr 3676-1999) prövades frågan om registrering som varumottagare enligt LAS. Bolaget hade vid tre tillfällen fört in öl utan att rätt redovisa och betala den skatt som belöper på leveranserna. KR delade LR:s bedömning att bolaget med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt inte var lämpligt att registreras som varumottagare.

I KR:s i Sundsvall dom den 21 december 2001 (mål nr 790-2001) hade RSV avslagit ett bolags ansökan om godkännande som upplagshavare enligt LAS. KR gjorde bedömningen att sökanden inte förmått förebringa en sådan utredning, i form av t.ex. budgetfinansiering – och andra ekonomiska kalkyler rörande sin verksamhet, som i tillräcklig grad ansågs visa att förutsättningar fanns för att sökanden kunde anförtros uppgiften att hantera skattepliktiga alkoholvaror under suspension.

I KR:s i Sundsvall dom den 22 november 2002 (mål nr 84-2002) konstaterades att även om det inte finns en uttrycklig bestämmelse i LAS så kan KR inte finna annat än att i de fall sökanden är en juridisk person ska lämplighetskravet även omfatta den eller de fysiska personer som har bestämmande inflytande i bolaget. Den person som var bolagets VD och tillika styrelseledamot hade gjort sig skyldig till försvårande av skattekontroll. KR ansåg att det brott som personen hade gjort sig skyldig till var av sådan art att det – mot bakgrund av angivna lämplighetskrav – bör förflyta relativt lång tid innan denne kan anförtros det ansvar som åvilar innehavare av skatteupplag.

I KR:s i Sundsvall dom den 3 januari 2003 (mål nr 2163-2002) hade ett bolag under redovisningsperioderna januari 2000–januari 2002 betalat alkoholskatten för sent vid 23 av 25 tillfällen. KR fann bolagets regelmässiga betalningsförsummelser och brister i att deklarerera alkoholskatten i rätt tid så allvarliga att de utgjorde grund för återkallelse.

KR i Sundsvall uttalade i dom den 19 september 2003 (mål nr 1766-03) att det ligger i sakens natur att misskötsamhet med deklARATIONER och med inbetalning av skatten utgör ett mycket starkt skäl för återkallelse såvida det inte är fråga om en enstaka förseelse. Bolaget hade, trots att RSV redan 2001 övervägde att återkalla godkännandet, vid upprepade tillfällen därefter inte förmått att i rätt tid ge in deklARATIONER och betala skatt. Dessutom har bolaget restförts vid två tillfällen för skatt som inte betalats i rätt tid. KR fann att sammantaget kan vid sådana förhållanden återkallelse av bolagets godkännande som upplagshavare inte underlåtas oavsett vad bolaget anfört om följderna av en sådan återkallelse.

I KR:s i Sundsvall dom den 1 november 2004 (mål nr 3351-03) hade ett bolag vid 13 tillfällen under åren 2000, 2001 och 2002, i strid mot gällande bestämmelser i AL, sålt alkoholvaror till kunder som saknat serveringstillstånd och vid fyra tillfällen

sålt alkoholvaror till privatpersoner. Bolaget hade dessutom sålt 851 stycken flaskor sprit (etylalkohol) trots att bolagets godkännande inte omfattade varukategorin etylalkohol. Bolaget hade även under denna tidsperiod så allvarliga brister i sin bokföring att denna inte kunnat tjäna som ledning för bedömning av den skattepliktiga verksamheten. KR uttalade att då bolaget har agerat i strid mot bestämmelserna i AL och även hanterat alkoholdrycker som inte omfattats av godkännandet som upplagshavare, föreligger sådana skäl som motiverar att bolagets godkännande som upplagshavare återkallas. KR uttalade vidare att det ligger i sakens natur att misskötsamhet med bl.a. bokföring och deklARATIONER utgör ett mycket starkt skäl för återkallelse av godkännandet, såvida det inte är fråga om en enstaka förseelse. Vid angivna förhållanden skulle bolagets godkännande som upplagshavare återkallas.

I KR:s i Sundsvall dom den 25 januari 2006 (mål nr 2989-05) hade ett bolag som var registrerad varumottagare mottagit en mindre mängd alkoholvaror från utlandet vid tre tillfällen under år 2003 utan att redovisa alkoholskatt för varorna. Vidare hade bolaget endast redovisat alkoholskatt för en liten del av ett parti öl och vin som mottagits under år 2004. Bolaget hade även, i strid mot gällande bestämmelser i AL, överlämnat alkoholvaror till personer som saknat serveringstillstånd och som inte varit godkända som upplagshavare eller registrerade varumottagare. Härutöver hade bolaget även lagrat alkoholvaror hos en godkänd upplagshavare och redovisat alkoholskatt för varorna först när de förts ut från skatteupplaget. KR fann att skäl för annan bedömning än den LR gjort inte förelåg. LR uttalade att utgångspunkten i förevarande mål är att varumottagare måste ha kännedom om det regelverk som styr verksamheten. LR fann dock att den sagda utgångspunkten inte medför att all misskötsamhet automatiskt ska leda till att en registrering som varumottagare återkallas. LR uttalade vidare följande.

”Vad som i förevarande mål talar för ett återkallande är att bolaget begått upprepade fel. Även om varje enskild överträdelse inte i sig behöver leda till ett återkallande finner länsrätten, vid en samlad bedömning av samtliga framkomna uppgifter, att de av bolaget begångna felen tillsammans utgör ett hinder för att det fortsättningsvis kan vara registrerat som varumottagare.”

I KR:s i Sundsvall dom den 26 april 2007 (mål nr 2785-06) hade Skatteverket återkallat ett bolags godkännande som upp-

lagshavare. Vid tiden för återkallandet var bolaget ett helägt dotterbolag till AB Y. AB Y ägdes av syskonen MM och NN med 10 % vardera samt av modern YY och fadern XX med 40 % vardera. Till stöd för återkallelsebeslutet hade Skatteverket åberopat bl.a. en dom av Stockholms tingsrätt varigenom MM fällts till ansvar för bestickning gällande ett antal personer anställda vid Systembolagets butiker. MM hade fram till den 4 april 2005 varit ordinarie styrelseledamot och vice verkställande direktör i bolaget. Skatteverket åberopade vidare en stämningsansökan samt ett förundersökningsprotokoll om bestickningsbrott beträffande XX som under den tid som brottmålsutredningen avsåg varit bolagets verkställande direktör. Vidare hade Skatteverket hänvisat till en pågående utredning av ett dotterbolag till bolaget, rörande dess exportaffärer. Dotterbolaget ägdes av MM, NN och YY. Den skattefordran som kunde komma att påföras dotterbolaget till följd av exportaffären uppgick till 23 936 136 kronor. LR gjorde bedömningen att förutsättningar för bolaget att vara godkänt som upplagshavare inte längre fanns. När ärendet prövades av KR hade ägarförhållandena i bolaget ändrats. KR gjorde följande bedömning.

”Att XX och MM överlätit dels posterna som VD respektive vice VD i bolaget, dels 90 procent av aktierna i moderbolaget AB Y till YY, gift med XX, och NN, syster till MM, saknar betydelse i återkallelsefrågan, eftersom de i egenskap av närstående till bolagets nuvarande ledning ändå har goda möjligheter att alltjämt påverka vad som sker i bolaget. Till följd härav och med beaktande av de mycket graverande omständigheter som lagts till grund för Skatteverkets beslut saknas anledning till annan bedömning än den länsrätten gjort i frågan om återkallelse av godkännande för bolaget att vara upplagshavare.”

RR meddelade inte prövningstillstånd.

I KR:s i Sundsvall dom den 10 september 2007 (mål nr 397-07) hade Skatteverket återkallat NN:s registrering som varumottagare. NN hade sedan han registrerades som varumottagare fram till dess att återkallelsen skedde, dvs. under två och ett halvt år, endast lämnat s.k. nolldeklarationer. NN anförde att det inte var så lätt att komma in på en marknad som helt dominerades av en aktör. KR gjorde samma bedömning som LR. LR konstaterade att utredningen hade visat att NN inte bedrivit någon sådan verksamhet som är en förutsättning

för att registreras som varumottagare enligt 12 § första stycket LAS. Enligt LR:s bedömning var därmed Skatteverkets beslut att återkalla registreringen som varumottagare på denna grund riktigt. RR meddelade inte prövningstillstånd.

4.4.2.2 Skatteupplag

Bestämmelser om skatteupplag finns i 10 § andra stycket LTS och i Skatteverkets föreskrifter RSFS 1996:18. (Föreskrifterna är under omarbetning.) Frågan om godkännande av skatteupplag prövas av Skatteverket efter särskild ansökan på blankett SKV 5384 (6 och 11 §§ FTS). Om Skatteverket finner utrymmet lämpligt att godkännas som skatteupplag meddelar Skatteverket den sökande detta genom beslut. Av beslutet ska, enligt 8 § FTS, framgå vilket eller vilka varuslag enligt de koder som anges i bilaga II i kommissionens förordning (EG) 684/2009 som godkännandet omfattar.

Skatteupplag är ett utrymme där en godkänd upplagshavare har givits rätt att tillverka, bearbeta, lagra, ta emot och avsända skattepliktiga varor under skatteuppskov. För upplagshavare i Sverige kan endast utrymmen belägna i Sverige godkännas som skatteupplag (10 § andra stycket 2 LTS).

Upplagshavares hantering av skattepliktiga varor ska, för att omfattas av ett uppskovsförfarande, äga rum i ett godkänt skatteupplag. Av prop. 2009/10:40, s. 164, framgår att bestämmelsen i 10 § tredje stycket LTS om hantering av tobaksvaror på skatteupplag har formulerats så att det tydligt ska framgå att all hantering en upplagshavare gör av obeskattade tobaksvaror ska ske i ett godkänt skatteupplag för att hanteringen ska omfattas av ett uppskovsförfarande. Om en upplagshavare hanterar varor utanför ett skatteupplag gör han inte det i egenkap av upplagshavare och det kan därmed inte heller ske inom systemet för skatteuppskov utan aktören blir i dessa fall skattskyldig enligt andra bestämmelser (prop. 2009/10:40, s. 162).

Upplagshavaren bär skatteansvaret för samtliga varor i för honom godkänt skatteupplag, oavsett om han har äganderätt till dem eller inte, se prop. 2000/01:118 s. 65 ff. En godkänd upplagshavare kan ha ett eller flera godkända skatteupplag.

Enligt RSV:s föreskrifter (RSFS 1996:18) får godkännande av skatteupplag meddelas för visst utrymme, t.ex. tillverkningslokal, lagerlokal, byggnad eller anläggning. Godkännande kan även ges för en del av t.ex. en lagerlokal. Om flera upplagshavare använder samma lagerlokal ska varje upplagshavares

hantering av varor ske i avskilt utrymme. Varor får dock hanteras i samma utrymme utan att vara avskilda, om det vid varje tidpunkt kan kontrolleras vilka varor som tillhör respektive upplagshavare.

Vidare framgår att varor som hanteras på skatteupplag ska skyddas mot tillgrepp. I princip krävs godkänt lås och inbrottslarm, eller att upplagshavaren kan visa annat fullgott skydd. Skatteverket ska lämnas tillträde till utrymmet för att pröva eller kontrollera om förutsättningarna för godkännande är uppfyllda. Om särskilda skäl föreligger kan Skatteverket medge dispens från bestämmelserna i föreskrifterna om skatteupplag.

En upplagshavares tillverkning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor måste alltså ske i ett godkänt skatteupplag för att omfattas av ett uppskovsförfarande. Varorna kan också förflyttas under skatteuppskov mellan godkända skatteupplag.

Lagerbokföring och lager- inventering

En upplagshavare ska enligt 10 a § LTS för varje skatteupplag löpande bokföra affärshändelser och varurörelser som rör skattepliktiga tobaksvaror samt regelbundet inventera lagret av sådana varor. RSV har meddelat föreskrifter (RSFS 2003:45) om vad sådan lagerbokföring ska innehålla samt när lagerinventering ska ske.

4.4.2.3 Direkt leveransplats

En upplagshavare kan under vissa förutsättningar under skatteuppskov ta emot tobaksvaror från annat EG-land även på en annan plats, s.k. direkt leveransplats, än på ett skatteupplag. Detta gäller under förutsättning att han anmäler platsen i förväg till Skatteverket. Den direkta leveransplatsen ska vara belägen i Sverige, se 8 b § tredje stycket LTS och avsnitt 4.3. När upplagshavaren tar emot tobaksvaror på den föranmälda direkta leveransplatsen övergår ansvaret för skatten från avsändaren till mottagande upplagshavare och skattskyldighet inträder för de varor som tas emot, se avsnitt 4.9.2.

Anmälan om direkt leveransplats kan göras på blankett SKV 5369 (10 och 11 §§ FTS).

4.4.2.4 Återkallelse av godkännande

Godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag får enligt 12 § LTS återkallas av Skatteverket, om

- förutsättningarna för godkännande inte längre finns,

- ställd säkerhet inte längre är godtagbar (se avsnitt 4.5.1), eller
- upplagshavaren begär det.

Om ett godkännande som upplagshavare återkallas omfattar beslutet även godkännandet av dennes skatteupplag och godkännandet som registrerad avsändare.

Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

4.4.3 Varumottagare

4.4.3.1 Registrerad varumottagare

Bestämmelser om registrerad varumottagare finns i 13 § LTS. Bestämmelserna grundar sig på artiklarna 4.9 och 19 i direktiv 2008/118/EG.

Den som avser att i Sverige yrkesmässigt ta emot skattepliktiga varor som flyttas enligt ett uppskovsförfarande från ett annat EG-land eller som yrkesmässigt importerar skattepliktiga varor från tredje land får godkännas som registrerad varumottagare. Ansökan om godkännande som registrerad varumottagare ska göras hos Skatteverket på fastställd blankett (SKV 5348), 6 och 11 §§ FTS.

Om Skatteverket finner den sökande lämplig att godkännas som registrerad varumottagare meddelar Skatteverket den sökande detta genom beslut. Av beslutet framgår från och med vilket datum som godkännandet gäller. Av beslutet ska, enligt 8 § FTS, också framgå vilket eller vilka varuslag enligt de koder som anges i bilaga II i kommissionens förordning (EG) 684/2009 som godkännandet omfattar.

Den som i Sverige är godkänd som registrerad varumottagare kan ta emot varor som avsänds enligt ett uppskovsförfarande från upplagshavare i ett annat EG-land. En registrerad varumottagare kan dessutom ta emot varor som avsänts enligt ett uppskovsförfarande av en registrerad avsändare i ett annat EG-land. Skattskyldighet inträder när varumottagaren tar emot varorna och i och med mottagandet upphör varorna att omfattas av uppskovsförfarandet (se avsnitt 4.9.4). En registrerad varumottagare kan därmed inte skattefritt lagra varor eller sända dem vidare under skatteuppskov. Säkerhet ska ställas för betalning av punktskatten (se avsnitt 4.5.2).

Direkt leveransplats

En registrerad varumottagare kan under vissa förutsättningar under skatteuppskov ta emot tobaksvaror från annat EG-land även på en annan plats, s.k. direkt leveransplats, än på sin vanliga mottagningsplats. Detta gäller under förutsättning att han anmäler platsen i förväg till Skatteverket. Den direkta leveransplatsen ska vara belägen i Sverige, se 8 b § tredje stycket LTS och avsnitt 4.3. När den registrerade varumottagaren tar emot tobaksvaror på den förannämnda direkta leveransplatsen övergår ansvaret för skatten från avsändaren till varumottagaren och skattskyldighet inträder för de varor som tas emot, se avsnitt 4.9.4.

Anmälan om direkt leveransplats kan göras på blankett SKV 5369 (10 och 11 §§ FTS).

En registrerad varumottagare i Sverige kan inte ta emot tobaksvaror från en svensk upplagshavare i sin egenskap av registrerad varumottagare. En sådan flyttning sker utanför uppskovsförfarandet, vilket medför att skattskyldigheten inträder för den svenske upplagshavaren när denne tar ut varorna från skatteupplaget.

Lämplighet

För godkännande krävs att den som ansöker om att bli godkänd är lämplig att vara registrerad varumottagare med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt, vilket innebär att Skatteverket har att pröva om sökanden kan anförtros ställning att ta emot varor under skatteuppskov.

Av prop. 1998/99:134 s. 102 framgår att lämplighetsprövningen av den som ansöker om registrering som varumottagare ska motsvara den lämplighetsprövning som gäller vid ansökan om godkännande som upplagshavare. Av prop. 2009/10:41 s. 164 framgår dock att även om rekvisiten för lämplighetsprövningen är likalydande för samtliga aktörer inom uppskovsförfarandet som ska lämplighetsprövas innebär inte detta att lämplighetsprövningen avseende de olika aktörerna ska vara identisk. Det ligger i sakens natur att lämplighetsprövningen kan behöva vara mer omfattande vid godkännande av den som avser att vara upplagshavare än för den som avser att vara registrerad varumottagare. Se avsnitt 4.4.2.1 angående lämplighetsprövning vid godkännande av upplagshavare.

Ett godkännande som registrerad varumottagare kan återkallas under samma förutsättningar som för en upplagshavare, dvs. om förutsättningar för godkännande inte längre finns, om ställd säkerhet inte längre är godtagbar eller om varumottagaren begär det, se avsnitt 4.4.2.4. Ett sådant beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

4.4.3.2 Tillfälligt registrerad varumottagare

Bestämmelser om tillfälligt registrerad varumottagare finns i 14 § LTS. Bestämmelserna grundar sig på artiklarna 4.9 och 19.3 i direktiv 2008/118/EG. Av 14 § LTS framgår att den som avser att endast vid ett enskilt tillfälle i Sverige yrkesmässigt ta emot varor som flyttas enligt ett uppskovsförfarande från ett annat EG-land ska godkännas som tillfälligt registrerad varumottagare. Godkännandet ska i dessa fall begränsas till att gälla mottagande av varor vid denna särskilt angivna flyttning. Skatteverket har fastställt blankett för ansökan om godkännande som tillfälligt registrerad varumottagare (SKV 5371), 11 § FTS.

Ett godkännande ska i dessa fall ges när säkerhet ställts för skatten på varorna. Säkerheten ska ställas hos Skatteverket innan varorna flyttas från det andra EG-landet. Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. I likhet med vad som tidigare gällt för den oregistrerade varumottagaren ersätts lämplighetsprövningen av att säkerhet ska ställas inför varje varumottagande (prop. 2009/10:40, s. 166).

Av ett beslut om godkännande som tillfälligt registrerad varumottagare ska, enligt 8 § FTS, framgå vilket eller vilka varuslag enligt de koder som anges i bilaga II i kommissionens förordning (EG) 684/2009 som godkännandet omfattar.

Bestämmelserna i 12 § första och tredje styckena LTS om återkallelse ska tillämpas även på tillfälligt registrerade varumottagare (14 § tredje stycket LTS). Eftersom godkännandet gäller per varuflyttning, kommer det enbart att vara aktuellt att återkalla ett godkännande före det att aktuella varor tagits emot (prop. 2009/10:40, s. 166). Slarv med mottagningsrapporter i EMCS-systemet (se avsnitt 4.11.2) bör påverka möjligheten att på nytt bli godkänd som tillfälligt registrerad varumottagare (prop. 2009/10:40, s. 177)

Bestämmelserna ger den som i sin näringsverksamhet mera undantagsvis tar emot skattepliktiga tobaksvaror från en upplagshavare i ett annat EG-land möjlighet att ta emot varorna under skatteuppskov utan att vara upplagshavare eller registrerad varumottagare. Den tillfälligt registrerade varumottagaren ska inte i denna egenskap kunna godkännas att importera varor från tredje land (prop. 2009/10:40, s. 166).

I paragrafen har tidigare reglerats den aktör som benämns oregistrerad varumottagare. I begreppet oregistrerad har legat

att aktören inte registrerats i SEED-registret. Med det nya datoriserade systemet för kontroll av flyttningar av obeskattade varor ska även denne, mer tillfällige aktör, registreras i SEED-registret och tilldelas punktskattenummer (prop. 2009/10:40, s. 166). Ansökan om godkännande som tillfälligt registrerad varumottagare ersätter den föransökan av leveransen som tidigare skulle göras av den oregistrerade varumottagaren (prop. 2009/10:40 s. 166).

4.4.4 Registrerad avsändare

Bestämmelserna om registrerad avsändare finns i 15 § LTS och grundar sig på artikel 4.10 i direktiv 2008/118/EG. Den som avser att i Sverige yrkesmässigt avsända varor under ett uppskovsförfarande, vid varornas övergång till fri omsättning enligt artikel 79 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92, dvs. från en importplats, får godkännas som registrerad avsändare.

Lämplighet

I bestämmelsen uttrycks rekvisiten för lämplighetsprövningen på samma sätt som i motsvarande bestämmelser om godkännande av upplagshavare respektive registrerad varumottagare varför viss ledning i denna bedömning kan hämtas från hur bedömningarna görs avseende godkännande av dessa aktörer. Av prop. 2009/10:41 s. 164 framgår dock att även om rekvisiten för lämplighetsprövningen är likalydande för samtliga aktörer inom uppskovsförfarandet som ska lämplighetsprövas innebär inte detta att lämplighetsprövningen avseende de olika aktörerna ska vara identisk. Se avsnitt 4.4.2.1 och 4.4.3.1 angående lämplighetsprövning vid godkännande av upplagshavare respektive registrerad varumottagare.

Skatteverket har fastställt blankett för ansökan om godkännande som registrerad avsändare (SKV 5359), 6 och 11 §§ FTS.

Om Skatteverket finner den sökande lämplig att godkännas som registrerad avsändare meddelar Skatteverket den sökande detta genom beslut. Av beslutet framgår från och med vilket datum som godkännandet gäller. Av beslutet ska, enligt 8 § FTS, också framgå vilket eller vilka varuslag enligt de varukoder som anges i bilaga II i kommissionens förordning (EG) 684/2009 som godkännandet omfattar.

En aktör som godkänns som upplagshavare ska dessutom, enligt bestämmelserna i 10 § tredje stycket LTS, samtidigt godkännas som registrerad avsändare. Dessa två godkännanden görs i separata beslut. Den som vill importera andra

varor än de som omfattas av godkännandet som upplagshavare behöver ansöka om godkännande som registrerad avsändare för dessa varor, se prop. 2009/10:40, s. 127.

Den som i Sverige är registrerad avsändare kan sända varor under uppskovsförfarande från en importplats till de platser som anges i 8 b § LTS, dvs. till samma destinationer, eller krets av mottagare, som en godkänd upplagshavare. Under förutsättning att den registrerade avsändaren flyttar varor i enlighet med uppskovsförfarandet kommer denne i regel inte att ha någon skatt att redovisa (se prop. 2009/10:40, s. 135). Skattskyldighet inträder dock när den registrerade avsändaren flyttar skattepliktiga varor från en importplats på annat sätt än genom ett uppskovsförfarande (se avsnitt 4.9.3).

Bestämmelserna om ställande av säkerhet för skatten i 11 § första och andra stycket LTS och om återkallelse i 12 § första och tredje stycket LTS tillämpas även på registrerad avsändare (15 § andra stycket LTS). Se avsnitt 4.5.4 och 4.4.2.4.

Registrerade avsändare ska vara registrerade i SEED-registret.

4.4.5 Distansförsäljning till Sverige

Bestämmelser om distansförsäljning till Sverige finns i 16–16 c §§ LTS. Bestämmelserna grundar sig på artikel 36 i direktiv 2008/118/EG. Observera att skattskyldighet enligt dessa bestämmelser förutsätter att varorna släppts för konsumtion innan de förs in i Sverige. Säljaren har dock rätt att, sedan vissa formaliteter iakttagits, återfå den skatt som betalats i avsändarlandet.

Distansförsäljning som sker regelbundet

Av 16 § första stycket LTS framgår att om någon som inte bedriver självständig ekonomisk verksamhet förvärvar beskattade varor och varorna transporteras hit från ett annat EG-land av säljaren eller av någon annan för säljarens räkning (distansförsäljning) är säljaren skattskyldig.

Enligt 16 § andra stycket LTS ska säljaren hos Skatteverket ställa säkerhet för betalning av skatten på de varor som sänds från det andra EG-landet. Säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av den beräknade årliga skatten på varorna. Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid.

Överföringar utan vinstsyfte

Bestämmelserna i 16 § första och andra styckena LTS omfattar även sådana överföringar som sker utan vinstsyfte och som inte utgör gåvoförsändelser. I prop. 2009/10:40 s. 145 anges att

tobaksvaror som sänds från en privatperson i ett medlemsland till en privatperson i Sverige beskattas enligt reglerna om distansförsäljning även om avsändaren inte gör någon ekonomisk vinst på att överföra varorna. Detta under förutsättning att det inte är fråga om en ren gåva.

Bestämmelsen i 16 § LTS avser, enligt prop. 2009/10:40 s. 168, de distansförsäljare som mera regelbundet säljer varor till Sverige.

Att varorna ska förvärvas av någon som inte bedriver självständig ekonomisk verksamhet innebär att dessa bestämmelser endast ska tillämpas vid försäljning till privatpersoner eller offentligrättsliga organ. Om näringsidkare köper beskattade varor från ett annat EG-land gäller i stället bestämmelserna i 9 § första stycket 6 och 17 § LTS, dvs. för in/tar emot-bestämmelserna, tillämpas. Se prop. 2009/10:40 s. 167. Som exempel på distansförsäljning kan nämnas postorderförsäljning.

För att bestämmelserna om distansförsäljning ska bli tillämpliga krävs att de aktuella varorna finns i ett annat EG-land varifrån de transporteras till Sverige av säljaren eller för dennes räkning. Det har däremot ingen betydelse för tillämpningen av bestämmelserna i vilket land säljaren befinner sig. I prop. 2009/10:40, s. 168 förs följande resonemang avseende frågan om vem som är skattskyldig i vissa situationer.

”Det är t.ex. fråga om distansförsäljning om en privatperson i Sverige via Internet beställer varor från en säljare med säte i Norge, och där varorna finns i Spanien, om varorna flyttas till Sverige av, eller på uppdrag av, den norske distansförsäljaren. Däremot är det inte distansförsäljning till Sverige när privatpersonen i Sverige beställer varor som finns i Spanien, om säljaren flyttar varorna från Spanien till Danmark men där överlämnar varorna till en fraktförare som agerar på uppdrag av den svenske beställaren. Då förs varorna in till Sverige av beställaren, eller för dennes räkning, och skattskyldigheten inträder för beställaren enligt 9 § första stycket 6. Det är inte heller fråga om distansförsäljning om säljaren flyttar varan från ett annat EG-land till t.ex. en filial eller ett lager i Sverige och därifrån flyttar varan vidare till en beställare i Sverige. I de fallen är säljaren i stället skattskyldig i Sverige enligt reglerna i 9 § första stycket 6 och har att fullgöra skyldigheterna i 17 §.”

Skatteverket har i skrivelsen ”Skatteverkets inställning avseende skattskyldighet för vissa punktskatter när varor skickas från ett annat EG-land till privatpersoner i Sverige” den 26 november 2007, dnr 131 685056-07/111, gett sin syn på uttrycket ”transporteras av säljaren eller av annan för säljarens räkning”. Skrivelsen är i denna del fortfarande relevant trots att bakomliggande cirkulationsdirektiv ersatts med direktiv 2008/118/EG. I skrivelsen anges följande. Förutom att bestämmelsen omfattar alla de fall där varan transporteras av säljaren så omfattar bestämmelsen enligt verkets uppfattning även alla de fall där säljaren slutit avtal om transporttjänster med transportföretag eller företag som förmedlar transporter och detta oavsett om transportören får betalt direkt av säljaren eller av de enskilda konsumenterna. Om det föreligger ett ramavtal om transporttjänsterna mellan säljaren och transportföretaget är det enligt verkets uppfattning fråga om distansförsäljning även i de fall de enskilda konsumenterna träffar avtal med transportören. Även om säljaren inte själv slutit något avtal beträffande transporter kan transportererna ändå anses vara utförda för hans räkning om ett bolag i samma koncern har slutit avtal med transportföretaget.

KR i Stockholm har i dom den 27 maj 2003 (mål nr 5393-00, 5394-00) prövat frågan om skattskyldighet enligt 16 § LTS. Tullverket hade under 1998 omhändertagit 138 försändelser innehållande cigaretter. Försändelserna var adresserade till privatpersoner i Sverige. På 38 av försändelserna angavs NN och en postbox på Rhodos i Grekland som avsändare. NN var innehavare av nämnda postbox, NN var även ägare till ett bolag som säljer cigaretter i en butik på Rhodos. Cigaretterna i dessa 38 försändelser utgjorde enligt bifogat brev en gåva från bolaget till adressaten. Av de återstående 100 försändelserna saknade 22 stycken avsändare medan 78 stycken hade adressaten som uppgiven avsändare, dock med NN:s postbox på Rhodos som avsändaradress. Cigaretterna i de aktuella 100 försändelserna hade köpts antingen över disk i butiken på Rhodos eller genom beställning från Sverige. Bolaget anförde bl.a. att kunderna i butiken på Rhodos hade erbjudits att antingen betala ett visst pris för överlämnade av varan över disk eller att mot särskild ersättning få varan transporterad till bestämmelseorten för köparens egen räkning. När det gäller de 100 försändelserna gjorde KR följande bedömning.

”Cigaretterna i de aktuella 100 försändelserna har köpts antingen över disk i butiken på Rhodos eller genom

beställning från Sverige. De varor som inköpts har inte i något fall förts in i Sverige av köparen själv, utan har i samtliga fall, även i de fall de inköpts i butiken på Rhodos, levererats i postförsändelser till köparna. Varorna har således köpts och till Sverige införts från annat EG-land. Såvitt framgår av handlingarna i målen är ingen av köparna upplagshavare, registrerad varumottagare eller oregistrerad varumottagare i Sverige i den mening som avses i 16 § första stycket LTS. Av detta följer att säljaren är skattskyldig enligt 9 § första stycket 4 jämförd med 16 § första stycket LTS, om varorna transporterats till Sverige av säljaren eller av annan för dennes räkning.

Lokutionen 'transporteras av säljaren eller av annan för säljarens räkning (distansförsäljning)' i 16 § första stycket LTS har sin grund i artikel 10 i cirkulationsdirektivet vars motsvarande formulering lyder: 'avsänds eller transporteras direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes räkning'. Det är således enligt direktivet tillräckligt att säljaren avsänder varorna för att distansförsäljning skall anses vara för handen. Vidare har EG-domstolen i dom den 2 april 1998 (mål C-296/95, det s.k. Man in Black-målet) uttalat följande beträffande förutsättningarna för distansförsäljning enligt artikel 10 i cirkulationsdirektivet. 'Den sistnämnda bestämmelsen har avfattats så, att den inte enbart täcker det fallet att säljaren själv transporterar eller avsänder varorna utan på ett mycket mer omfattande sätt täcker även alla de fall där varorna avsänds eller transporteras för säljarens räkning. Dessutom framgår det klart av den formulering som har använts i denna bestämmelse att gemenskapslagstiftaren snarare är intresserad av transaktionernas objektiva beskaffenhet än av deras rättsliga form.' (p. 45-46)

I författningskommentaren till 16 § LTS (prop. 1994/95:56 s. 89 f) sägs bl.a. följande. 'Bestämmelsen omfattar de fall då en säljare ombesörjer eller tar ansvar för transporten./.../ Det är i dessa fall säljaren som svarar för transporten eller låter avsända varorna hit. Beskattning skall ske i Sverige, och avsändaren blir skattskyldig här /.../. Om varorna inte sänds hit på detta sätt, utan den svenske kunden själv tar hand om varorna i ett annat EG-land och sedan själv fraktar hit dem, skall

beskattning inte ske här om varorna endast är avsedda för privat bruk./.../ Det är viktigt att betona att denna skattefrihet endast avser privat användning av varor som medförts till Sverige av konsumenten.’

Med beaktande av den EG-rättsliga regleringen samt av förarbetena till den svenska lagstiftning genom vilken cirkulationsdirektivet har genomförts finner kammarrätten att begreppet ‘för säljarens räkning’ i 16 § LTS skall ges en vid tolkning. Det är i förvarande mål ostridigt att säljaren åtagit sig att ombesörja transporten av varorna till köparna och att detta åtagande också fullgjorts. Med hänsyn härtill anser kammarrätten att transporten har skett för säljarens räkning i den mening som avses i 16 § första stycket LTS. De omständigheter bolaget i övrigt åberopat i fråga om transporten föranleder ingen annan bedömning.”

När det gäller de 38 försändelser som uppgetts utgöra reklamgåvor hänvisade KR till att det av författningskommentaren till 9 § första stycket 5 LTS i prop. 1994/95:56 s. 84 framgår att bestämmelsen har sin grund i artiklarna 7 och 9 i cirkulationsdirektivet och att den är avsedd att säkerställa att beskattning sker i Sverige om en vara har beskattats i ett annat EG-land och sedan förs till Sverige för att användas i kommersiell verksamhet. Enligt KR måste en näringsidkares utdelning till kunder och presumtiva kunder av reklamgåvor i form av varor ur det egna försäljningssortimentet normalt ses som en säljfrämjande åtgärd, dvs. som ett led i näringsidkarens kommersiella verksamhet, om inte omständigheterna visar att gåvan getts av annan anledning. KR uttalade vidare att det inte framkommit något i målen som ger anledning att anta att de aktuella reklamgåvorna haft annat syfte än att främja bolagets försäljning i Sverige. KR fann därmed att bolaget är skattskyldigt även för dessa cigaretter. RR meddelade inte prövningstillstånd.

KR i Göteborg har i dom den 9 juni 2004 (mål nr 5982-03) avseende alkoholskatt prövat frågan om skattskyldighet enligt motsvarande bestämmelse i LAS. Även om domen avser alkoholskatt har den betydelse för tillämpningen av denna bestämmelse i LTS, se avsnitt 3.4.5 för närmare information.

Representant

Säljaren ska, enligt 16 a § LTS, företrädas av en *representant* som är etablerad i Sverige. Begreppet ”etablerad” ska, enligt prop. 2009/10:40 s. 168, ha samma innebörd som i mervärdes-

skattelagen (2004:200) och SBL. Representanten ska vara godkänd av Skatteverket. Sådant godkännande får ges när säljaren ställt säkerhet för skatten. Representanten ska enligt fullmakt från säljaren som ombud för denne svara för redovisning av tobaksskatt. Representanten ska också företräda säljaren i övriga frågor som gäller tobaksskatt. Underlag för kontroll av skatteredovisningen ska finnas tillgänglig hos representanten.

Observera att representanten inte är skattskyldig. Av prop. 2009/10:40, s. 168, framgår att de tidigare bestämmelserna om representant vid distansförsäljning har flyttats till 16 a § LTS och att det bakomliggande syftet med att utse en representant är att det ska finnas en person på plats i Sverige. Av prop. 1994/95:56, s. 90, framgår uttryckligen att representanten inte är skattskyldig.

Skatteverket har fastställt blankett för registrering som distansförsäljare och godkännande som representant (SKV 5349), 11 §§ FTS.

Representantens godkännande kan återkallas av Skatteverket om förutsättningarna för godkännandet inte längre finns eller om representanten begär det. Ett sådant beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

**Distansförsäljning
vid enstaka
tillfälle**

Den som endast vid ett enstaka tillfälle säljer tobaksvaror till någon i Sverige genom distansförsäljning ska, i stället för vad som anges i 16 och 16 a §§ LTS, innan varorna avsänds från det andra EG-landet anmäla sig till Skatteverket och ställa säkerhet för skatten på varorna. Detta framgår av 16 b § LTS. I dessa fall kan det uppfattas som onödigt betungande att utse en representant och därför ställs heller inget sådant krav (prop. 2009/10:40, s. 169). Enligt 16 § tredje stycket LTS omfattar bestämmelserna i 16 b § LTS även sådana överföringar som sker utan vinstsyfte och som inte utgör gåvoförsändelser.

Skatteverket har fastställt blankett för anmälan om distansförsäljning vid enstaka tillfälle (SKV 5372), 11 § FTS.

**Skattskyldig
för mottagaren
i vissa fall**

Av 16 c § LTS följer att den som tar emot tobaksvaror som avsänts till Sverige enligt 16 eller 16 b §§ ska vara skattskyldig i stället för säljaren, om inte säljaren inte ställt säkerhet för skatten i Sverige. Bestämmelsen grundar sig på artikel 36.3 i direktiv 2008/118/EG. Enligt artikel 36.3 i direktiv 2008/118/EG kan destinationsmedlemsstaten föreskriva att mottagaren av varorna vid distansförsäljning under vissa förutsättningar ska vara skattskyldig i stället för säljaren.

Mottagaren kan enligt direktivet utses som skattskyldig om säljaren inte har iakttagit föreskrivna krav på registrering och ställande av säkerhet för skatten. Härigenom ger direktivet upphov till en situation där mottagaren av varorna har ett intresse av att förvissa sig om att säljaren fullgör sina skyldigheter avseende skattebetalning i destinationsmedlemsstaten. Mot denna bakgrund har i 16 c § LTS föreskrivits att mottagaren av varorna ska vara skattskyldig för de varor som tas emot, om säljaren inte ställt säkerhet för den svenska skatten på varorna. Se prop. 2009/10:40, s. 169.

Har säljaren inte ställt säkerhet för skatten, och mottagaren således är skattskyldig, ska mottagaren redovisa skatten enligt 10 kap. 32 a § SBL, dvs. för varje skattepliktig händelse. Skulle säljaren trots detta av någon anledning ändå betala punktskatten avseende varorna ska beloppet återbetalas till säljaren. Detta följer av allmänna rättsgrundsatsen. Se prop. 2009/10:40, s. 169.

4.4.6 Övriga skattskyldiga

4.4.6.1 Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor

Bestämmelser om den som för in eller tar emot beskattade varor från ett annat EG-land till Sverige, när det sker på annat sätt än genom distansförsäljning, finns i 9 § första stycket 6 och 17 § LTS. Bestämmelserna grundar sig på artiklarna 33 och 34 i direktiv 2008/118/EG.

Den som för in eller tar emot beskattade varor på annat sätt än genom distansförsäljning ska, enligt 17 § LTS, innan varorna flyttas från det andra EG-landet, *anmäla* varorna till Skatteverket och ställa *säkerhet* för betalning av skatten på varorna. Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Angående säkerhet, se avsnitt 4.5.7.

Enligt 17 § andra stycket LTS gäller första stycket inte de fall som är undantagna från skattskyldighet enligt 9 a § LTS, se nedan.

Anmälan om införsel enligt 17 § LTS ska göras skriftligt på av Skatteverket fastställd blankett vilket framgår av 11 § LTS. Skatteverket har fastställt blanketter för anmälan om införsel ("Anmälan – Införsel Övrig skattskyldig" SKV 5385 och "Anmälan – Införsel Privatperson" SKV 5386).

I prop. 2009/10:40, s. 140 ff., anges följande angående skattskyldighet för beskattade varor som förs in till Sverige:

”För att åskådliggöra vem som är skattskyldig i Sverige för beskattade varor ges här några exempel. Exempelen gäller tobaksvaror men är giltiga även avseende alkoholvaror och bränslen. Ett fall är då en näringsidkare på egen hand för hit skattepliktiga beskattade varor för att använda varorna i kommersiell verksamhet här. Det kan t.ex. vara en tobakshandlare som reser till ett annat EG-land och förvärvar beskattade tobaksvaror, som tobakshandlaren själv transporterar hem till Sverige och säljer i sin butik. Det kan också handla om att tobakshandlaren beställer beskattade varor från ett annat EG-land och uppdrar till en transportör att föra hem varorna för hans eller hennes räkning. I båda dessa fall är det den svenske tobakshandlaren som har att föranmäla varorna och ställa säkerhet för skatten samt att betala skatten här när varorna förts in till Sverige. Man kan också tänka sig att den svenske tobakshandlaren med verksamhet i Sverige beställer beskattade varor från en handlare i ett annat EG-land och ber att denne transporterar varorna till Sverige. Även i detta fall är den svenske tobakshandlaren skyldig att föranmäla varorna och ställa säkerhet samt skyldig att betala skatten. I detta fall i egenskap av att vara den som tar emot varorna här (notera att det inte är distansförsäljning om mottagaren är näringsidkare). Är det i stället så att tobakshandlaren i det andra EG-landet, utan att ha fått någon beställning i förväg, för in beskattade tobaksvaror till Sverige och väl i Sverige kontaktar, eller blir kontaktad av, tobakshandlare här, åligger det den utländske tobakshandlaren att föranmäla varorna och ställa säkerhet för den svenska tobaksskatten samt att betala skatten här.

Även när en enskild privatperson förvärvar och för in skattepliktiga tobaksvaror från ett annat EG-land som han eller hon sedan säljer eller på annat sätt överläter till andra enskilda personer här i Sverige, innehas varorna i kommersiellt syfte här. Likaså om den enskilde personen beställer varor från ett annat EG-land och arrangerar transporten till Sverige (se även prop. 2008/09:48, s. 32). Även när det är privatpersoner som agerar, gäller att den som har närmast till hands att fullgöra skyldigheten att föranmäla och ställa säkerhet för skatten ska göra det och vara skyldig att betala skatten. I de båda fallen som redovisas i detta stycke är

den svenske privatpersonen således skattskyldig. I det första fallet för att denne från ett annat EG-land ”för in” beskattade varor och i det andra fallet genom att från ett annat EG-land ”tar emot” beskattade varor. Även i relation till privatpersoner gäller att om en tobakshandlare i ett annat EG-landet, utan att ha fått någon beställning i förväg, för in beskattade tobaksvaror till Sverige och väl i Sverige kontaktar, eller blir kontaktad av, privatpersoner åligger det den utländske tobakshandlaren att föranmäla varorna och ställa säkerhet för den svenska tobaksskatten samt betala skatten här. ”

Av artikel 33.6 i direktiv 2008/118/EG följer att den punktskatt som har erlagts i avsändarlandet under vissa förutsättningar ska återbetalas. Jämför vad som gäller för återbetalning av svensk tobaksskatt då tobaksvaror som beskattats i Sverige transporteras till annat EG-land, se avsnitt 4.15.3.

KR i Sundsvall har i ett antal ärenden avseende tobaksskatt prövat frågan om skattskyldighet enligt 9 § första stycket 5 LTS i den lydelse av LTS som gällde före den 1 april 2010 och som motsvarar 9 § första stycket 6 LTS i nuvarande lydelse.

I KR:s i Sundsvall dom den 3 november 2000 (mål nr 1067-2000) hade NN vid två tillfällen låtit föra in 20 000 cigaretter respektive 27 400 cigaretter från Spanien, för vidarebefordran till olika privatpersoner i Sverige. Flera olika transportföretag hade varit inblandade vid införseln av de ifrågavarande cigaretterna, däribland AB X. Av utredningen framkom att NN hade tagit initiativ till AB X:s hantering av tobaksvaror och att vissa försändelser av cigaretter skett för NN:s räkning. AB X hade ombesörjt att cigaretterna transporterades från Spanien till Sverige. AB X hade i sin tur anlitat AB Y som i sin tur anlitate Z (ett spanskt transportföretag). Utredningen visade också att AB X/NN haft korrespondens med AB Y/Z om transporten. AB X skulle fakturera NN för dessa transporter. NN hade själv tagit emot cigaretterna på Arlanda. KR instämde i LR:s bedömning och fastställde LR:s dom. LR gjorde bedömningen att eftersom NN inte själv transporterat tobaksvarorna över gränsen från Spanien till Sverige kan införseln, skatterättsligt, inte betraktas som privatinförsel. LR konstaterade att införseln därför är skattepliktig enligt 9 § 5 LTS. Avseende frågan om det var NN som skulle påföras skatten för införseln gjorde LR mot bakgrund av de omständigheter som redovisats ovan bedömningen att cigaretterna hade transporterats till Sverige för NN:s räkning. LR uttalade att

utredningen i målet visar att NN måste ses som ansvarig för att cigaretterna fördes in i landet och att beslutet om att påföra NN tobaksskatt för aktuella partier cigaretter därför var riktigt.

I KR:s i Sundsvall dom den 16 september 2002 (mål nr 2573-2000) drev NN en jourbutik där han sålde cigaretter och röktnobak som köpts in från en finsk grossist och en finsk livsmedelsbutik, vilka inte var godkända som upplagshavare i Finland. NN var varken godkänd upplagshavare, registrerad varumottagare eller oregistrerad varumottagare. Tobaksvarorna som NN köpt i Finland hade han med hjälp av en finsk transportör fört in till Sverige för försäljning i sin jourbutik i Sverige. NN yrkade att han inte skulle bli påförd ytterligare tobaksskatt utöver den han erlagt i Finland eftersom den finska tobaksskatten inte kommer att återbetalas, och med tanke på att svensk tobaksskatt inte lagts på priset (vid försäljningen till kunder i hans jourbutik). NN anförde att han hela tiden gått på grossistens uppgifter om hur handeln skulle ske. Om riktiga uppgifter erhållits från början, att svensk tobaksskatt skulle erläggas, hade ingen handel blivit av.

KR fann att vad som förekommit i målet inte föranleder annan bedömning än vad LR har gjort. LR gjorde bedömningen att såväl EU-reglerna som svensk och finsk lagstiftning innebär i förevarande fall, att varor som är beskattade i Finland och som levererats till Sverige ska beskattas i Sverige. För att dubbelbeskattning inte ska ske, ska skatten återbetalas i Finland till den finske säljaren om han kan visa att skatten är betald både i Finland och i Sverige. Vidare krävs att övriga krav enligt Finlands och Sveriges lagar och regler har iakttagits såsom *att* anmälan i förväg görs till svensk beskattningsmyndighet, *att* ställande av säkerhet sker för skatten, *att* varorna åtföljs av förenklat ledsagardokument, *att* införseln deklarerar och *att* betalning av skatten sker inom fem dagar. NN är varken godkänd upplagshavare, registrerad varumottagare eller oregistrerad varumottagare för tobaksskatt. De tobaksvaror NN köpt i Finland, och med hjälp av en finsk transportör fört in till Sverige för yrkesmässig försäljning, medför att NN är skattskyldig i enlighet med 9 § första stycket 5 LTS.

I KR:s i Sundsvall dom den 23 november 2004 (mål nr 2377-01, 2378-01) hade AB X erbjudit svenska privatpersoner att beställa alkohol- och tobaksvaror på sin domän på Internet. Förskottsbetalning av varorna skedde till AB X:s post- eller bankgiro. När betalning inkommit överförde AB X beställningen till det tyska företaget Z (t.o.m. den 30 april 1998 var Z

dotterbolag till AB X, efter den 30 april var AB X och Z systerbolag) som i sin tur beställde varorna hos Y, även det ett tyskt företag. På uppdrag av Z paketerade och lagerhöll Y varorna tills det svenska transportföretaget W, anlitat av AB X, hämtade varorna och levererade dem till kunderna i Sverige. Eventuella reklamationer och/eller klagomål på varor och/eller transport skulle ske till AB X. Detta reglerades i ett avtal mellan AB X/Z och Y, undertecknat den 21 augusti 1997. Avtalet sades upp den 31 mars 1998 och ersattes av ett avtal mellan Z och Y som började gälla den 1 april 1998.

AB X har i målet anfört att alla beställningar har skett på Z:s webbplats på AB X:s domän och att det således är Z som har sålt varor ur sitt sortiment för avhämtning direkt till svenska konsumenter.

KR fann att det som framkommit i målen inte föranleder annan bedömning än vad LR har gjort. LR ansåg att det fram till och med den 31 mars 1998 är med tillräcklig grad av sannolikhet visat att AB X var konsumenternas motpart såväl vid försäljningsavtalen som vid transportavtalen. AB X har därmed varit ansvarig för införseln av varorna till Sverige och därmed skattskyldig enligt 9 § första stycket 5 LTS och 8 § första stycket 5 LAS.

För införsel som skett efter den 31 mars 1998 gjorde LR följande bedömning.

”När det gäller den sista månaden under i målet aktuell period, dvs. under april 1998, gäller inte längre avtalet mellan AB X/Z och Y. Avtalet ersätts i stället med ett avtal mellan Z och Y gällande från den 1 april 1998. Sedan årsskiftet 1997/98 löper även ett serviceavtal mellan Z och Y. Avtalet som trädde i kraft den 1 april 1998 har många likheter med det avtal som tidigare gällt mellan AB X/Z och Y. Om en skatterättslig bedömning skulle göras utifrån detta avtal vore det, med hänsyn till att försäljningen inte fullbordats förrän leverans skett till konsumenterna i Sverige, möjligt att se Z såsom distansförsäljare av i målet aktuella varor. Frågan är dock om AB X, även under denna period, efter en genomsyn, ska anses vara säljare av varorna. Fram till den 30 april 1998 var Z ett helägt dotterbolag till AB X. Därefter är de båda bolagen helägda systerbolag inom samma koncern. Det finns således grund för att beakta de två bolagens ekonomiska intressegemenskap. Ett skriftligt

avtal om samarbetet mellan Z och AB X upprättades den 18 maj 1998. Avtalet angavs ersätta en tidigare mellan parterna träffad och tillämpad muntlig överenskommelse av i stort samma innehåll. Bolagens agerande i det affärsupplägg som har avtalats dem emellan måste dock inte ses isolerat ifrån varandra. Enligt länsrättens mening bör man i stället beakta transaktionernas objektiva beskaffenhet snarare än dess rättsliga form (jfr länsrättens i Skåne län dom den 24 mars 2000 med mål nr 4267-99 m.fl.) Av befintlig utredning framgår att Z inte bedriver någon egentlig verksamhet i Tyskland vad avser hanteringen av i målet aktuella varor. De varor som beställs av privatpersonerna i Sverige härrör uteslutande från Y, som därtill ställer nödvändiga resurser till förfogande för hanteringen av varorna. Den praktiska hanteringen av varorna synes således ha förändrats endast marginellt under denna period jämfört med det affärsupplägg som följde av tidigare avtal mellan AB X/Z och Y. Enligt länsrättens mening skall AB X, med hänsyn till dess roll vid såväl försäljningen som transporten av de aktuella tobaks- och alkoholvarorna, anses ha varit ansvarig för införseln av varorna till Sverige även under april 1998.”

Förmedlare

Det har förekommit att svenska företag eller personer som erbjuder tobaksvaror till svenska konsumenter påstår att de är förmedlare eller agenter och inte tobakshandlare (att de förmedlar punktskattepliktiga varor från någon som bedriver handel med sådana varor). Vidare hävdar dessa aktörer att de endast uppbär provision på grund av handeln och att en stor del av vinsten ligger hos handlaren. Skatteverket har i skrivelsen ”Skatteverkets inställning avseende skattskyldighet för vissa punktskatter när varor skickas från ett annat EG-land till privatpersoner i Sverige” den 26 november 2007, dnr 131 685056-07/111 gett sin syn på detta. Genom att sluta avtal med konsumenterna och erhålla provision har förmedlaren ett sådant kommersiellt intresse av att varorna förs in till Sverige att han enligt Skatteverkets uppfattning är den som för in de skattepliktiga varorna och därmed är skattskyldig. Detta synsätt bekräftas även av svensk rättspraxis, bl.a. genom nedan refererade KR:s domar.

I KR:s i Sundsvall dom den 18 mars 2003 (mål nr 2951-2000) hade NN tagit emot beställningar på cigaretter från privatpersoner i Sverige. Beställarna hade betalat till NN:s

postgiro, från vilket pengarna överförts till NN i Spanien. Pengar och beställningar lämnades till en tobakshandlare, som via post skickat cigaretter till beställarna i Sverige. För varje limpa cigaretter som inköpts på detta sätt hade NN erhållit ett visst belopp i provision. NN hade marknadsfört sin verksamhet både på Internet och via annonser och reklamblad.

NN anförde i första hand att det var privatpersonerna själva som köpt cigaretterna i Spanien och ombesörjt transporten av dem till Sverige. KR fann att det i ett fall som det förevarande aldrig kan bli fråga om privatinförsel, då detta förutsätter att privatpersonerna själva transporterat cigaretterna över gränsen till Sverige. I målet var således fråga om sådan kommersiell införsel som regleras i LTS. NN hade genom det ovan beskrivna förfarandet fört in skattepliktiga tobaksvaror från Spanien till Sverige och var skattskyldig enligt 9 § första stycket 5 LTS.

NN anförde i andra hand att han skulle deklarerat för verksamheten i Spanien, eftersom han vistats i Spanien under den tid som verksamheten bedrevs. KR fann att tobaksskatt, vid annat än privatinförsel understigande vissa kvantiteter, ska betalas i det land där tobaksvarorna förs in. Var NN haft sin hemvist saknar således betydelse för hans skyldighet att betala tobaksskatt i Sverige med anledning av aktuell införsel.

I KR:s i Sundsvall dom den 18 mars 2003 (mål nr 2997-2000, 2998-2000) hade NN tagit emot beställningar på cigaretter från privatpersoner i Sverige. På sitt postgirokonto hade han även tagit emot pengar från beställarna. Pengarna hade sedan förts över till en annan person i Spanien, där denne lämnat pengar och beställningar till en tobakshandlare, som via post skickat cigaretter till beställarna i Sverige. För varje limpa cigaretter som inköpts på detta sätt hade NN erhållit ett visst belopp i provision. NN hade marknadsfört sin verksamhet både på Internet och via annonser och reklamblad. NN hade anfört att det var privatpersonerna själva som köpt cigaretterna i Spanien och ombesörjt transporten av dem till Sverige. KR fann att det i ett fall som det förevarande aldrig kan bli fråga om privatinförsel, då detta förutsätter att privatpersonerna själva transporterat cigaretterna över gränsen till Sverige. KR konstaterade att det i målet således var fråga om sådan kommersiell införsel som regleras i LTS. KR ansåg att NN genom det ovan beskrivna förfarandet fört in skattepliktiga tobaksvaror från Spanien till Sverige och att han var skattskyldig enligt 9 § första stycket 5 LTS.

KR i Sundsvall och KR i Göteborg har även i ett antal domar avseende alkoholskatt prövat frågan om skattskyldighet enligt motsvarande bestämmelse i LAS. Även om dessa domar avser alkoholskatt har de betydelse för tillämpningen av denna bestämmelse i LTS, se avsnitt 3.4.6.1 för närmare information om dessa domar.

**Privatperson
anlitar
transportör**

”För in/tar emot” bestämmelsen är tillämplig även i de fall då en privatperson låter föra in varor som är avsedda för personligt bruk genom att anlita en transportör, se domar rörande alkoholskatt i avsnitt 3.4.6.1. Sådan införsel är i beskattningshänseende att jämföras med kommersiell införsel, vilket även framgår av nedanstående kommentar i prop. 2009/10:40, s.137:

”Av den gemenskapsrättsliga regleringen följer två principiellt olika sätt att inneha en beskattad vara – i kommersiellt syfte eller för personligt bruk. Detta har klargjorts genom EG-domstolens dom i mål C-5/05 det s.k. fallet Joustra. I det fallet var det fråga om en privatperson som utan yrkesmässighet eller vinstsyfte, för eget och andra privatpersoner egna bruk, förvärvade punktskattebelagda varor som släppts för konsumtion i en medlemsstat, och uppdrog åt ett transportföretag att för hans räkning frakta varorna till honom i en annan medlemsstat. EG-domstolen fann att artikel 7 i cirkulationsdirektivet (innehav i kommersiellt syfte) men inte artikel 8 (innehav för personligt bruk, där varan transporteras av den enskilde själv) var tillämplig på den aktuella situationen, vilket innebar att punktskatt skulle tas ut även i den stat där varorna förbrukades och att skatten i den första staten skulle återbetalas. Domstolen konstaterade bl.a. att cirkulationsdirektivet bygger på idén att varor som inte innehas för eget bruk med nödvändighet ska anses innehas i kommersiellt syfte.

Denna ordning för beskattade varor kan sägas har klargjorts genom punktskattedirektivet. Genom punktskattedirektivet har det tydliggjorts att enbart beskattade varor som förvärvats av en enskild person för dennes eget bruk, och som transporteras av den enskilde själv från en medlemsstat till en annan, är varor som inte innehas i kommersiellt syfte (jfr artikel 33.1). I dessa fall ska varan, liksom enligt nuvarande regler, endast beskattas i förvärvslandet (artikel 32.1). Detta regleras i

**Undantag från
skattskyldighet
i vissa fall**

LTS, LAS och LSE genom att dessa situationer undantas från skattskyldighet.”

Bestämmelserna i 9 § första stycket 6 och 17 § LTS om skattskyldighet för den som för in eller tar emot beskattade varor gäller inte i alla situationer.

Enligt 9 § tredje stycket LTS gäller bestämmelserna inte den som för yrkesmässig försäljning ombord på ett fartyg eller luftfartyg som går mellan Sverige och annat EG-land förvarar tobaksvaror, för de varor som inte är till försäljning på svenskt territorium.

Av kompletterande bestämmelser i 9 a § LTS följer dessutom att från skattskyldighet enligt 9 § första stycket 6 LTS undantas varor som förs in till Sverige i följande fall, numrerade 1–5.

1. Varor som förs in till Sverige under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 31 d § LTS. (Här avses det fallet att diplomater m.fl. med placering i Sverige, jämför avsnitt 4.15.6, förvärvat varor från leverantör i annat EG-land.)
2. Varor som förs in till Sverige av en enskild person som har förvärvat varorna i ett annat EG-land och som själv transporterar dem till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk. (Att sådan införsel ska vara skattebefriad framgår uttryckligen av artikel 32 i direktiv 2008/118/EG.)
3. Varor som förs in till Sverige som flyttgods av en enskild person eller i yrkesmässig befördran för en enskild person som flyttar till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.
4. Varor som förs in till Sverige av en enskild person eller i yrkesmässig befördran för en enskild person som har förvärvat varorna genom arv eller testamente, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.
5. Varor som förs in till Sverige som enstaka gåvoförsändelse under yrkesmässig befördran från en enskild person i ett annat EG-land till en enskild person i Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.

Bestämmelser om beskattning i vissa fall av införsel enligt 9 a § första stycket 2 LTS finns i lagen (2004:228) om beskattning av viss privatinförsel av tobaksvaror, se avsnitt 4.22.

Kommersiell användning av varor som inte beskattats vid införseln

KR i Göteborg har i flera domar prövat frågan om alkoholvaror som har förts in till Sverige av en enskild person har varit avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk i den mening som avses i 8 a § första stycket 2 LAS. Även om domarna avser alkoholskatt har de betydelse för tillämpningen av 9 a § första stycket 2 LTS, se avsnitt 3.4.6.1 för närmare information.

Notera att de undantag från skattskyldighet som följer av 9 a § LTS förutsätter att varorna kommer till viss användning. Detta innebär att varorna ska beskattas enligt 9 § första stycket 6 LTS (tidigare 9 § första stycket 5 LTS) i de fall där varorna sedermera blir föremål för försäljning eller på annat sätt används för kommersiellt bruk i Sverige (prop. 1994/95:56 s. 85).

4.4.6.2 Den som yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag

Skyldig att betala skatt är den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag (9 § första stycket 7 LTS). Om sådan tillverkning sker inträder skattskyldighet genast vid tillverkningstillfället, se avsnitt 4.9.7. Skatten ska redovisas för varje händelse och deklaration ska lämnas in senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen enligt 10 kap. 32 a § första stycket SBL.

4.4.6.3 Den som använder varor som köpts in skattefritt för annat än avsett ändamål

LTS innehåller bestämmelser om skattefria inköp av tobaksvaror att använda för vissa angivna skattebefriade ändamål, se avsnitt 4.16. Den som använder skattepliktiga varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten är skyldig att betala skatt (9 § första stycket 8 LTS, motsvarades tidigare av 9 § första stycket 7 LTS). Att varor används för annat än avsett ändamål ska, enligt 9 § andra stycket LTS, likställas med att de går förlorade.

I KR:s i Sundsvall dom den 2 maj 2005 (mål nr 1000–1002-04) prövades frågan om ett rederi hade använt cigaretter som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten och därför var skattskyldigt enligt 9 § första stycket 7 LTS. Rederiet hade med stöd av ett s.k. provianteringstillstånd och bestämmelserna i 31 e § LTS köpt in cigaretter utan skatt från en upplagshavare i Sverige för för-

brukning ombord på rederiets färjor. Rederiet hade ombord på färjor som trafikerade en kortare färjelinje mellan Sverige och Danmark sålt obeskattade cigaretter i en butik. I butiken såldes även bl.a. alkoholvaror, godis och parfym. Entré till butikslokalen skedde genom en grindingång, där utgång endast var möjlig genom att passera någon av de sex kassorna som fanns. Rökning var inte tillåten i butikslokalen. Förutom försäljning av cigaretter till passagerare ombord hade rederiet också tillhandahållit obeskattade cigaretter till sin personal. De anställda ombord på rederiets färjor kunde kvittera ut tio paket obeskattade cigaretter var tionde dag. Beträffande de färjor som trafikerade färjelinjer mellan Sverige och Tyskland kunde personalen gå iland åtta dagar efter utkvitterandet av cigaretterna.

I fråga om försäljningen av obeskattade cigaretter i butiken anförde rederiet bl.a. att de yttre formerna för ombordförsäljningen är av underordnad betydelse, det avgörande är i stället syftet med tillhandahållandet. Försäljningen av tobak på färjan har skett med syfte att passagerarna ska konsumera den ombord. Rederiet anförde även att hela fartygsplanet var organiserat som en enda integrerad konsumtionsenhet där det gavs möjlighet att äta, dricka och röka.

KR uttalade att det i såväl LTS som provianteringslagen görs uttrycklig skillnad mellan ändamålen förbrukning ombord respektive försäljning ombord. Av den tillämpliga lagtextens ordalydelse följer att den som har tillstånd att proviantera med obeskattade tobaksvaror för förbrukning ombord inte kan sälja dessa varor utan att skattskyldighet inträder. KR uttalade vidare att gränsdragningen mellan förbrukning och försäljning behandlas kortfattat i lagförarbetenas allmänmotivering (prop. 1998/99:86 avsnitt 6.1.1). I dessa förarbeten finns uttalanden (s.61) vilka tyder på att lagstiftaren tänkt sig att det aldrig kan vara fråga om förbrukning om varorna tillhandahålls i en butik. Å andra sidan uttalas (s. 62) att det vid bedömningen av om det är fråga om förbrukning eller försäljning är av underordnad betydelse var och hur varorna tillhandahålls. Enligt KR:s mening måste lagtexten tillsammans med nämnda förarbetsuttalanden ges den innebörden att det inte kan vara fråga om förbrukning om en vara tillhandahålls genom sedvanlig butiksförsäljning. KR instämde i LR:s bedömning att tillhandahållandet i de aktuella målen inte skiljer sig från sedvanlig butiksförsäljning. KR fann således – även med beaktande av vad rederiet anført bl.a. om hela fartygsplanet såsom en

konsumtionsenhet – att det aktuella tillhandahållandet inte kan anses utgöra förbrukning, utan att det i stället måste anses utgöra försäljning ombord och att rederiet därmed har använt varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten.

I fråga om cigarettförsäljningen till personalen gjorde KR bedömningen att personalen bör ha haft möjlighet att ta iland åtminstone två av tio utkvitterade cigarettpaket. Rederiets tillhandahållande av cigaretter kan därför inte i sin helhet anses ha skett för förbrukning ombord. Mot denna bakgrund fann KR att rederiet även i denna del har använt varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten.

**Undantag från
skattskyldighet
i vissa fall**

I vissa fall föreligger dock inte skattskyldighet trots att varor som köpts in skattefritt har använts till annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten.

Varor som förvärvats skattefritt enligt 31 e § LTS (se avsnitt 4.16.1.1) och som förstörts genom oförutsedda händelser eller force majeure undantas från skattskyldighet med stöd av 9 b § LTS.

**4.4.6.4 Den som innehar skattepliktiga varor utanför
ett uppskovsförfarande utan att skatten
redovisats här**

I 9 första stycket 9 LTS regleras skattskyldigheten för den som, i annat fall än som avses i punkterna 1–8, innehar skattepliktiga varor utanför ett uppskovsförfarande utan att skatten för varorna redovisats i Sverige. Bestämmelserna om beskattning av innehav grundar sig på artikel 8.1.b i direktiv 2008/118/EG.

Skattskyldig i egenskap av att inneha varor kan den bli som t.ex. påträffas med varorna i Sverige, och det inte går att utreda vem som fört in eller tagit emot varorna här, se prop. 2009/10:40, s. 141.

I prop. 2009/10:40, s. 163, uttalas följande.

”Skattskyldigheten enligt punkten förutsätter att varorna innehas utanför ramen för ett uppskovsförfarande. Begreppet ”innehar” omfattar verbet i samtliga tempusformer, dvs. även ”innehaft” och ”innehade”. Beskattade varor som, efter införsel till Sverige, åter förs in under uppskovsordningen omfattas inte av

bestämmelsen. Däremot omfattar bestämmelsen varor som överhuvudtaget inte har beskattats tidigare. Exempel på när bestämmelsen kan bli tillämplig är att varor, som tidigare har hanterats inom ett uppskovsförfarande av något skäl, legalt eller illegalt, kommit att hanteras utanför uppskovsförfarandet. Det kan t.ex. vara varor som aldrig har hanterats inom uppskovsförfarandet, t.ex. vara varor som smugglats in från tredje land. Det kan också vara beskattade varor, som har beskattats i ett annat EG-land, och som här påträffas hos någon annan än den som fört in eller tagit emot varorna under sådana förhållanden att skatt avseende varorna ska betalas här.”

Av prop. 2009/10:40 s. 173 framgår att det saknar betydelse om varorna har konsumerats innan beskattning skett.

Av prop. 2009/10:40, s. 140, framgår att beskattning vid innehav endast omfattar fall där varorna innehas i kommersiellt syfte. Det innebär att från skattskyldigheten undantas varor som innehas här av enskild person som själv har förvärvat varorna i ett annat EG-land för sitt personliga bruk och som själv transporterar dem till Sverige.

Notera att om den som är skattskyldig enligt någon av punkterna 1–8 i 9 § LTS, i en deklaration till Skatteverket inkommer med redovisning av skatten för de aktuella varorna efter det att beskattning skett av innehavaren med stöd av punkt 9, bör den förstnämnde beskattas i stället. Eftersom varorna ska beläggas med skatt endast en gång ankommer det då på Skatteverket att ompröva och undanröja beskattning avseende den som blivit beskattad enligt punkt 9. Se prop. 2009/10:40, s. 163.

Undantag från skattskyldighet i vissa fall

Bestämmelserna om skattskyldighet för den som innehar skattepliktiga varor utanför ett uppskovsförfarande gäller inte i alla situationer.

Enligt 9 § tredje stycket LTS gäller bestämmelserna inte den som för yrkesmässig försäljning ombord på ett fartyg eller luftfartyg som går mellan Sverige och annat EG-land förvarar tobaksvaror, för de varor som inte är till försäljning på svenskt territorium.

Av kompletterande bestämmelser i 9 a § LTS följer dessutom att från skattskyldighet enligt 9 § första stycket 9 LTS

undantas varor som förs in till Sverige i följande fall, numrerade 1–5.

1. Varor som förs in till Sverige under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 31 d § LTS. (Här avses det fallet att diplomater m.fl. med placering i Sverige, jämför avsnitt 4.15.6, förvärvat varor från leverantör i annat EG-land.)
2. Varor som förs in till Sverige av en enskild person som har förvärvat varorna i ett annat EG-land och som själv transporterar dem till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk. (Att sådan införsel ska vara skattebefriad framgår uttryckligen av artikel 32 i direktiv 2008/118/EG.)
3. Varor som förs in till Sverige som flyttgods av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som flyttar till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.
4. Varor som förs in till Sverige av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som har förvärvat varorna genom arv eller testamente, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.
5. Varor som förs in till Sverige som enstaka gåvoförsändelse under yrkesmässig befordran från en enskild person i ett annat EG-land till en enskild person i Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.

Regler om beskattning i vissa fall av införsel enligt 9 a § första stycket 2 LTS finns i lagen (2004:228) om beskattning av viss privatinförsel av tobaksvaror, se avsnitt 4.22.

4.4.6.5 Den som importerar varor från tredje land

Bestämmelser om skattskyldighet vid import av varor finns i 9 c §.

Av 9 c § LTS framgår att skattskyldig vid import av skattepliktiga varor är:

1. om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen,
2. om importen avser en gemenskapsvara eller om varan ska förtullas i Sverige men inte är belagd med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om varan hade varit tullbelagd,

3. om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, i ett annat EG-land till följd av att ett sådant mellanstatligt enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) återopas: innehavaren av tillståndet.

Med tullskuld och gemenskapsvara förstås detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen.

Av 19 § LTS framgår att när varor importeras av någon som inte är upplagshavare enligt 10 § LTS, registrerad varumottagare enligt 13 § LTS eller registrerad avsändare enligt 15 § LTS ska skatten betalas till Tullverket, se avsnitt 4.7.

Enligt Skatteverkets skrivelse den 4 juli 2007, dnr 131 442165-07/111, är 4 kap. 1 b § LSE inte tillämplig när upplagshavare importerar bränsle som avses i 1 kap. 3 a § LSE, dvs. EU-harmoniserade bränslen. Det är endast Tullverket som beslutar enligt 4 kap. 1 b § LSE. Som framgår av bestämmelserna i 3 a kap. 2 § 2 LSE är det fr.o.m. den 1 april 2010 endast den som godkännts som registrerad avsändare som under uppskovsförfarande får flytta bränsle från en importplats (se avsnitt 4.3). En upplagshavare ska även godkännas som registrerad avsändare, se avsnitt 4.4.4, och det är i sin egenskap av registrerad avsändare som denne flyttar bränslet från importplatsen under skatteuppskov.

De ifrågavarande bestämmelserna i LSE motsvaras av följande bestämmelser i LTS. 4 kap. 1 b § LSE motsvaras i LTS av 9 c § och 3 a kap. 2 § 2 LSE motsvaras i LTS av 8 b § första stycket 2.

4.4.6.6 Beskattning vid oegentligheter vid flyttning under uppskovsförfarande

Av 27 § första stycket LTS framgår att om varor, som flyttas under ett uppskovsförfarande, inte når angiven destination på grund av en oegentlighet som innebär att varorna släpps för konsumtion, ska varorna beskattas här i landet om oegentligheten har

1. begåtts i Sverige, eller
2. upptäckts här, och det inte går att fastställa var oegentligheten har begåtts.

Enligt 27 § andra stycket LTS ska skatt enligt första stycket betalas av

1. den eller de som ställt säkerhet för skatten under flyttningen, eller
2. varje annan person som medverkat i den otillåtna avvikel- sen från uppskovsförfarandet och som varit medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att avvikel- sen var otillåten.

Enligt tredje stycket i bestämmelsen ska skatten tas ut enligt den skattesats som gällde vid den tidpunkt då varorna släpptes för konsumtion.

Till skillnad från cirkulationsdirektivet talas i punktskatte- direktivet (2008/118/EG) inte om ”oegentlighet och över- trädelse” utan enbart om ”oegentlighet”. Lagtexten har anpassats till punktskattedirektivets lydelse. Någon materiell förändring är dock inte avsedd. Se prop. 2009/10:40 s. 182.

Genom artikel 10.6 i punktskattedirektivet har införts en definition av ”oegentlighet”. En oegentlighet är en händelse som inträffar under en flyttning av punktskattepliktiga varor under ett uppskovsförfarande, genom vilken en flyttning eller en del av en flyttning av punktskattepliktiga varor inte avslutas i enlighet med artikel 20.2. I artikel 20.2 föreskrivs att en flyttning avslutas när varorna tas emot på en destination där varor får tas emot enligt ett uppskovsförfarande. Förluster som kan härledas till varornas egen beskaffenhet, oförutsedda omständigheter eller force majeure omfattas inte av begreppet oegentlighet. Se prop. 2009/10:40 s. 182.

Paragrafens tillämpningsområde har utvidgats till att omfatta oegentligheter under samtliga uppskovsflyttningar. Därmed ska beskattning ske även när flyttningen påbörjats i Sverige och när den är helt nationell. Se prop. 2009/10:40, s 182.

Enligt artikel 18.1 i direktiv 2008/118/EG ska säkerhet för skatten i första hand ställas av den avsändande upplagshavaren eller registrerade avsändaren. Dock kan avsändar- medlemsstaten även medge att säkerhet ställs av transportören eller fraktföraren, varornas ägare eller mottagaren (artikel 18.2). Det följer också av direktivet (artikel 18.2) att medlemsstater kan medge att två eller flera av de aktörer som nämnts i artikel 18.1 och 18.2 gemensamt ställer säkerhet för flyttningen. Samtliga dessa aktörer kan således komma ifråga som skattskyldiga då varor försvunnit genom en oegentlighet.

När det gäller vem som ska ställa säkerhet för varuflyttningar under ett uppskovsförfarande som påbörjas i Sverige har möjligheten i artikel 18.2 att utöka kretsen av personer som kan ställa säkerhet inte utnyttjats av den svenske lagstiftaren. Säkerhet för uppskovsflyttningar som påbörjas i Sverige kan enligt bestämmelserna i LTS således endast ställas av avsändande upplagshavare eller registrerade avsändare, 11 § respektive 15 § LTS.

Förutom den eller de som ställt säkerhet för flyttningen kan även den som medverkat i oegentligheten bli skattskyldig. Det krävs dock att denne varit medveten om eller rimligen borde varit medveten om att avvikelsen var otillåten för att skattskyldighet ska komma ifråga.

Om flera aktörer ställt säkerhet för skatten, eller annars kommer ifråga som skattskyldiga, ska de vara solidariskt betalningsansvariga, se prop. 2009/10:40 s. 183.

Av 3 § FTS följer att Skatteverket ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet då skatt påförts enligt 27 § LTS.

Återbetalning

Har tobaksvaror beskattats enligt 27 § LTS och visar den skattskyldige inom tre år efter det att flyttningen påbörjades att varorna beskattats i ett annat EG-land ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas, om det andra EG-landets skatteanspråk är befogat, se avsnitt 4.15.4.

4.4.6.7 Beskattning vid oegentligheter vid flyttning av beskattade varor

Av 28 § första stycket LTS framgår följande.

Om beskattade tobaksvaror som flyttas till eller via Sverige inte når angiven mottagare, ska varorna beskattas här om det beror på en oegentlighet som har

1. begåtts i Sverige, eller
2. upptäckts här, och det inte går att fastställa var oegentligheten har begåtts.

Skatt enligt bestämmelsens första stycke ska betalas av den som ställt säkerhet för skatten, eller varje annan person som medverkat i oegentligheten. Skatten ska tas ut enligt den skattesats som gällde vid den tidpunkt då oegentligheten begicks respektive upptäcktes.

Notera att bestämmelsen inte omfattar beskattade varor som flyttas från Sverige och där flyttningen påbörjas här. I dessa

fall har varorna redan beskattats i Sverige en gång, se prop. 2009/10:40, s. 184.

För det fall att det finns flera personer inblandade är de solidariskt ansvariga för betalning av skatten (prop. 2009/10:40, s. 184).

Återbetalning

Har tobaksvaror beskattats enligt 28 § LTS, och visar den skattskyldige inom tre år efter det att flyttningen påbörjades att varorna beskattats i ett annat EG-land ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas, om det andra EG-landets skatteanspråk är befogat, se avsnitt 4.15.4.

4.5 Ställande av säkerhet

4.5.1 Upplagshavare

4.5.1.1 Transportsäkerhet

Bestämmelserna om transportsäkerhet återfinns i 11 § första och andra stycket LTS och grundar sig på artikel 18 i direktiv 2008/118/EG.

Av 11 § första och andra stycket LTS följer att upplagshavare i Sverige som avser att flytta varor under uppskovsförfarande, (se avsnitt 4.3), ska ställa säkerhet hos Skatteverket för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller annat EG-land vid flyttning av varorna (s.k. transportsäkerhet). Säkerhet ska vara ställd innan flyttning av varor påbörjas, och uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de varor som upplagshavaren flyttar under ett dygn. Vid beräkningen av medeltalet ska hänsyn endast tas till de dygn under ett år då flyttningar av tobaksvaror under uppskovsförfarande sker.

Transportsäkerheten ska omfatta dels betalning av skatt i Sverige, dels betalning av skatt i annat EG-land. Av prop. 2009/10:40, s. 165, framgår att säkerheten ska vara giltig i samtliga EG-länder. I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 4.5.8 nedan.

Den transportsäkerhet som upplagshavaren ska ställa vid flyttning av varor under uppskovsförfarande är avsedd att täcka de risker som är förknippade med flyttning av varor under uppskovsförfarande och kan endast tas i anspråk för skattskyldighet som uppkommit på grund av att en flyttning av skattepliktiga varor under uppskovsförfarande inte kommit fram till mottagaren. Av prop. 2009/10:40, s. 165, framgår att

avsändaren av varorna ansvarar genom den ställda säkerheten för skatten på varorna till dess att flyttningen avslutats på det sätt som föreskrivs i artikel 20.2 i punktskattedirektivet, dvs. till dess att varorna tagits emot på en sådan destination som avses i 8 b § LTS.

En upplagshavare som aldrig sänder iväg varor enligt ett uppskovsförfarande behöver således inte ställa någon transportsäkerhet.

Ställd säkerhet får tas i anspråk om påfordrad skatt inte betalas i rätt tid. Upplagshavare ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. För en svensk skattefordran innebär det att en säkerhet får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 200.

Säkerheten ska ställas hos Skatteverket, vilket innebär att det är Skatteverket som bestämmer om säkerheten får tas i anspråk. Detta gäller även i fråga om andra EG-länders skattefordringar. Har en upplagshavare påförts skatt i ett annat EG-land får säkerheten tas i anspråk om skattefordran är befogad och skatten inte betalas i rätt tid. Ett annat EG-land som påfört en svensk upplagshavare skatt och som vill ta säkerheten i anspråk måste alltså vända sig till Skatteverket, som avgör om säkerheten får tas i anspråk, se prop. 2001/02:127 s. 200. Skatteverket kan i sådant fall vägra att säkerheten får tas i anspråk i de fall där Skatteverket anser att det andra EG-landets skattefordran inte är befogad, exempelvis kan det vara fråga om oenighet avseende i vilket land beskattning ska ske när varor som flyttas under uppskovsförfarande har försvunnit under flyttningen, se prop. 2001/02:127, s. 200.

När det gäller annat EG-lands skattefordran ska frågan om huruvida påfordrad skatt har betalats i rätt tid avgöras enligt det andra EG-landets regler om betalningstider, se prop. 2001/02:127 s. 200.

4.5.1.2 Säkerhet vid lagring m.m.

Av 11 § tredje stycket LTS följer en generell skyldighet för upplagshavare att ställa säkerhet för betalning av skatt för sådana lagerbrister som avses i 20 § 1 c LTS (s.k. lagrings-säkerhet). Säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av skatten på de varor som upplagshavaren i medeltal förvarar på skatteupplaget under ett år.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 4.5.8 nedan.

Det föreligger en generell skyldighet för samtliga upplagshavare att ställa lagringssäkerhet. Detta innebär att den som ansöker om att bli upplagshavare normalt inte kan godkännas förrän en godtagbar lagringssäkerhet ställts, se prop. 1996/97:116 s. 70–71. Därmed prövas frågan om säkerhet är ställd med rätt belopp och i godtagbar form redan i samband med prövningen av en ansökan om att bli godkänd upplagshavare.

Upplagshavaren är skyldig att se till att han vid varje tillfälle har ställt säkerhet med det belopp som föreskrivs i 11 § tredje stycket LTS och är därmed skyldig att ställa ny säkerhet i de fall där förhållandena ändrats på sådant sätt att säkerheten ska beräknas till annat belopp än vad som tidigare var fallet. Om förhållandena som legat till grund för beräkningen av beloppet för säkerheten ändras efter det att upplagshavaren blivit godkänd, är denne skyldig att underrätta Skatteverket om detta enligt 9 § andra stycket FTS. Av 12 § LTS framgår att ett godkännande som upplagshavare får återkallas om ställd säkerhet inte längre är godtagbar. Om upplagshavaren inte anmäler ändrade förhållanden och inkommer med ny säkerhet när förhållandena ändrats riskerar han att godkännandet som upplagshavare återkallas.

Lagringssäkerhet ska ställas för att täcka de risker som är förknippade med att en upplagshavare hanterar skattepliktiga varor under uppskovsförfarande i skatteupplag. I prop. 2001/02:127 uttalas följande på s. 148 avseende lagringssäkerheten.

”Upplagshavare skall ställa säkerhet för betalning av skatt i samband med tillverkning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor, s.k. lagringssäkerhet. Syftet med att kräva säkerhet i samband med tillverkning m.m. är att säkerställa att skatt betalas när varor försvunnit från skatteupplag genom t.ex. stöld och dylikt (se prop. 1996/97:116 s. 65). Det är alltså endast i nu angivna fall som säkerheten kan tas i anspråk. För upplagshavare inträder skattskyldighet när lagerbrister uppkommer. Begreppet lagerbrister omfattar svinn, stöld m.m. (se prop. 2000/01:118 s. 71). För att tydliggöra i vilka fall en s.k. lagringssäkerhet får tas i anspråk föreskrivs därför att säkerhet skall ställas för betalning av skatt till följd av lagerbrister.”

Enligt 18 § LTS är varor som under uppskovsförfarande, t.ex. i ett skatteupplag, blivit fullständigt förstörda eller oåterkalleligen gått förlorade och därigenom blivit oanvändbara som punktskattepliktiga varor på grund av varans beskaffenhet, oförutsedda händelser eller force majeure undantagna från skatteplikt. Detta innebär att en säkerhet aldrig behöver tas i anspråk för sådana lagerbrister.

En lagringssäkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Upplagshavare ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. Säkerheten får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 201.

4.5.1.3 Jämkning av säkerhetsbelopp

I 15 a § LTS finns bestämmelser som ger möjlighet till jämkning av säkerhetsbeloppet i syfte att undvika att upplagshavare avkrävs en mer omfattande säkerhet än vad som kan anses nödvändig i det enskilda fallet (prop. 1996/97:116, s. 64).

Av 15 a § LTS följer att Skatteverket får medge att säkerhet inte behöver ställas alls eller att säkerheten får uppgå till ett lägre belopp än vad som anges i 11 § tredje stycket LTS om det finns skäl till detta med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska förhållanden eller andra särskilda omständigheter. Jämkning kan alltså endast ske av den säkerhet som upplagshavaren ska ställa i samband med lagring m.m. och inte av den säkerhet som upplagshavare ska ställa i samband med transporter.

Enligt uttalande i prop. 1996/97:116 s. 72 bör upplagshavare med goda ekonomiska förhållanden kunna få säkerhetsbeloppet jämkat. Bedömningen bör koncentreras på om den ekonomiska situationen är sådan att det regelmässigt finns utrymme för att betala tobaksskatt till följd av stölder m.m. Som utgångspunkt bör här gälla vad som är normalt för respektive bransch vad avser stölder och dylikt.

Med andra särskilda omständigheter förstås, enligt prop. 1996/97:116 s. 72, bl.a. förhållandena vid upplagshavarens skatteupplag. Jämkning kan ske om risken för stöld eller svinn bedöms som liten. Även det förhållandet att upplagshavaren nästan enbart säljer varor som ska användas för skattefria ändamål kan utgöra skäl för att jämka säkerhetsbeloppet.

4.5.2 Registrerad varumottagare

I 13 § andra stycket LTS finns bestämmelser som innebär en generell skyldighet för registrerad varumottagare att ställa säkerhet för betalning av den svenska skatten på de varor som tas emot. Säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av den beräknade årliga skatten på varorna.

Att det föreligger en generell skyldighet för registrerad varumottagare att ställa säkerhet innebär att den som ansöker om godkännande som registrerad varumottagaren normalt inte kan godkännas förrän en godtagbar säkerhet ställts, se prop. 1996/97:116 s. 70–71. Därmed prövas frågan om säkerhet är ställd med rätt belopp och i godtagbar form redan i samband med prövningen av ansökan om att bli godkänd.

En registrerad varumottagare är skyldig att se till att han vid varje tillfälle har ställt säkerhet med det belopp som föreskrivs i 13 § andra stycket LTS och är därmed skyldig att ställa ny säkerhet i de fall där förhållandena ändrats på sådant sätt att säkerheten ska beräknas till annat belopp än vad som tidigare var fallet. Om förhållandena som legat till grund för beräkningen av beloppet för säkerheten ändras efter det att godkännande som registrerad varumottagare har meddelats, är den registrerade varumottagaren enligt 9 § FTS skyldig att underrätta Skatteverket om detta. Av 13 § tredje stycket LTS framgår att bestämmelserna om återkallelse i 12 § första och tredje stycket LTS tillämpas även på registrerad varumottagare. Om den registrerade varumottagaren inte anmäler ändrade förhållanden och inkommer med ny säkerhet när förhållandena ändrats riskerar han således att godkännandet som registrerad varumottagare återkallas.

Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Registrerad varumottagare ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. Säkerheten får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 201.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 4.5.8 nedan.

Det säkerhetsbelopp som ska ställas av registrerad varumottagare kan jämkas enligt 15 a § LTS. Beloppen kan jämkas under samma förutsättningar som gäller för jämkning av upplagshavares lagringssäkerhet (se avsnitt 4.5.1.3).

4.5.3 Tillfälligt registrerad varumottagare

En tillfälligt registrerad varumottagare ska, enligt 14 § LTS, innan varor flyttas från det andra EG-landet ställa säkerhet för betalning av den skatt som ska betalas i Sverige för de ifrågavarande varorna. Säkerheten ska i dessa fall motsvara den skatt som belöper på de varor som transporten avser.

Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Den skattskyldige ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. Säkerheten får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 201.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 4.5.8.

4.5.4 Registrerad avsändare

Enligt 15 § LTS ska bestämmelserna i 11 § första och andra stycket LTS om ställande av säkerhet för skatten tillämpas även på registrerad avsändare. Av dessa paragrafer följer att en registrerad avsändare i Sverige som avser att flytta varor under uppskovsförfarande, se avsnitt 4.3, ska ställa säkerhet hos Skatteverket för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller ett annat EG-land vid flyttningen av varorna (s.k. transportsäkerhet). Säkerhet ska vara ställd innan flyttningen påbörjas och uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de varor som den registrerade avsändaren flyttar under ett dygn. Vid beräkningen av medeltalet ska hänsyn endast tas till de dygn under ett år då flyttning av varor enligt uppskovsförfarande sker.

Säkerheten ska omfatta dels betalning av skatt i Sverige, dels betalning av skatt i annat EG-land. Av prop. 2009/10:40, s. 165, framgår att säkerheten ska vara giltig i samtliga EG-länder.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 4.5.8 nedan.

Den säkerhet som den registrerade avsändaren ska ställa är avsedd att täcka de risker som är förknippade med flyttning av varor enligt uppskovsförfarande och kan endast tas i anspråk för skattskyldighet som uppkommit på grund av att en flyttning av skattepliktiga varor under uppskovsförfarande inte kommit fram till mottagaren. En registrerad avsändare som aldrig

sänder iväg varor under uppskovsförfarande behöver således inte ställa någon transportsäkerhet.

Ställd säkerhet får tas i anspråk om påford skatt inte betalas i rätt tid. En registrerad avsändare ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. För en svensk skattefordran innebär det att en säkerhet får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 200.

Säkerheten ska ställas hos Skatteverket, vilket innebär att det är Skatteverket som bestämmer om säkerheten får tas i anspråk. Detta gäller även i fråga om andra EG-länders skattefordringar. Har en registrerad avsändare påförts skatt i ett annat EG-land får säkerheten tas i anspråk om skattefordran är befogad och skatten inte betalas i rätt tid. Ett annat EG-land som påfört en svensk registrerad avsändare skatt och som vill ta säkerheten i anspråk måste alltså vända sig till Skatteverket, som avgör om säkerheten får tas i anspråk, se prop. 2001/02:127 s. 200. Skatteverket kan i sådant fall vägra att säkerheten får tas i anspråk i de fall där Skatteverket anser att det andra EG-landets skattefordran inte är befogad, exempelvis kan det vara fråga om oenighet avseende i vilket land beskattning ska ske när varor som flyttas enligt uppskovsförfarande har försvunnit under flyttningen, se prop. 2001/02:127, s. 200.

När det gäller annat EG-lands skattefordran ska frågan om huruvida påford skatt har betalats i rätt tid avgöras enligt det andra EG-landets regler om betalningstider, se prop. 2001/02:127 s. 200.

4.5.5 Distansförsäljare som ska företrädas av en representant

I 16 § andra stycket LTS finns bestämmelserna om ställande av säkerhet för den som säljer varor till Sverige genom distansförsäljning och som enligt 16 a § LTS ska företrädas av en representant. Säljaren ska ställa en generell säkerhet för betalning av skatten på de varor som avsänds från ett annat EG-land till Sverige.

Av prop. 2009/10:40, s. 168, framgår att de distansförsäljare som regleras i paragrafen förutsätts sälja varor till Sverige med viss regelbundenhet och de bör därför hos Skatteverket ställa en generell säkerhet för de varor som avsänds till Sverige. Förebilden för regleringen är den som gäller för registrerad

varumottagare. Att distansförsäljare som regelbundet säljer varor till Sverige ska ställa en generell säkerhet är dessutom logiskt med tanke på att de ska redovisa tobaksskatten per redovisningsperiod.

Säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar 10 % av den beräknade årliga skatten på varorna. Säkerheten ska ställas innan varorna avsänds från det andra EG-landet, se prop. 2009/10:40, s. 168.

Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Den skattskyldige ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. Säkerheten får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 201.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 4.5.8.

4.5.6 Distansförsäljare vid enstaka tillfälle

Den som endast vid enstaka tillfälle säljer tobaksvaror till någon i Sverige genom distansförsäljning ska, enligt 16 b § LTS, i stället för vad som anges i 16 och 16 a §§ LTS, innan varorna avsänds från det andra EG-landet anmäla sig till Skatteverket och ställa säkerhet för skatten på varorna. Säkerheten ställs således för varje enskild flyttning och ska motsvara den skatt som belöper på de varor som transporten avser.

Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Den skattskyldige ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. Säkerheten får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 201.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 4.5.8.

4.5.7 Den som för in eller tar emot beskattade varor på annat sätt än genom distansförsäljning

Den som för in eller tar emot beskattade varor på annat sätt än genom distansförsäljning ska, 17 § LTS, innan varorna flyttas från det andra EG-landet, anmäla varorna till Skatteverket och ställa säkerhet för betalning av skatten på varorna. Säkerheten ska i dessa fall motsvara den skatt som belöper på de varor som transporten avser.

Observera att detta inte gäller de fall som är undantagna från skattskyldighet enligt 9 a § LTS, se avsnitt 4.4.6.1.

Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Den skattskyldige ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. Säkerheten får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 201.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av nästa avsnitt.

4.5.8 Former för säkerheten

Säkerheten ska ställas i svenska kronor och kan bestå av exempelvis borgen som är utfäst av bank eller försäkringsbolag eller genom att beloppet sätts in på ett pantförskrivet spärrat konto. I vissa fall godtas som säkerhet även förtida insättning på Skatteverkets särskilda konto av hela den skatt som belöper på de varor som säkerhet ska ställas för.

Närmare föreskrifter om säkerheter enligt LTS är under utarbetande.

4.6 Registrering

Godkänd upplagshavare, registrerad varumottagare, registrerad avsändare samt sådan säljare vid distansförsäljning som ska företrädas av en representant ska vara registrerade enligt bestämmelserna i 3 kap. 1 § SBL.

Avseende registrering i det s.k. SEED-registret, se avsnitt 4.19.

4.7 Undantag från skatteplikt

4.7.1 Varor under uppskovsförfarande

Av 18 § första stycket LTS, som grundar sig på artikel 7.4 i direktiv 2008/118/EG, följer att tobaksskatt inte ska betalas för tobaksvaror som under ett uppskovsförfarande

1. blivit fullständigt förstörda eller oåterkalleligen gått förlorade och därigenom blivit oanvändbara som punkt-skattepliktiga varor på grund av
 - a) varornas beskaffenhet,
 - b) oförutsedda händelser eller force majeure, eller
2. förstörts under tillsyn av Skatteverket.

Förutsättning att varorna hanteras under uppskovsförfarande

Genom att utforma bestämmelsen på så sätt att den omfattar varorna när de hanteras under ett uppskovsförfarande är bestämmelsen tillämplig oavsett i vilken typ av, eller hos vilken aktör i uppskovsförfarandet varorna befinner sig när den skattebefriande händelsen inträffar. Därmed behövs inte separata bestämmelser för olika aktörer. När det gäller varor som tas emot av en registrerad varumottagare bör påpekas att varorna genom mottagandet upphör att omfattas av uppskovsförfarandet, varför det inte kommer i fråga att tillämpa skattefrihetsbestämmelsen på varor som tagits emot. Se prop. 2009/10:40 s. 170.

Vidare framgår av prop. 2009/10:40 s. 170 att genom att formulera bestämmelserna som skattefrihetsregler omfattas även varor som går förlorade under flyttning i Sverige och där den aktör som skulle komma i fråga för att betala skatten är godkänd i ett annat EG-land.

Varornas beskaffenhet

Vad gäller begreppet varornas ”beskaffenhet” så motsvarar det begreppet varans ”karaktär” i tidigare lydelse av LTS. Någon ändring i sak är inte avsedd, prop. 2009/10:40 s. 170. Med bestämmelsen avses t.ex. varor som torkat, dunstat eller på annat sätt förstörts till följd av varans beskaffenhet, jämför prop. 1994/95:56 s. 95 angående varans karaktär.

Förstörts under tillsyn av Skatteverket

Närmare föreskrifter om vad som krävs för att varor ska anses ha förstörts enligt 18 § första stycket 2 LTS är under utarbetande.

Visa att varorna förstörts

Den som gör gällande att tobaksvarorna fullständigt förstörts eller oåterkalleligen gått förlorade, ska enligt 18 § andra stycket LTS, på ett tillfredsställande sätt visa detta för Skatteverket om förstörelsen eller förlusten har skett i Sverige, eller upptäckts här och det inte går att fastställa var den skett.

4.7.2 Beskattade varor

Av 18 § tredje stycket LTS framgår att undantagen från skatteplikt enligt första och andra styckena under vissa förutsättningar även gäller beskattade tobaksvaror under flyttning från ett annat EG-land till Sverige. Bestämmelserna grundar sig på artikel 37 i direktiv 2008/118/EG.

Undantag från skatteplikt för beskattade varor gäller, enligt 18 § tredje stycket LTS,

1. under förutsättning att den som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 6 har fullgjort de skyldigheter som föreskrivs

i 17 § eller i 10 kap. 32 a § tredje stycket skattebetalningslagen (1997:483), eller

2. vid distansförsäljning, under förutsättning att säljaren har ställt säkerhet för skatten enligt 16 eller 16 b § eller mottagare som avses i 16 c § fullgjort deklarationsskyldigheten enligt 10 kap. 32 a § tredje stycket skattebetalningslagen.

I prop. 2009/10:40 s. 171 uttalas att det av bestämmelsen följer att skatt inte ska betalas för beskattade tobaksvaror som förstörts eller förlorats under flyttning till mottagaren i Sverige och att det således inte är aktuellt att tillämpa bestämmelsen om beskattade varor förstörs eller förloras efter det att de nått mottagaren.

Vidare framgår av prop. 2009/10:40 s. 171 att som förutsättning för att undantag från skattskyldighet ska komma i fråga avseende beskattade varor gäller att föreskrivna skyldigheter för att säkerställa den svenska punktskatten iakttagits av aktörerna. Detta för att förhindra att bestämmelsen utnyttjas vid försök att undandra skatt. Om Tullverket vid kontroll enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter påträffar beskattade varor som t.ex. inte är anmälda i förväg och för vilka säkerhet inte ställts, ska det inte komma i fråga för mottagare i Sverige att anmäla till Skatteverket att varorna ska förstöras under verkets tillsyn och på så sätt slippa betala punktskatten.

4.8 Import från tredje land i vissa fall

När skattepliktiga varor importeras från tredje land av någon som inte är upplagshavare, registrerad varumottagare eller registrerad avsändare ska skatten betalas till Tullverket (19 § LTS). Vem som i sådant fall är skattskyldig beskrivs i avsnitt 4.4.6.5.

4.9 Skattskyldighetens inträde

4.9.1 Allmänt

Bestämmelser om skattskyldighetens inträde finns i 20 § LTS. Bestämmelserna har i huvudsak sitt ursprung i direktiv 2008/118/EG. Av direktiv 2008/118/EG följer att beskattningen skjuts upp så länge varorna hanteras enligt ett uppskovsförfarande och att skattskyldigheten för varorna

inträder då varan ”släpps för konsumtion”. Begreppen uppskovsförfarande och släpps för konsumtion definieras i 8 a § LTS, se avsnitt 4.3. Särskilda bestämmelser om skattskyldighetens inträde gäller för de olika kategorierna av skattskyldiga.

4.9.2 Upplagshavare

Skattskyldighetens inträde för upplagshavare regleras i 20 § 1 LTS. Bestämmelserna baseras på artikel 7 i direktiv 2008/118/EG.

För en *upplagshavare* som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 1 LTS inträder skattskyldigheten när

- a) skattepliktiga varor tas ut från ett skatteupplag utan att flyttas enligt 8 b och 8 c §§ LTS, dvs. utan att flyttas enligt uppskovsförfarande,
- b) skattepliktiga varor tas emot på en direkt leveransplats,
- c) skattepliktiga varor tas i anspråk i skatteupplaget eller lagerbrister uppkommer, eller
- d) godkännandet av skatteupplaget återkallas.

Av prop. 2000/01:118, s 68, framgår att bestämmelserna om skattskyldighetens inträde är inte kopplade till några civilrättsliga begrepp. Avgörande för skattskyldighetens inträde är var varorna fysiskt befinner sig. Detta innebär att en upplagshavare bär skatteansvaret för alla varor som han förvarar på sitt skatteupplag oavsett om han äger dem eller inte. Så länge varorna finns kvar på skatteupplaget har skattskyldighet inte inträtt. Skattskyldighet inträder således inte för en vara som sålts men som ligger kvar i skatteupplaget.

Av prop. 2009/10:40, s.171, framgår att avsikten med formuleringen av bestämmelserna i 20 § 1 LTS om skattskyldighetens inträde för upplagshavare är att dessa ska vara nära knutna till uppskovsförfarandet och terminologin i punktskattedirektivet (2008/118/EG).

20 § 1 a LTS baseras på artikel 7 i direktiv 2008/118/EG.

Genom punkt 1 a i 20 § LTS föreskrivs att skattskyldigheten för upplagshavare inträder när varor tas ut från ett skatteupplag utan att flyttas enligt ett uppskovsförfarande. Detta innebär, enligt prop. 2009/10:40, s.171, att skattskyldighet alltid inträder enligt denna punkt när varorna tas ut från ett skatteupplag utan att en flyttning under uppskovsförfarande

Uttag från skatteupplag

påbörjas (se avsnitt 4.3). Det innebär således att skattskyldigheten inträder enligt denna punkt om upplagshavaren tar ut varor för att förvara dessa på annan plats än i ett skatteupplag. Om varor tas ut från skatteupplaget och flyttas under uppskovsförfarande inträder inte skattskyldighet för upplagshavaren men denne är ansvarig för skatten på varorna till dess att flyttningen avslutats. Flyttningen avslutas då varorna tas emot på en sådan destination som avses i 8 b § LTS. Om varorna avviker under flyttningen genom en oegentlighet ska beskattning i stället ske enligt bestämmelserna i 27 § LTS, se avsnitt 4.4.6.6 och 4.13.1.

Det åligger den avsändande upplagshavaren att förvissa sig om att mottagaren har rätt att ta emot tobaksvaror under skatteuppskov. Då det är fråga om flyttning till annan upplagshavare eller till en registrerad varumottagare eller tillfälligt registrerad varumottagare i ett annat EG-land kan kontroll av mottagarens punktskattenummer göras i det s.k. SEED-registret, se avsnitt 4.19. Vid flyttning av tobaksvaror till upplagshavare och varumottagare i andra EG-länder används normalt EMCS och i detta system görs en automatisk kontroll mot SEED-registret att mottagaren har rätt att ta emot varorna under skatteuppskov, se avsnitt 4.11.2.10.

**Mottagande
på direkt
leveransplats**

Enligt 20 § 1 b LTS, som baseras på artikel 7.3 c i direktiv 2008/118/EG, inträder skattskyldigheten för upplagshavare som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 1 LTS, när varor tas emot på en direkt leveransplats. För närmare information om direkt leveransplats, se avsnitt 4.3.

**Ianspråktagande,
lagerbrister**

Enligt 20 § 1 c LTS inträder skattskyldighet när varor tas i anspråk i skatteupplaget eller lagerbrister uppkommer.

I prop. 2000/01:118 s.70 anges att händelser i skatteupplaget ska utlösa beskattning. Som exempel nämns att en upplagshavare själv tar varorna i anspråk. Det kan t.ex. röra sig om att varorna konsumeras där. Av prop. 2000/01:118 s. 71 framgår att lagerbrister omfattar svinn, stöld m.m.

Observera dock att undantag från skatteplikt gäller för tobaksvaror som, under ett uppskovsförfarande blivit fullständigt förstörda eller oåterkalleligen gått förlorade och därigenom blivit oanvändbara som punktskattepliktiga varor på grund av varornas beskaffenhet, oförutsedda händelser eller force majeure, se 18 § LTS och avsnitt 4.7.1. Skattskyldighet inträder således inte för tobaksvaror som förlorats under sådana omständigheter.

**Godkännande av
skatteupplag
återkallas**

Enligt 20 § 1 d LTS inträder skattskyldigheten när godkännandet av skatteupplaget återkallas. Ett beslut om att återkalla ett godkännande som upplagshavare omfattar, enligt 12 § andra stycket LTS, även upplagshavarens skatteupplag. Bestämmelsen i 20 § 1 d LTS täcker alltså dels fall då godkännandet för ett enskilt upplag återkallas, dels fall då godkännandet av ett upplag återkallas på grund av ett beslut om att återkalla godkännandet som upplagshavare (prop. 2000/01:118, s. 72).

4.9.3 Registrerad avsändare

För den *registrerade avsändaren* inträder skattskyldigheten enligt 20 § 2 LTS, när skattepliktiga varor flyttas från en importplats på annat sätt än enligt 8 b och 8 c §§ LTS, dvs. på annat sätt än enligt ett uppskovsförfarande.

4.9.4 Varumottagare

För den *registrerade varumottagaren* och den *tillfälligt registrerade varumottagaren* inträder skattskyldigheten vid mottagandet av de skattepliktiga varorna enligt 20 § 3 LTS.

I och med mottagandet upphör varorna att omfattas av uppskovsförfarandet.

4.9.5 Distansförsäljning

Enligt 20 § första stycket 4 LTS inträder skattskyldigheten för en *säljare vid distansförsäljning* som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 4 LTS respektive för en *mottagare vid distansförsäljning* som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 5 LTS när varorna förs in till Sverige.

Vid distansförsäljning är fråga om beskattade tobaksvaror, dvs. sådana tobaksvaror som släppts för konsumtion i ett EG-land och för vilka skattskyldighet därigenom inträtt i det landet. Den punktskatt som erlagts i avsändarlandet kan säljaren där ansöka om att få återbetald, se artikel 36.5 i direktiv 2008/118/EG.

Observera att den som tar emot varor via distansförsäljning och blir skattskyldig i egenskap av mottagare för att avsändaren inte ställt säkerhet ska redovisa skatten genast vid den skattepliktiga händelsen, dvs. då varorna förs in i Sverige, se prop. 2009/10:40 s. 172.

4.9.6 Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor

För den som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 6 LTS, inträder skattskyldigheten då varorna förs in till Sverige enligt 20 § 5 LTS. Detta gäller alltså för den som från ett annat EG-land *för in eller tar emot beskattade varor* på annat sätt än genom distansförsäljning.

4.9.7 Tillverkning utanför skatteupplag

Av 20 § 6 LTS framgår att för den som yrkesmässigt *tillverkar* skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag, dvs. den som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 7 LTS, inträder skattskyldigheten när varorna tillverkas.

4.9.8 Varor som köpts in skattefritt används för annat än avsett ändamål

För den som *använder* skattepliktiga varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten inträder skattskyldigheten då varorna används för annat än avsett ändamål enligt 20 § 7 LTS. Jämför avsnitt 4.4.6.3 och avsnitt 4.16.

4.9.9 Varor som innehas utanför ett uppskovsförfarande

Av 20 § 8 LTS framgår att skattskyldighet inträder för den som *innehar* varor och är skattskyldig enligt 9 § 9 LTS, när varorna kom att innehas utanför ett uppskovsförfarande. Bestämmelsen i 9 § 9 LTS innebär att den blir skattskyldig som i annat fall än som avses i 9 § 1–8 LTS innehar tobaksvaror som är skattepliktiga i Sverige, utan att skatten för varorna redovisas här trots att den borde ha gjort det (se prop. 2009/10:40, s. 173). 20 § 8 LTS har sin grund i artikel 7.2 b i direktiv 2008/118/EG.

Enligt 10 kap. 32 a § tredje stycket SBL ska skatten i dessa fall redovisas senast vid den skattepliktiga händelsen, dvs. senast när varorna kom att innehas (se prop. 2009/10:40, s.173).

4.9.10 Skatt i samband med import i vissa fall

För den som är skattskyldig enligt 9 c § LTS, dvs. för *import* av varor, och som enligt 19 § LTS ska betala skatten till Tullverket, inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om det funnits skyldighet att betala tull. I fall som avses i 9 c § första stycket 3 LTS inträder skatt-

skyldigheten vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull inträder eller skulle ha inträtt i det andra EG-landet. Detta följer av 20 § första stycket 9 LTS.

4.10 Undantag från skattskyldighetens inträde för upplagshavare

Av 21 § LTS följer att skattskyldighet inte inträder i vissa fall. Detta innebär att vissa varor undantas från beskattning trots att skattskyldighet i princip skulle ha inträtt för varorna enligt 20 § 1 LTS.

Av 21 § LTS följer att skattskyldighet inte inträder i följande fall.

Återanvändning

1. Varor har återanvänts vid tillverkning. Bestämmelsen avser sådana fall då varor återanvänts av upplagshavare på så sätt att skattepliktiga varor tagits i anspråk i skatteupplaget och omarbetats till andra skattepliktiga tobaksvaror. I sådant fall undantas de ianspråktagna varorna från beskattning, jämför prop. 1994/95:56 s. 96.

Provning av varornas kvalitet

2. Varor som uteslutande använts för upplagshavarens provning av varornas kvalitet i skatteupplaget. Med ”provning av varornas kvalitet” avses dels stickprov för kontroll av att varor inte är defekta, dels nödvändiga produktionsprov och analysprov av nya varor. Nämnda provning ska framgå av bokföringen. Skattskyldighet inträder inte heller för varor som på upplagshavarens uppdrag laboratorieanalyseras, även om analysen sker utanför skatteupplaget. Att sådan analys skett ska dock kunna styrkas genom analysprotokoll eller liknande.

4.11 Dokumenthantering vid varuflyttningar enligt uppskovsförfarandet

4.11.1 Allmänt

Fr.o.m. den 1 april 2010 ska det datoriserade systemet Excise Movement Control System, EMCS, användas vid flyttningar av tobaksvaror. EMCS ska dock inte användas vid flyttningar som sker enbart på svenskt territorium.

Bestämmelserna om EMCS har införts i 22–25 §§ LTS och i 13–18 §§ FTS.

Närmare bestämmelser om aktörernas skyldigheter avseende elektroniska dokument och uppgifterna i dessa föreskrivs i

kommissionens förordning (EG) nr 684/2009 av den 24 juli 2009 om genomförande av rådets direktiv 2008/118/EG vad gäller datoriserade förfaranden för flyttning av punktskattepliktiga varor under punktskatteuppskov. Förordningen är direkt tillämplig i Sverige utan någon implementering i nationell författning.

Polen, Danmark och Grekland kommer av tekniska skäl att ansluta sig till EMCS vid ett senare tillfälle än den 1 april 2010. Tobaksvaror som flyttas under ett uppskovsförfarande till en mottagare eller exportplats i ett EG-land som ännu inte har anslutit sig till EMCS ska enligt 28 c § LTS, åtföljas av ett ledsagardokument i pappersform. Se avsnitt 4.11.4.

Under en övergångsperiod är det möjligt att flytta tobaksvaror enligt ett uppskovsförfarande utan att använda EMCS även vid flyttningar till och från medlemsländer som är anslutna till EMCS, om varorna åtföljs av ett ledsagardokument i pappersform. Bestämmelser om detta finns i 28 a och 28 b §§ LTS. Se avsnitt 4.11.4.

I 22 § första stycket LTS anges genom en hänvisning till artikel 1 i Europaparlamentets och rådets beslut nr 1152/2003/EG av den 16 juni 2003 om datorisering av uppgifter om förflyttningar och kontroller av punktskattepliktiga varor att det finns ett, på gemenskapsrätten baserat, datoriserat system (EMCS) för hantering av dokument och uppgifter. Vidare anges vilka dokument och uppgifter som ska hanteras i systemet, se avsnitt 4.11.2.1.

I 22 § tredje stycket LTS anges vilka regler för dokumenthanteringen som ska gälla om EMCS inte är tillgängligt. Se vidare avsnitt 4.11.3.

Av 22 § fjärde stycket LTS framgår att de bestämmelser som reglerar avsändande av varor gäller upplagshavare och registrerade avsändare.

Enligt 22 § femte stycket LTS gäller inte bestämmelserna om dokumenthantering i 22 b–25 §§ LTS när en flyttning under uppskovsförfarande sker enbart på svenskt territorium och varornas slutdestination är belägen på svenskt territorium. Flyttningar som startar i Sverige och där varorna exporteras omfattas dock av bestämmelserna om dokumenthanteringen, vilket följer av att undantaget omfattar flyttningar där varornas slutdestination är belägen på svenskt territorium, prop. 2009/10:40, s. 173–174.

4.11.2 Det datoriserade systemet - EMCS

4.11.2.1 Dokument och uppgifter som hanteras i EMCS

Av 22 § första stycket LTS framgår att följande dokument och uppgifter ska hanteras i EMCS:

1. elektroniska administrativa dokument enligt 22 b § första stycket LTS,
2. administrativa referensnummer enligt 22 b § andra stycket LTS,
3. uppgifter om ändrad destination enligt 22 d § LTS,
4. mottagningsrapporter enligt 22 f § första stycket LTS, och
5. exportrapporter enligt 22 f § andra stycket LTS.

4.11.2.2 Elektronisk verifikation

Enligt 22 a § LTS ska den som upprättar elektroniskt administrativt dokument, mottagningsrapport eller exportrapport via EMCS kunna verifieras genom ett tekniskt förfarande. Innan aktören börjar upprätta dokument i EMCS ska denne efter instruktion från Skatteverket se till att möjligheten till elektronisk verifikation ordnas. Detta kan ordnas genom att aktören använder en personlig e-legitimation eller en organisationslegitimation. Se prop. 2009/10:40 s. 174.

I 22 a § andra stycket LTS anges att uppgifter som lämnats för en juridisk person i det datoriserade systemet ska anses ha lämnats av denne, om det inte är uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda den juridiska personen. Skatteverket ska således normalt kunna lita på att den som upprättar dokument via EMCS och därmed lämnar uppgifter för en juridisk person är behörig att göra det, se prop. 2009/10: 40, s. 174.

4.11.2.3 Elektroniskt administrativt dokument

Vid en sådan flyttning som avses i 8 b § LTS (uppskovsflyttning) ska avsändaren via EMCS lämna ett elektroniskt administrativt dokument till Skatteverket innan flyttningen påbörjas (22 b § LTS). Bestämmelsen grundar sig på artikel 21.2 i direktiv 2008/118/EG.

I kommissionens förordning (EG) nr 684/2009 föreskrivs att ett elektroniskt administrativt dokument får upprättas i EMCS tidigast sju dagar före det att varorna avsänds rent fysiskt (artikel 3.2). Flyttas varorna utan att omfattas av ett korrekt

dokument omfattas flyttningen inte av uppskovsförfarandet. Se prop. 2009/10:40, s. 174–175.

**Återkallelse
av dokument**

Av 22 b § första stycket LTS framgår att avsändaren får återkalla dokumentet innan flyttningen av varorna påbörjas. Denna bestämmelse grundar sig på artikel 21.7 i direktiv 2008/118/EG. Syftet är att klargöra att en avsändare inte är bunden att flytta varorna om förutsättningarna för en flyttning ändras efter det att ett dokument lämnats via EMCS. Avsändaren kan dock inte återkalla dokumentet efter det att flyttningen påbörjats. Det är dock tillåtet att efter det att flyttningen påbörjats via EMCS ändra destination (se avsnitt 4.11.2.5). Se prop. 2009/10:40, s. 175.

**Dokument till
mottagare i ett
annat EG-land**

Av 14 § FTS framgår att när Skatteverket tilldelat ett elektroniskt administrativt dokument en administrativ referenskod (se avsnitt 4.11.2.4), ska Skatteverket utan dröjsmål via EMCS vidarebefordra dokumentet till de behöriga myndigheterna i destinationsmedlemsstaten. Bestämmelsen grundar sig på artikel 21.4 i direktiv 2008/118/EG av vilken det också framgår att de behöriga myndigheterna i destinationsmedlemsstaten ska vidarebefordra dokumentet till mottagaren.

**Dokument till
mottagare i
Sverige**

Av 16 § FTS följer att i det fall en uppskovsflyttning påbörjats i ett annat EG-land ska Skatteverket vidarebefordra det elektroniska administrativa dokumentet som är ställt till en upplagshavare, en registrerad varumottagare eller en tillfälligt registrerad varumottagare i Sverige till mottagaren via EMCS. Bestämmelsen grundar sig på artikel 21.4 i direktiv 2008/118/EG.

4.11.2.4 Administrativ referenskod

Av 22 b § andra stycket LTS framgår att Skatteverket ska göra en elektronisk kontroll av det elektroniska administrativa dokumentet. Är uppgifterna i dokumentet giltiga, ska Skatteverket tilldela det en administrativ referenskod och meddela koden till avsändaren. Bestämmelserna grundar sig på artikel 21.3 i direktiv 2008/118/EG.

Skatteverket tilldelar dokumentet den administrativa referens-koden om dokumentet är formellt korrekt, i den utsträckning som kan kontrolleras elektroniskt. Eftersom hanteringen sker elektroniskt i EMCS tar kontrollen och tilldelningen av referenskod endast några sekunder, under förutsättning att dokumentet är rätt ifyllt. Därefter får den fysiska varuflyttningen under uppskov påbörjas. Se prop. 2009/10:40,

s. 175. Är uppgifterna i dokumentet inte giltiga, ska Skatteverket utan dröjsmål underrätta avsändaren om det, 22 b § andra stycket LTS (artikel 21.3 direktiv 2008/118/EG). Denna underrättelse sker elektroniskt via EMCS. Det blir aktuellt t.ex. när den angivna mottagaren inte finns registrerad som upplagshavare eller varumottagare i SEED-registret eller om angivet varuslag inte överensstämmer med mottagarens godkännande. Avsändaren får då korrigera dokumentet och sända det på nytt till Skatteverket för ny elektronisk kontroll. Se prop. 2009/10:40 s. 175.

Av 22 c § LTS framgår att den som avsänder varor under skatteuppskov, ska lämna den person som medför varorna ett dokument som innehåller den administrativa referenskod som tilldelats varuflyttningen. Koden ska på begäran kunna uppvisas för behörig myndighet under hela varuflyttningen. Bestämmelsen grundar sig på artikel 21.6 i direktiv 2008/118/EG.

4.11.2.5 Ändring av flyttningens destination

Den som avsänt varor under ett uppskovsförfarande får via EMCS ändra flyttningens destination, 22 d § LTS. Den nya destinationen måste vara en sådan destination som avses i 8 b § första stycket 1 a, b eller c eller en direkt leveransplats. Bestämmelsen grundar sig på artikel 21.8 i direktiv 2008/118/EG.

Vid ändrad destination ansvarar avsändaren för skatten under flyttningen till dess att varorna tas emot på den nya destinationen. Denna procedur kan användas t.ex. när mottagaren inte accepterar samtliga varor, och en del av varorna i den ursprungliga flyttningen därför behöver flyttas tillbaka till det skatteupplag där flyttningen startat eller vidare till en annan destination. Den nya destinationen måste omfattas av uppskovsförfarandet, men får inte vara en beskickning, ett konsulat eller internationell organisation med säte i ett annat EG-land. Se prop. 2009/10:40, s. 176.

4.11.2.6 Intyg om skattefrihet

Av 22 e § LTS framgår följande. Vid flyttning av varor till mottagare som avses i 8 b § första stycket 1 d LTS, dvs. en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land eller en internationell organisation med säte i ett annat EG-land eller vissa personer knutna till dessa, ska varorna åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för varorna i det andra EG-landet. Bestämmelsen grundar sig på artikel 13.1 i direktiv

2008/118/EG. Närmare bestämmelser om innehållet i det intyg som avses, finns i kommissionens förordning (EG) nr 31/96 av den 10 januari 1996 om ett intyg om befrielse från punktskatt.

4.11.2.7 Mottagningsrapport

Av 22 f § LTS framgår att den som på en sådan destination som avses i 8 b § tar emot varor som flyttats under ett uppskovsförfarande, utan dröjsmål och senast inom fem dagar efter mottagandet, via EMCS ska lämna en rapport till Skatteverket om att varorna tagits emot (mottagningsrapport). Bestämmelsen baseras på artikel 24 i direktiv 2008/118/EG.

Av 22 § LTS framgår att mottagningsrapport utgör bevis på att flyttningen avslutats på en sådan destination som avses i 8 b § LTS. Bestämmelsen grundar sig på artikel 28.1 i direktiv 2008/118/EG.

Av dessa bestämmelser framgår att mottagandet ska ske på en sådan destination som avses i 8 b § LTS. Det är inte förenligt med direktiv 2008/118/EG att upprätta en mottagningsrapport om varorna fysiskt tas emot på ett annat ställe än en sådan destination som avses i 8 b § LTS. Situationen kan då komma att bedömas enligt reglerna om beskattning vid oegentlighet (se avsnitt 4.4.6.6 och 4.13.1). Se prop. 2009/10:40, s. 176.

Det är av central betydelse för de upplagshavare och registrerade avsändare som flyttar obeskattade varor under uppskovsförfarande att mottagningsrapporten erhålls snarast möjligt. Mottagningsrapporten utgör det säkraste beviset på att varorna tagits emot på föreskrivet sätt. Systematisk, eller regelmässigt, upprepad underlåtenhet att sända mottagningsrapport inom föreskriven tid bör därför kunna utgöra grund för återkallelse av godkännande som upplagshavare eller registrerad varumottagare. På samma sätt bör slarv med mottagningsrapporter för tillfälligt registrerade varumottagare påverka möjligheten att bli godkänd på nytt. Se prop. 2009/10: 40 s. 177.

Även om det t.ex. är fel varor som anlänt och mottagaren därför egentligen inte tar emot varorna ska detta rapporteras via EMCS. Sådana felaktigheter ska rapporteras i mottagningsrapporten, vilken då kan sägas ha karaktären av en ”avvisningsrapport”. Det ankommer i dessa fall på avsändaren att fortsatt ansvara för skatten på varorna. Avsändaren kan då t.ex. flytta tillbaka varorna till skatteupplaget genom att via EMCS ändra flyttningens destination (se avsnitt 4.11.2.5). Se prop. 2009/10:40, s. 176.

Av 15 § FTS framgår att Skatteverket ska vidarebefordra mottagningsrapport avseende varor som tagits emot i Sverige till den behöriga myndigheten i avsändarmedlemsstaten via EMCS. Om uppgifterna i mottagningsrapporten inte är giltiga ska Skatteverket i stället utan dröjsmål underrätta den som upprättat mottagningsrapporten om det. Dessa bestämmelser baseras på artikel 24.3 i direktiv 2008/118/EG. Av artikel 24.4 i direktiv 2008/118/EG framgår att de behöriga myndigheterna i avsändarmedlemsstaten ska vidarebefordra mottagningsrapporten till avsändaren.

Av 16 § FTS framgår att Skatteverket ska vidarebefordra mottagningsrapport ställd till upplagshavare eller registrerad avsändare i Sverige till upplagshavaren eller den registrerade avsändaren via EMCS. Denna bestämmelse baseras på artikel 24.4 i direktiv 2008/118/EG.

Se avsnitt 4.11.3 avseende bestämmelser om den mottagningsrapport i pappersform som ska användas när EMCS inte är tillgängligt.

4.11.2.8 Export

Vid flyttning enligt 8 b § första stycket 1 c LTS som avslutas med att varorna exporteras, ska Tullverket via EMCS lämna en rapport om att varorna lämnat EG (exportrapport), 22 f § LTS. Bestämmelsen grundar sig på artikel 25 i direktiv 2008/118/EG.

Vid export ska den behöriga myndigheten i exportmedlemsstaten upprätta en exportrapport. Exportrapporten ska baseras på en påskrift med intyg om att varorna lämnat gemenskapens territorium som gjorts av det aktuella utfartstullkontoret. Det ska göras en elektronisk kontroll av uppgifterna i påskriften och exportrapporten ska sändas till den behöriga myndigheten i avsändarlandet. Den behöriga myndigheten i avsändarmedlemsstaten ska vidarebefordra rapporten till avsändaren. Avsändaren får därmed ett bevis på att varorna tagits emot och lämnat EG. Exportrapporten ersätter således i dessa fall mottagningsrapporten. Se prop. 2009/10:40, s. 177, 18 § FTS samt artikel 25 i direktiv 2008/118/EG.

Av 23 § LTS framgår att exportrapport utgör bevis på att flyttningen avslutats på en sådan destination som avses i 8 b § LTS. Bestämmelsen grundar sig på artikel 28.1 i direktiv 2008/118/EG.

4.11.2.9 Alternativt bevis

Om det av andra skäl än de som anges i 24 § LTS, dvs. av andra skäl än att EMCS inte är tillgängligt, inte är möjligt för den som tar emot varorna att lämna en mottagningsrapport via EMCS, får det på annat sätt visas för Skatteverket att varorna nått den angivna destinationen (alternativt bevis). Detta framgår av 23 § andra stycket LTS. Av prop. 2009/10:40, s. 178, framgår att detta kan bli aktuellt t.ex. om den som är behörig att kvittera att varorna tagits emot är allvarligt sjuk eller skadad och det inte finns någon annan person som är behörig att kvittera mottagandet i EMCS.

Ett dokument som lämnas av den som tar emot varorna och som innehåller samma uppgifter som en mottagningsrapport skulle ha innehållit utgör alltid ett alternativt bevis. Se prop. 2009/10:40, s. 178, samt artikel 28.2 i direktiv 2008/118/EG.

När Skatteverket erhållit ett tillfredsställande alternativt bevis, ska verket intyga att flyttningen avslutats. Skatteverket ska informera den behöriga myndigheten i avsändarmedlemsstaten om det alternativa beviset och om att flyttningen avslutats, 23 § tredje stycket LTS (artikel 28.2 i direktiv 2008/118/EG).

Ovanstående bestämmelser avseende alternativt bevis gäller i tillämpliga delar när en exportrapport inte kan utfärdas via EMCS. I sådant fall är det Tullverket som ska intyga att flyttningen avslutats. Detta framgår av 23 § fjärde stycket LTS. Av artikel 28.2 i direktiv 2008/118/EG framgår att det är utfartstullkontoret som ska intyga att flyttningen avslutats. Det är således när utfartstullkontoret är beläget i Sverige som det ankommer på Tullverket att intyga att flyttningen avslutats, se prop. 2009/10:40, s. 178.

När Skatteverket från en behörig myndighet i ett annat EG-land tagit emot ett alternativt bevis som intygats på sådant sätt som avses i 23 § tredje stycket LTS, dvs. av mottagarmedlemsstatens behöriga myndighet, ska Skatteverket avsluta flyttningen i EMCS, 23 § femte stycket LTS (artikel 28.2 i direktiv 2008/118/EG). Det gäller i dessa fall flyttningar som påbörjats i Sverige och avslutats i ett annat EG-land (prop. 2009/10:40, s. 178).

4.11.2.10 EMCS och SEED-registret

EMCS är kopplat till SEED-registret (se avsnitt 4.19). Det innebär att uppgifter om godkända upplagshavare, skatteupplag, registrerade varumottagare, tillfälligt registrerade

varumottagare och registrerade avsändare hämtas från SEED-registret till EMCS. Det punktskattenummer varje aktör tilldelas i samband med godkännandet är av central betydelse för att korrekta uppgifter ska överföras. När avsändaren av varor, dvs. en godkänd upplagshavare eller registrerad avsändare, upprättar ett elektroniskt administrativt dokument i EMCS fyller denne i mottagarens punktskattenummer. Punktskattenumret kommer sedan automatiskt via EMCS att matchas mot mottagarens namn och adress i SEED-registret och hämtas in till det elektroniska administrativa dokument avsändaren upprättar. Se prop. 2009/10:40, s. 115.

4.11.3 Reservsystemet

Påbörja flyttning under uppskov

Av 23 a § första och andra styckena LTS framgår under vilka förutsättningar en varuflyttning under uppskovsförfarande får påbörjas om EMCS inte är tillgängligt. En sådan varuflyttning får påbörjas om

1. varorna åtföljs av ett pappersdokument som innehåller samma uppgifter som det elektroniska administrativa dokumentet skulle ha innehållit om det kunnat upprättats (ersättningsdokument), och
2. avsändaren genom att lämna in en kopia av ersättningsdokumentet informerar Skatteverket om flyttningen innan den påbörjas.

Med att EMCS inte är tillgängligt avses att aktören av någon anledning inte får åtkomst till EMCS, prop. 2009/10:40, s. 178.

Av prop. 2009/10:40, s. 179 framgår följande. Det kan hända att EMCS inte är tillgängligt för avsändaren, men i övrigt är tillgängligt på medlemsstatsnivå, dvs. det kan tyckas som om skälet till att EMCS inte är tillgängligt för avsändaren står att finna hos denne. Artikel 26.1 andra stycket i punktskattedirektivet (2008/118/EG) medger i dessa fall att den behöriga myndigheten begär att avsändaren förklarar varför denne inte har kontakt med EMCS. Någon bestämmelse med denna innebörd har inte införts i LTS. I stället kan ett systematiskt avsändande av varor med ersättningsdokument under förvändning att EMCS inte är tillgängligt, eller att regelmässigt utnyttja ”ventilen” i 23 a § andra stycket LTS, vara skäl för att återkalla godkännande som upplagshavare eller registrerad avsändare.

Kopian av ersättningsdokumentet kan lämnas in till Skatteverket på det sätt som är mest praktiskt för avsändaren.

Förutom post eller bud är det således också möjligt att skicka dokumentet via e-post eller fax. Se prop. 2009/10:40, s. 179.

Av 23 a § andra stycket LTS framgår att om avsändaren är förhindrad att fullgöra informationsskyldigheten genom att lämna in en kopia av ersättningsdokumentet innan flyttningen påbörjas får Skatteverket informeras på annat sätt innan flyttningen påbörjas. En kopia av ersättningsdokumentet ska därefter lämnas in till Skatteverket snarast möjligt efter det att flyttningen påbörjats.

Det finns inte något krav på att Skatteverket ska godkänna ersättningsdokumentet innan varorna får avsändas. Det är dock viktigt att ersättningsdokumentet innehåller korrekta uppgifter. Skiljer sig uppgifterna i ersättningsdokumentet från uppgifterna i det elektroniska administrativa dokumentet som senare ska lämnas in via EMCS, finns en risk att varu-flyttningen inte kommer att anses ha skett under skatteuppskov. Denna risk bär avsändaren som således måste vara noggrann vid upprättande av ersättningsdokumentet. Genom att ersättningsdokumentet innehåller samma uppgifter som det elektroniska administrativa dokumentet säkerställs att Skatteverket vid en förfrågan från en kontrollmyndighet i en annan medlemsstat kan intyga att flyttningen är korrekt anmäld och att den går under skatteuppskov, vilket är betydelsefullt för att flyttningen även i den andra staten ska bedömas som en uppskovsflyttning och avsändaren inte drabbas av skattekrav i denna stat. Se prop. 2009/10:40, s. 179.

Ändra destination

När EMCS inte är tillgängligt, får avsändaren på annat sätt informera Skatteverket om en sådan ändring av destination som avses i 22 d § LTS (23 a § tredje stycket LTS). Informationen ska lämnas till Skatteverket innan destinationen ändras.

Bestämmelserna i 23 a § LTS grundar sig på artikel 26 i direktiv 2008/118/EG.

Bekräfta mottagande

Av 24 § första stycket LTS följer att om mottagningsrapport inte kan lämnas inom den tidsfrist som anges i 22 f § LTS (senast inom fem dagar efter mottagandet) för att EMCS inte är tillgängligt, ska mottagaren i stället rapportera att varorna tagits emot genom att lämna in ett pappersdokument till Skatteverket. Dokumentet ska innehålla samma uppgifter som mottagningsrapporten skulle ha innehållit om den kunnat upprättas och ett intygande om att flyttningen avslutats. Enligt andra stycket i bestämmelsen gäller första stycket även när den som tar emot varorna, på grund av att EMCS tidigare inte var

tillgängligt, inte fått ett elektroniskt administrativt dokument avseende den aktuella varuflyttningen. Enligt tredje stycket i bestämmelsen gäller första och andra styckena i tillämpliga delar när exportrapport inte kan lämnas. I dessa fall är det Tullverket som ska upprätta rapporten.

Av 15 § FTS framgår att när EMCS inte är tillgängligt ska Skatteverket i stället skicka en kopia av den rapport om att varor tagits emot som avses i 24 § LTS till den behöriga myndigheten i avsändarmedlemsstaten.

Av 17 § FTS framgår att när Skatteverket från en annan medlemsstat erhåller sådan rapport om att varor tagits emot som avses i artikel 27 i rådets direktiv 2008/118/EG ska verket lämna en kopia av dokumentet till den som avsänt varorna, eller på annat sätt hålla dokumentet tillgängligt för denne.

Om den som tagit emot varorna hinner lämna en mottagningsrapport via EMCS före det att myndigheten sänder en kopia av pappersdokumentet behöver myndigheten inte sända papperskopian. Notera att det är den mottagningsrapport som sedan lämnas via EMCS som utgör bevis på att flyttningen avslutats. Se prop. 2009/10:40, s. 180.

Bestämmelserna i 24 § LTS samt 15 och 17 §§ i FTS grundar sig på artikel 27 i direktiv 2008/118/EG.

Rapportering i efterhand i EMCS

Enligt 25 § första stycket LTS gäller att följande dokument och uppgifter snarast ska lämnas i EMCS när det åter är tillgängligt.

1. Den som avsänt varor enligt 8 b § LTS ska lämna ett elektroniskt administrativt dokument. (Bestämmelsen grundar sig på artikel 26.2 i direktiv 2008/118/EG.)
2. Den som ändrat flyttningens destination enligt 22 d LTS ska lämna uppgifter om denna åtgärd. (Bestämmelsen grundar sig på artikel 26.5 i direktiv 2008/118/EG.)
3. Den som tagit emot varor som flyttats enligt 8 b § LTS ska lämna en mottagningsrapport. (Bestämmelsen grundar sig på artikel 27.1 i direktiv 2008/118/EG.)
4. Den behöriga myndigheten ska lämna en exportrapport. (Bestämmelsen grundar sig på artikel 27.2 i direktiv 2008/118/EG.)

Mottagnings- eller exportrapport ska dock inte lämnas via EMCS förrän det elektroniska administrativa dokumentet för den aktuella varuflyttningen tagits emot via systemet. Detta

framgår av andra stycket i bestämmelsen, vilket grundar sig på artikel 27.1 i direktiv 2008/118/EG.

Till dess det elektroniska administrativa dokumentet kontrollerats och tilldelats en administrativ referenskod enligt 22 b § LTS anses flyttningen äga rum under ett uppskovsförfarande med stöd av ersättningsdokumentet. Detta framgår av tredje stycket i bestämmelsen, vilket grundar sig på artikel 26.3 i direktiv 2008/118/EG.

4.11.4 Övergångsperiod

Enligt artikel 46 i direktiv 2008/118/EG får medlemsstaterna tillåta att flyttningar av punktskattepliktiga varor under ett uppskovsförfarande påbörjas enligt rådets direktiv 92/12/EEG, dvs. tillsammans med ett ledsagardokument i pappersform, t.o.m. den 31 december 2010. Ett mottagande av varor ska i dessa fall bekräftas genom återsändande av ett returdokument.

Med stöd av artikel 46 i direktiv 2008/118/EG har i 28 a § LTS införts bestämmelser om att upplagshavare och registrerade avsändare får flytta tobaksvaror från Sverige enligt ett uppskovsförfarande utan att använda EMCS, om varorna åtföljs av ett sådant ledsagardokument som avses i artikel 18 i rådets direktiv 92/12/EEG, dvs. ett ledsagardokument i pappersform. Se avsnitt 4.14 om ledsagardokument.

Enligt 28 a § LTS får flyttningar med ledsagardokument i pappersform ske till

1. mottagare i ett annat EG-land,
2. upplagshavare i Sverige via ett annat EG-land, eller
3. en exportplats.

Omfattas de varor som flyttas från Sverige varken av ett elektroniskt administrativt dokument i EMCS eller ett sådant ledsagardokument som avses i 28 a § LTS är det inte en flyttning enligt ett uppskovsförfarande, se prop. 2009/10:40, s. 184.

I 28 b § LTS har införts bestämmelser om vad som gäller när en upplagshavare eller varumottagare i Sverige tar emot varor från ett annat EG-land som åtföljs av ett ledsagardokument i pappersform. Se vidare avsnitt 4.14 om ledsagardokument.

28 a och 28 b §§ LTS upphör att gälla den 1 januari 2011 (SFS 2009:1502) och fr.o.m. detta datum ska samtliga avsändare av tobaksvaror använda EMCS vid flyttning enligt ett uppskovsförfarande. Av övergångsbestämmelser till SFS 2009:1502

**Flyttning till
medlemsländer
som ännu inte är
EMCS-anslutna**

framgår att 28 a och 28 b §§ LTS även efter upphävandet gäller för varuflyttningar som har påbörjats före den 1 januari 2011.

Av tekniska skäl kommer Polen, Danmark och Grekland att ansluta sig till EMCS vid ett senare tillfälle än den 1 april 2010. I 28 c § LTS har därför införts särskilda bestämmelser som gäller vid flyttning av tobaksvaror enligt ett uppskovsförfarande till en mottagare eller exportplats i ett EG-land som inte har anslutit sig till EMCS. I dessa fall ska varorna åtföljas av ett sådant ledsagardokument som avses i artikel 18 i rådets direktiv 92/12/EEG, dvs. ett ledsagardokument i pappersform. I dessa fall gäller inte 8 c § första stycket 1, 22 b § och 28 a § första och andra styckena LTS. Se avsnitt 4.14.

Av prop. 2009/10:94, s. 10, framgår att utgångspunkten för övergångslösningen är att samtliga medlemsstater kommer att vara anslutna till EMCS senast den 1 januari 2011. Övergångslösningen i 28 c § LTS behövs således i första hand till dess.

4.12 Flyttning av beskattade varor

4.12.1 Förenklat ledsagardokument

Bestämmelser om det förenklade ledsagardokumentet finns i 26 § LTS, 19 § FTS samt i RSFS 1999:13. Nya föreskrifter om ledsagardokument är under utarbetande.

Bestämmelserna grundar sig på artiklarna 34.1 och 35.1 a i direktiv 2008/118/EG.

Det förenklade ledsagardokumentet används vid flyttning av beskattade varor, dvs. varor som släppts för konsumtion i ett EG-land och för vilka skattskyldighet för punktskatt därigenom inträtt i det landet.

**Undantag vid
distansförsäljning**

Vid distansförsäljning är det fråga om redan beskattade varor. Enligt 26 § andra stycket LTS krävs dock inte förenklat ledsagardokument vid distansförsäljning av beskattade tobaksvaror som sänds från Sverige.

**Undantag vid
stängd butik
ombord på
fartyg/luftfartyg**

Förenklat ledsagardokument krävs, enligt 26 § andra stycket LTS, inte heller för beskattade tobaksvaror som för försäljning ombord förvaras på ett fartyg eller luftfartyg som går mellan Sverige och ett annat EG-land, om varorna inte är till försäljning när fartyget eller luftfartygen befinner sig på ett annat EG-lands territorium.

Hur dokumentet ska vara utformat m.m. framgår av förordning EEG 3649/92 av den 17 december 1992.

Skatteverket har utfärdat blankett för det förenklade ledsagardokumentet (SKV 5251).

Förvaring av exemplar av ledsagardokument ska enligt 12 § RSFS 1999:13 ske på betryggande sätt. Exemplaren ska bevaras under minst tio år efter utgången av det kalenderår under vilket varorna tagits emot eller avsänts.

4.12.1.1 Den svenske avsändarens hantering

Flyttning till eller via ett annat EG-land

Den som ansvarar för flyttningen, dvs. avsändaren, ska enligt 26 § LTS, upprätta ett förenklat ledsagardokument när beskattade varor flyttas till

1. ett annat EG-land under sådana förhållanden att skattskyldighet inträder i det andra landet, eller
2. en svensk ort via ett annat EG-land.

Förenklat ledsagardokument ska enligt 19 § första stycket FTS upprättas i tre exemplar. Avsändaren ska behålla exemplar 1 av ledsagardokumentet. Exemplar 2 och 3 av dokumentet ska åtfölja varorna under flyttningen. Avsändaren ska, där han har sin bokföring, förvara exemplar 1 av ledsagardokument i kronologisk ordning och förse exemplaren med löpande nummer (12 § RSFS 1999:13).

Den som ansvarar för en flyttning som sker mellan två svenska orter via ett annat EG-land ska enligt 19 § andra stycket FTS också anmäla varorna till Skatteverket innan flyttningen påbörjas.

4.12.1.2 Den svenske mottagarens hantering

Flyttning från ett annat EG-land

Den som tar emot varor från ett annat EG-land ska behålla exemplar 2 av ledsagardokumentet. Exemplaret ska, enligt 12 § RSFS 1999:13, förse med löpande nummer och förvaras tillsammans med den erhållna fakturan. Om elektronisk faktura har mottagits ska exemplar 2 förvaras på sådant sätt som möjliggör omedelbar identifiering och åtkomst av den elektroniska fakturan i utskrivet skick i vanlig läsbar form.

Det finns inget krav på att mottagaren ska underteckna och återsända returexemplaret (exemplar 3) till avsändaren.

Flyttning via ett annat EG-land

Den som tar emot varor som flyttats mellan två svenska orter via ett annat EG-land ska, enligt 19 § tredje stycket FTS, senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken han tagit emot varorna lämna en bekräftelse på detta till Skatteverket. Mottagaren ska behålla exemplar 2 av det för-

enklade ledsagardokumentet och hantera det på samma sätt som angetts ovan.

4.13 Beskattning av oegentligheter

4.13.1 Beskattning av transportförluster under en uppskovsflyttning i vissa fall

Av 27 § LTS följer att skatt under vissa förutsättningar ska betalas i Sverige för varor som flyttas under uppskovsförfarande och varorna inte når angiven destination, se avsnitt 4.4.6.6 för information om vem som är skattskyldig.

Varorna ska beskattas i Sverige om varorna inte når angiven destination på grund av en oegentlighet som innebär att varorna släpps för konsumtion, och oegentligheten har

1. begåtts i Sverige, eller
2. upptäckts här, och det inte går att fastställa var oegentligheten har begåtts.

Skatten ska, enligt 27 § andra stycket LTS, tas ut enligt den skattesats som gällde vid den tidpunkt då varorna släpptes för konsumtion.

Notera att beskattning enligt denna bestämmelse ska ske även när flyttningen påbörjats i Sverige och när den är helt nationell, prop. 2009/10.40, s. 182.

Av 3 § FTS följer att Skatteverket ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet då skatt påförts enligt 27 § LTS.

4.13.2 Beskattning av transportförluster under flyttning av beskattade varor

Av 28 § LTS följer att skatt under vissa förutsättningar ska betalas i Sverige för beskattade varor som flyttas till eller via Sverige och varorna inte når angiven mottagare, se avsnitt 4.4.6.7 för information om vem som är skattskyldig.

Varorna ska beskattas i Sverige om varorna inte når angiven mottagare och det beror på en oegentlighet som har

1. begåtts i Sverige, eller
2. upptäckts här och det inte går att fastställa var oegentligheten har begåtts.

Skatten ska, enligt 28 § andra stycket LTS, tas ut enligt den skattesats som gällde vid den tidpunkt då oegentligheten begicks respektive upptäcktes.

Notera att bestämmelsen inte omfattar beskattade varor som flyttas från Sverige och där flyttningen påbörjas här. I dessa fall har varorna redan beskattats i Sverige, se prop. 2009/10.40, s. 184.

4.14 Ledsagardokument

4.14.1 Allmänt om administrativt ledsagardokument

Det finns två sorters ledsagardokument dels ett administrativt ledsagardokument (i LTS benämnt ledsagardokument), dels ett förenklat ledsagardokument. Bestämmelser om det förenklade ledsagardokumentet har behandlats i avsnitt 4.12.

Bestämmelser om det administrativa ledsagardokumentet finns i 28 a, 28 b och 28 c §§ LTS, 20 - 22 §§ FTS samt RSV:s föreskrifter (RSFS 1999:13). RSV:s föreskrifter om ledsagardokument är under omarbetning.

Av 8 c § första stycket 1 LTS framgår att det för att en flyttning ska anses ske under uppskovsförfarande krävs att de varor som flyttas omfattas av ett elektroniskt administrativt dokument eller ett ersättningsdokument. Se avsnitt 4.3.

Enligt artikel 46 i direktiv 2008/118/EG får medlemsstaterna dock tillåta att flyttningar av punktskattepliktiga varor under ett uppskovsförfarande påbörjas enligt rådets direktiv 92/12/EEG, dvs. tillsammans med ett ledsagardokument i pappersform, t.o.m. den 31 december 2010. Ett mottagande av varor ska i dessa fall bekräftas genom återsändande av ett returdokument. Bestämmelser om detta har införts i 28 a och 28 b §§ LTS. Dessa bestämmelser är tillämpliga i de fall avsändaren väljer att inte använda EMCS och upphör att gälla den 1 januari 2011. Se vidare bestämmelserna om dokumenthantering vid varuflyttningar enligt uppskovsförfarandet i avsnitt 4.11.

Bestämmelserna i 28 a § första och andra styckena LTS gäller inte flyttningar enligt ett uppskovsförfarande till en mottagare eller en exportplats i EG-länder som ännu inte är anslutna till EMCS. I dessa fall gäller i stället bestämmelserna i 28 c § LTS. Även vid sådana flyttningar ska dock tobaksvarorna åtföljas av ett sådant ledsagardokument som avses i artikel 18 i direktiv 92/12/EEG, dvs. ett ledsagardokument i pappersform. Även dessa bestämmelser är av övergångskaraktär och avsikten är att

de ska upphöra att gälla när alla medlemsländer är anslutna till EMCS (prop. 2009/10:94, s. 10). Se avsnitt 4.14.2.

Hur ledsagardokumentet ska vara utformat m.m. framgår av förordning EEG 2719/92 av den 11 september 1992. Av nämnda förordning framgår också att det administrativa ledsagardokumentet kan ersättas av ett handelsdokument, som innehåller samma uppgifter som det administrativa ledsagardokumentet.

Skatteverket har utfärdat en blankett för administrativt ledsagardokument (SKV 5250).

Förvaring av exemplar av ledsagardokument ska enligt 11 § RSFS 1999:13 ske på betryggande sätt. Exemplaren ska bevaras under minst tio år efter utgången av det kalenderår under vilket varorna tagits emot eller avsänts.

4.14.2 Den svenske avsändarens hantering

Enligt 28 a § första stycket LTS får avsändande upplagshavare och registrerad avsändare flytta tobaksvaror från Sverige enligt ett uppskovsförfarande, om varorna åtföljs av ett sådant ledsagardokument som avses i artikel 18 i direktiv 92/12/EEG till

1. mottagare i ett annat EG-land,
2. upplagshavare i Sverige via ett annat EG-land, eller
3. en exportplats.

Av tredje stycket i bestämmelsen följer att vid flyttning till mottagare som avses i 8 b § första stycket 1 d LTS ska varorna även åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för varorna i det andra EG-landet. De mottagare som avses i 8 b § första stycket 1 d LTS är antingen en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land, en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat, eller en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, en medlemsstats ombud vid en sådan organisation eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation. Varorna även ska åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för varorna i det andra EG-landet.

Till tillfälligt registrerad varumottagare

Av bestämmelsens fjärde stycke framgår att om obeskattade varor flyttas till en tillfälligt registrerad varumottagare i ett annat EG-land, ska varorna även åtföljas av dokumentation som visar att säkerhet ställts för skatten i destinationslandet.

Av 20 § första stycket FTS följer att det administrativa ledsagardokumentet, om inte annat följer av 22 § FTS (se nedan), ska upprättas i fyra exemplar och att tre exemplar ska åtfölja varorna under flyttningen.

Avsändaren ska behålla exemplar 1 av ledsagardokumentet. Han ska, enligt 3 § RSFS 1999:13, förse det med löpande nummer och förvara det i kronologisk ordning där han har sin bokföring.

Vid flyttning av cigaretter enligt uppskovsförfarande ska det administrativa ledsagardokumentet, enligt 22 § FTS, upprättas i fem exemplar. Det femte exemplaret ska omedelbart sändas till Skatteverket som därefter vidarebefordrar detta till Tullverket och till behörig myndighet inom EG. Avsändaren kan, i stället för att upprätta exemplar 5 av ledsagardokumentet, omedelbart sända exemplar 1 av dokumentet per telefax till Skatteverket.

Skatteverket kan i vissa fall, efter ansökan, bevilja befrielse från skyldigheten att upprätta exemplar 5 av ledsagardokumentet. Befrielse kan enligt 3 b § RSFS 1999:13 beviljas vid export direkt från Sverige till tredje land. Befrielse kan också beviljas enligt 3 c § RSFS 1999:13 då obeskattade varor transporteras med luftfartyg.

Ändrad destination

Efter det att ledsagardokumentet har upprättats får avsändaren enligt 21 § FTS ändra innehållet i fälten 4, 7, 7a, 13, 14 och 17 i ledsagardokumentet så att det visar en annan mottagare eller leveransplats inom ramen för ett uppskovsförfarande (se avsnitt 4.3). Skatteverket ska omedelbart underrättas om ändringarna och den nya mottagaren eller leveransplatsen ska omedelbart anges på baksidan av ledsagardokumentet.

Returexemplaret

Av artikel 19.2 direktiv 92/12/EEG framgår att retur-exemplaret (exemplar 3) av ledsagardokumentet ska undertecknas av mottagaren och återsändas till avsändaren senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna har mottagits. Att retur-exemplaret verkligen undertecknas och skickas tillbaka av mottagaren är av stor betydelse, eftersom det utgör ett bevis om att mottagaren övertagit betalningsansvaret för skatten, se prop. 1994/95:56 s. 98. Om avsändaren inte inom två månader efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna avsänts erhållit retur-exemplaret av ledsagardokumentet, ska avsändaren enligt 20 § andra stycket FTS utan dröjsmål underrätta Skatteverket om förhållandet. Avsikten med en sådan anmälan är att Skatte-

verket ska kunna följa upp anmälan med en kontroll av vad som förevarit, prop. 1994/95:56 s. 99.

Enligt 3 § RSFS 1999:13 ska returexemplaret efter att det återkommit till avsändaren förses med samma löpande nummer som exemplar 1 och förvaras tillsammans med den av upplagshavaren upprättade fakturakopian. Om elektronisk faktura har upprättats ska returexemplaret förvaras på sådant sätt som möjliggör omedelbar identifiering och åtkomst av den elektroniska fakturan i utskrivet skick i vanlig läsbar form.

Retur av varor

Om obeskattade varor har returnerats till avsändare i Sverige ska han förvara exemplar 2–4 av ledsagardokumentet (som returneras tillsammans med varorna) tillsammans med exemplar 1 (5 § RSFS 1999:13).

Export

Av 28 a § LTS och 20 § FTS framgår att vid flyttning enligt ett uppskovsförfarande till en exportplats ska avsändande upplagshavare eller registrerad avsändare upprätta ett ledsagardokument i fyra exemplar. För cigaretter gäller i vissa fall fem exemplar (22 § FTS, jämför ovan).

Upplagshavaren eller den registrerade avsändaren ska behålla exemplar 1 av ledsagardokumentet. Han ska, enligt 3 § RSFS 1999:13, förse det med löpande nummer och förvara det i kronologisk ordning där han har sin bokföring. De övriga tre exemplaren ska åtfölja varorna under flyttningen, 20 § FTS.

Enligt 20 § tredje stycket FTS ska utfartstullkontoret på returexemplaret (exemplar 3) av ledsagardokumentet attestera att varorna lämnat gemenskapen och till avsändaren återsända det attesterade exemplaret av ledsagardokumentet inom 15 dagar. Av 8 d § LTS framgår att vid export avslutas flyttningen när varorna lämnat EG. Det av utfartstullkontoret attesterade returexemplaret styrker att varorna lämnat EG och att flyttningen därmed är avslutad.

Om avsändaren inte inom två månader efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna avsänts för export erhållit det attesterade returexemplaret av ledsagardokumentet, ska avsändaren, enligt 20 § FTS, utan dröjsmål underrätta Skatteverket om förhållandet.

Enligt 3 § RSFS 1999:13 ska returexemplaret efter att det återkommit till avsändaren förses med samma löpande nummer som exemplar 1 och förvaras tillsammans med den av avsändaren upprättade fakturakopian. Om elektronisk faktura har upprättats ska returexemplaret förvaras på sådant sätt som

**Flyttning till
medlemsländer
som ännu inte är
EMCS-anslutna**

möjliggör omedelbar identifiering och åtkomst av den elektroniska fakturan i utskrivet skick i vanlig läsbar form.

I 28 c § LTS har införts särskilda bestämmelser som gäller vid flyttning av tobaksvaror enligt ett uppskovsförfarande till en mottagare eller exportplats i ett EG-land som ännu inte har anslutit sig till EMCS. Av 28 c § LTS framgår att i dessa fall ska varorna åtföljas av ett sådant ledsagardokument som avses i artikel 18 i direktiv 92/12/EEG, dvs. ett ledsagardokument i pappersform. Av denna paragraf framgår även att i dessa fall gäller inte 8 c § första stycket 1, 22 b § och 28 a § första och andra styckena LTS.

Bestämmelserna i 28 a § tredje och fjärde styckena LTS om intyg om skattefrihet och bevis om ställd säkerhet, bestämmelserna i RSFS 1996:13 om avsändarens hantering av ledsagardokument samt bestämmelserna i 20–22 §§ FTS. Se ovan för en redogörelse för dessa bestämmelser.

4.14.3 Den svenske mottagarens hantering

**Flyttning från ett
annat EG-land**

Av 28 b § LTS framgår att en upplagshavare eller varumottagare som tar emot varor från ett annat EG-land som åtföljs av ett sådant ledsagardokument som avses i 28 a § LTS, dvs. ett administrativt ledsagardokument, senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna tagits emot ska underteckna returexemplaret (exemplar 3) av ledsagardokumentet och skicka tillbaka det till avsändaren i det andra EG-landet.

Mottagaren ska behålla exemplar 2 och 4 av ledsagardokumentet. Exemplaren ska, enligt 4 § RSFS 1999:13, förses med samma löpande nummer. Exemplar 2 ska förvaras tillsammans med den erhållna fakturan. Om elektronisk faktura har mottagits ska exemplar 2 förvaras på sådant sätt som möjliggör omedelbar identifiering och åtkomst av den elektroniska fakturan i utskrivet skick i vanlig läsbar form. Exemplar 4 ska förvaras i kronologisk ordning och efter anmodan ges in till Skatteverket.

**Brist i mottagen
försändelse**

Om mottagande upplagshavare eller varumottagare upptäcker att det i en mottagen försändelse *saknas varor*, ska Skatteverket i vissa fall fastställa att förlust har uppstått. Enligt 28 b § andra stycket LTS ska Skatteverket på returexemplaret av ledsagardokumentet attestera *andra förluster* än sådana som avses i 18 § första stycket 1 LTS, under förutsättning att förlusterna uppkommit under flyttning inom EG och konstaterats i

Sverige. Skatteverket ska alltså attestera andra förluster än sådana som beror på att varor under ett uppskovsförfarande blivit fullständigt förstörda eller oåterkalleligen gått förlorade och därigenom blivit oanvändbara som punktskattepliktiga varor på grund av varans beskaffenhet, oförutsedda händelser eller force majeure.

Om obeskattade varor flyttas från ett skatteupplag i ett annat EG-land till Sverige och andra förluster än sådana som avses i 18 § första stycket 1 LTS under flyttning uppkommit i ett annat EG-land, ska Skatteverket, enligt 28 b § tredje stycket LTS, vid varornas ankomst till Sverige, dvs. de resterande varorna, ange i vilken omfattning beskattning ska ske av de förlorade varumängderna samt hur skatten ska beräknas. Skatteverket ska skicka en kopia av returexemplaret till behörig myndighet i det EG-land där förlusten konstaterats.

I vilka fall förluster av varor som flyttas under ett uppskovsförfarande ska beskattas i Sverige och vem som i dessa fall är skattskyldig framgår av 27 § LTS, se avsnitt 4.4.6.6 och 4.13.1.

Upplagshavare eller varumottagare är skyldiga att se till att uppkomna förluster blir attesterade. Upplagshavaren eller varumottagaren ska omgående efter mottagandet av varorna skicka returexemplaret till Skatteverket för attest. Den tidsfrist inom vilken returexemplaret ska skickas tillbaka till avsändaren påverkas inte av att Skatteverket ska attestera vissa förluster, se prop. 1994/95:213 s. 58–60.

Retur av försändelse

Om mottagaren vägrar att ta emot *samtliga varor* i en försändelse ska han, enligt 6 § RSFS 1999:13, returnera originalen av exemplar 2–4 av ledsagardokumentet tillsammans med varorna. Därvid ska följande anmärkas i ledsagardokumentet (se 9–10 §§ RSFS 1999:13).

- I fält A i ledsagardokumentet anges ”RETUR AV VAROR”.
- I fält B i ledsagardokumentet anges den ändrade leveransplatsen. Denna behörighet att för avsändarens räkning ändra leveransplats ska dokumenteras.
- Om retur sker med annat transportmedel än som avses i fält 11 i ledsagardokumentet ska det anges i fält B.

Kopia av något av exemplar 2–4 av ledsagardokumentet ska förvaras i kronologisk ordning (6 § RSFS 1999:13).

Om mottagaren vägrar att ta emot *vissa varor* i en försändelse ska han, enligt 7 § RSFS 1999:13, i fält C i ledsagardokumentet anmärka vilka varor som accepteras och till avsändaren senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna har mottagits skicka tillbaka en i original undertecknad kopia av returexemplaret. På originalet av returexemplaret ska Skatteverket attestera de accepterade varorna.

De varor mottagaren vägrar ta emot återsänds till avsändaren tillsammans med originalen av exemplar 2–4 av ledsagardokumentet. Därvid ska följande anmärkas i ledsagardokumentet (se 9–10 §§ RSFS 1999:13).

- I fält A i ledsagardokumentet anges ”RETUR AV VAROR”.
- I fält B i ledsagardokumentet anges den ändrade leveransplatsen. Denna behörighet att för avsändarens räkning ändra leveransplats ska dokumenteras.
- Om retur sker med annat transportmedel än som avses i fält 11 i ledsagardokumentet ska det anges i fält B.

Kopiorna av exemplar 2 och 4 ska hanteras på samma sätt som gäller för mottagare i allmänhet, se 4 och 11 §§ RSFS 1999:13.

4.15 Återbetalning av skatt

4.15.1 Allmänt

Bestämmelser om återbetalning av tobaksskatt som erlagts i Sverige finns i 29, 30 och 31 d §§ LTS.

Huvudprincipen inom EG är att varor endast ska beskattas i det land där de konsumeras. Som en följd av detta finns möjlighet för en näringsidkare att få tillbaka den svenska tobaksskatten om beskattade varor flyttas till ett annat EG-land under sådana förhållanden att skatt ska betalas där.

Tobaksskatten kan också återbetalas i de fall skatt betalats i Sverige för varor som sedan exporterats till tredje land.

Ansökan om återbetalning ska vara skriftlig.

Vad gäller återbetalning av tobaksskatt för snus och tuggtobak, se avsnitt 4.20.7.

4.15.2 Återbetalning vid distansförsäljning från Sverige

Bestämmelser om återbetalning av tobaksskatt vid distansförsäljning från Sverige finns i 29 § andra stycket LTS.

Ansökan ska omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till Skatteverket inom tre år efter kvartalets utgång.

För att återbetalning ska medges krävs att sökanden visar följande.

- Att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige.

Det är sökanden som ska visa att skatten är betald, t.ex. med en faktura eller ett kvitto där det framgår att priset är inklusive skatt. Att säljaren eller eventuellt tidigare leverantör redovisat och inbetalat skatten till Skatteverket får kontrolleras på sedvanligt sätt.

- Att varorna beskattats i mottagarlandet.

Sökanden ska visa att skatten är betald, t.ex. genom att mottagarlandets myndighet utfärdar ett intyg om att skatt betalats.

4.15.3 Återbetalning vid övriga flyttningar

Vid övriga flyttningar, dvs. då varor flyttas till näringsidkare, myndigheter, organisationer m.m. i andra EG-länder, krävs, enligt 29 § tredje stycket LTS, för att återbetalning av tobaksskatt som erlagts i Sverige ska medges följande.

- Att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige.

Det är sökanden som ska visa att skatten är betald i Sverige, t.ex. med en faktura eller ett kvitto där det framgår att priset är inklusive skatt. Att säljaren eller eventuellt tidigare leverantör redovisat och inbetalat skatten till Skatteverket får kontrolleras på sedvanligt sätt.

- Att sökanden till Skatteverket gett in ett dokument som visar att skatten betalats i det andra EG-landet.

Observera att bestämmelsen i 29 § tredje stycket LTS är tillämplig även i det fall att en registrerad varumottagare eller en tillfälligt registrerad varumottagare ansöker om återbetalning av skatt för varor som vid mottagandet beskattats i Sverige och som sedan återsänts till upplagshavare i annat EG-land, jämför prop. 2009/10:40 s. 185.

4.15.4 Återbetalning för vissa beskattade varor

Om varor som sänts enligt uppskovsförfarande inte når mottagaren eller om beskattade tobaksvaror inte når mottagaren ska varorna, enligt 27 § respektive 28 § LTS, beskattas i Sverige under vissa förutsättningar, se avsnitt 4.13. Om så

skett och den skattskyldige inom tre år från det att flyttningen påbörjats kan visa att varorna beskattats i ett annat EG-land ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas enligt 29 § fjärde stycket LTS. Återbetalning ska endast ske om det andra EG-landets skatteanspråk är befogat.

4.15.5 Exporterade varor

Bestämmelser om återbetalning vid export finns i 30 § LTS.

Återbetalning av den svenska skatten medges för varor som beskattats här i Sverige och som sedan exporterats till tredje land.

Ansökan ska omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till Skatteverket inom tre år efter kvartalets utgång. Tillfredsställande bevisning om att varorna lämnat gemenskapen ska fogas till ansökan. Det visas lämpligen genom tulldokumentation, jämför prop. 1994/95:56 s. 102. Att tobaksskatt betalats i Sverige ska visas på lämpligt sätt, t.ex. med en faktura eller ett kvitto där det framgår att priset är inklusive skatt. Återbetalning medges inte för belopp som understiger 1 500 kr för ett kalenderkvartal.

4.15.6 Återbetalning till diplomater m.fl.

Bestämmelser om återbetalning till diplomater m.fl. finns i 31 d § LTS samt i förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.

Återbetalning av tobaksskatt på varor som förvärvats av diplomater m.fl. kan medges efter skriftlig ansökan.

De som kan ansöka om återbetalning är:

1. Utländsk beskickning, karriärkonsulat i Sverige eller sådan internationell organisation som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall,
2. medlem av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och karriärkonsul vid utländska konsulat i Sverige, under förutsättning att denne inte är svensk medborgare eller stadigvarande bosatt i Sverige, och
3. medlemsstaters ombud vid internationell organisation med säte i Sverige och personal hos en sådan organisation, om Sverige har träffat överenskommelse med annan stat eller mellanfolklig organisation om detta.

Som exempel på sådan organisation som avses under punkten 1, kan nämnas European Space Agency (ESA), World Maritime University (WMU), FN-organet UNHCR, International Institute for Democracy and Electoral Assistance (IDEA) och Europeiska kommissionens representation i Sverige.

Sådan överenskommelse som nämnts under punkten 3 har Sverige träffat med FN-organet UNHCR.

Ansökan lämnas på särskild blankett (SKV 5648) som tillhandahålls av UD, och ska omfatta ett kalenderkvartal. Med ansökan ska bifogas faktura eller annan jämförlig handling som styrker inköpet. Ansökan lämnas till UD som efter kontroll att den sökande är behörig överlämnar ansökan till Skatteverket, se 2 § tredje stycket förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.

4.16 Skattefria inköp

4.16.1 Tillståndshavare enligt lagen om proviantering

Bestämmelser om möjlighet för den som är tillståndshavare enligt lagen om proviantering att från en upplagshavare ta emot tobaksvaror utan skatt finns i 31 e § LTS.

Den som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg får, i enlighet med vad som anges i tillståndet, från en upplagshavare ta emot tobaksvaror utan skatt för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort eller för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land. Jämför avsnitt 4.17.2.2 och 4.17.2.3 om upplagshavares rätt att göra avdrag för skatt på varor som tagits emot av en tillståndshavare enligt lagen om proviantering.

4.16.1.1 Tillstånd meddelas av Tullverket

Tillstånd att proviantera fartyg eller luftfartyg beviljas av Tullverket och meddelas den som bedriver verksamhet ombord på fartyg eller luftfartyg. Tillstånd beviljas antingen för viss tid eller varje tillfälle som proviantering sker. De närmare förutsättningarna för att beviljas tillstånd finns i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

4.16.1.2 Skattskyldighet vid annan användning

Om tobaksvaror som förvärvats skattefritt används för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten blir

tillståndshavaren, enligt 9 § första stycket 8 LTS, skattskyldig för skatten på dessa varor, se avsnitt 4.4.6.3.

4.17 Avdrag

4.17.1 Allmänt

Vid redovisning av tobaksskatt tillämpas bruttoredovisning. Detta innebär att skatt ska redovisas för alla varor för vilka skattskyldighet har inträtt. Den skattskyldige kan dock i vissa fall göra korrigerande avdrag i deklarationen. Om avdrag medges innebär det att skatt inte behöver betalas för ifrågasvarande varor.

Det finns inte möjlighet att yrka avdrag för bristande betalning från köpare (s.k. kundförlust), se prop. 1994/95:56 s. 103.

Avdrag för skatt på varor som exporteras medges inte eftersom varorna i sådant fall flyttas under skatteuppskov, dvs. skattskyldighet inträder inte, jämför prop. 2009/10:40 s. 186.

4.17.2 Avdragsrätt för upplagshavare

Enligt 32 § LTS kan avdrag i deklaration som lämnas av upplagshavare göras i följande fall.

4.17.2.1 Skattskyldighet enligt LTS har tidigare inträtt och varorna har förts in i upplagshavarens skatteupplag

Avdrag får enligt 32 § första stycket 1 LTS göras för skatt på varor för vilka skattskyldighet enligt LTS tidigare har inträtt och som förts in i upplagshavarens skatteupplag.

Av prop. 2009/10:40 s.185 framgår att bestämmelsen tydliggör att avdragsrätten förutsätter att varorna förts in i ett skatteupplag, dvs. att varorna tas in i uppskavsordningen igen. Enligt denna punkt kan t.ex. en upplagshavare, som blivit skattskyldig på grund av att de varor som tagits emot haft karaktären av beskattade varor, göra avdrag för skatten. Vidare framgår att punkten även omfattar avdragsrätt för varor som återtagits i samband med återgång av köp. Av prop. 1994/95:56 s. 104 kan förstås att regeln är till för att undvika dubbelbeskattning av t.ex. de varor som en ny upplagshavare kan ha i sitt lager vid en tidpunkt från vilken dennes godkännande gäller. Den som vill yrka avdrag för ingående lager vid tidpunkten för godkännande bör inventera och upprätta förteckning över detta lager.

**Ej avdrag
för export**

4.17.2.2 Proviering av fartyg eller luftfartyg för förbrukning ombord på resa till utländsk ort

Avdrag får enligt 32 § första stycket 2 LTS göras för skatt på varor som har tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort av någon som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg eller luftfartyg. Bestämmelsen hade före den 1 april 2010 beteckningen 32 § första stycket 5 LTS.

Bestämmelsen innebär att upplagshavare får göra avdrag för skatt på varor som denne tagit ut från sitt skatteupplag och som har tagits emot av en tillståndshavare enligt lagen om proviantering. Tillstånd att proviantera beviljas av Tullverket efter ansökan från den som bedriver verksamhet ombord på fartyg eller luftfartyg. I och med att upplagshavaren har rätt att göra avdrag vid leverans till sådan tillståndshavare har denne möjlighet att ta emot tobaksvaror utan skatt för förbrukning ombord på resa till utländsk ort från upplagshavaren, jämför avsnitt 4.16.1.

Uttrycket utländsk ort innebär att avdragsrätten omfattar varor som tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till såväl annat EG-land som tredje land.

För att rätt till avdrag ska föreligga krävs att tillståndshavaren tagit emot varorna. Rätten till avdrag inträder i samma stund som tillståndshavaren tar varorna i sin besittning. Avdrag kan inte medges om varorna försvinner under transporten till tillståndshavaren, se prop. 1998/99:86 s. 97.

I KR:s i Sundsvall dom den 2 juni 2006 (mål nr 484-05, 485-05) hade AB X som var godkänd som upplagshavare gjort avdrag enligt 32 § första stycket 5 LTS för skatt på tobaksvaror som levererats till fartyg med provianteringsstillstånd. Varorna som önskades till fartyget beställde AB Y, som inte var godkänd som upplagshavare, hos AB X. AB Y hämtade sedan varorna hos AB X. AB X fakturerade AB Y för varorna och AB Y fakturerade i sin tur fartyget och tog emot betalning från denna. KR fann att vad som förekommit i målet inte gav anledning till annan bedömning än den LR gjort. LR fann att anlitanande av mellanhand på så sätt som AB X gjort vid leverans av tobaksvaror till innehavare av provianteringsstillstånd föranledde att rätt till avdrag inte förelåg.

I KR:s i Sundsvall dom den 14 juni 2007 (mål nr 1210-07, 1211-07) hade AB X som var godkänd som upplagshavare

gjort avdrag enligt 32 § första stycket 5 LTS för skatt på tobaksvaror som levererats till fartyg med provianterings-tillstånd. AB X hade sålt varorna ifråga till AB Y och AB Z som inte var godkända som upplagshavare. AB Y och AB Z hade därefter sålt varorna vidare till fartyg med provianterings-tillstånd. Varorna levererades till fartygen av AB Y och AB Z. KR fann att varorna lämnat den skattefria sfären innan de togs emot för förbrukning ombord på fartyg på sätt som stadgas i 32 § första stycket 5 LTS och att skattskyldighet därmed hade uppstått för AB X. RR meddelade inte prövningstillstånd.

4.17.2.3 Provantering av fartyg eller luftfartyg för försäljning ombord på resa till tredje land

Avdrag får enligt 32 § första stycket 3 LTS göras för skatt på varor som har tagits emot för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land av någon som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg eller luftfartyg. Bestämmelsen hade före den 1 april 2010 beteckningen 32 § första stycket 6 LTS.

Avdragsrätten omfattar endast varor som tagits emot för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land, dvs. inte på resa till annat EG-land. Någon skattefri försäljning ombord på fartyg och luftfartyg i EG-intern trafik får nämligen inte förekomma efter den 30 juni 1999, se prop. 1998/99:86 s. 96–97.

I övrigt gäller motsvarande principer för avdragsrätten som för varor som tagits emot för förbrukning ombord, se föregående avsnitt.

KR i Sundsvall har i flera domar prövat frågan om en upplagshavares anlitanande av mellanhand vid leverans av tobaksvaror till fartyg med provianteringstillstånd ger rätt till avdrag. För närmare information om domarna, se föregående avsnitt.

4.17.2.4 Beskattats i annat EG-land med anledning av s.k. transportförlust

Avdrag får enligt 32 § första stycket 4 göras för skatt på varor som har beskattats i annat EG-land i sådana fall som avses i 27 § LTS under förutsättning att det andra EG-landets skatteanspråk är befogat, jämför avsnitt 4.4.6.6 och 4.13.1.

Bestämmelsen avser det fallet då svensk upplagshavare har betalat skatt i Sverige med anledning av att varor som skickats iväg under uppskovsförfarande inte har nått angiven destina-

tion och det senare visar sig att ett annat medlemsland har ett befogat skatteanspråk på den skatt som ska tas ut med anledning av att varorna försvunnit under transporten. Om den svenske upplagshavaren i ett sådant fall blir skyldig att betala tobaksskatt för de ifrågavarande varorna i ett annat EG-land får han göra avdrag för den skatt han redan betalat i Sverige.

4.17.2.5 Verksamhet i exportbutik

Upplagshavare som bedriver verksamhet i exportbutik får enligt 32 § andra stycket LTS göra avdrag för skatt på varor som levererats till resande som kan uppvisa en färdhandling för resa till tredje land. Avdrag medges dock högst med vad som enligt 3 § lagen (1999:445) om exportbutiker får säljas till varje resande.

Vad som avses med verksamhet i exportbutik framgår av avsnitt 4.4.2.1 ovan.

Av 2 § RSFS 2001:7 framgår följande. Med färdhandling avses av flygbolaget utfärdad ombordstigningshandling (boardingkort) på vilken flygnummer, avreseflygplats och ankomstflygplats framgår. Med avreseflygplats avses den flygplats som angivits på färdhandlingen som startflygplats. Med ankomstflygplats avses den flygplats som angivits på färdhandlingen som landstigningsflygplats.

I RSV:s skrivelse ”Exportbutikers försäljning” den 5 februari 2002, dnr 1375-02/100, redovisas verkets uppfattning beträffande vilka passagerare en exportbutik får sälja till. Av skrivelsen framgår att resenärens slutdestination ska vara ett land utanför EG:s skatteområde, s.k. tredje land, för att resenären ska ha rätt att handla obeskattade gemenskapsvaror. Resenären måste för att få handla uppvisa färdhandlingar för hela resan, dvs. ett (eller eventuellt flera) boardingkort ska vara löst för hela resan med angivande av ankomstflygplats i tredje land. Om resenären vid resan till tredje land mellanlandar i ett annat EU-land får avsikten med denna mellanlandning endast vara att byta plan. Om resenären planerat ett uppehåll som ger utrymme för mer än detta föreligger inte rätt att handla obeskattade varor. Om resenären på avreseflygplatsen checkat in för hela resan till ett tredje land kan således rätt att köpa obeskattade gemenskapsvaror föreligga trots att resenären mellanlandar i en annan medlemsstat. Enligt verkets uppfattning föreligger på punktskatteområdet avdragsrätt för upplagshavare endast beträffande resenärer som uppvisat färdhandling

för hela resan till tredje land, dvs. boardingkort som avser resa med slutdestination i tredje land.

4.17.3 Avdragsrätt för registrerad varumottagare

Enligt 33 § LTS får en registrerad varumottagare, som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg eller luftfartyg, göra avdrag för skatt på varor:

1. som förbrukats ombord på resa till utländsk ort, eller
2. som sålts ombord på resa till tredje land.

Enligt prop. 1998/99:86 s. 97 är avsikten med bestämmelsen att den som har tillstånd enligt lagen om proviantering ska kunna köpa sina varor direkt från en utländsk upplagshavare. Skattskyldigheten för en registrerad varumottagare inträder när varorna tas emot. Med stöd av denna avdragsbestämmelse kan avdrag göras för dessa varor vartefter de förbrukas ombord på resa till utländsk ort eller säljs ombord på resa till tredje land.

4.18 Förfaranderegler

4.18.1 Allmänt

I fråga om förfarandet vid beskattningen gäller enligt 34 § LTS bestämmelserna i SBL. Detta innebär att t.ex. reglerna i SBL om skattekontroll, beskattningsbeslut, redovisning och betalning av skatt, överklagande m.m. är tillämpliga.

4.18.2 Särskilt om förfarandet vid beskattning av utländsk skattskyldig enligt 27 § och 28 § LTS

Av 34 § andra stycket LTS framgår att Skatteverket beslutar om skatt som avses i 27 och 28 §§ LTS och att skatten ska betalas inom den tid som Skatteverket bestämmer. I övrigt hänvisar 34 § andra stycket LTS till de bestämmelser i SBL som är tillämpliga i det fall då Skatteverket beslutar om skatt enligt 27 eller 28 §§ LTS. Av 34 § tredje stycket LTS följer att om den som är skattskyldig enligt 27 eller 28 §§ LTS har betalat in skatt och den inbetalda skatten överstiger vad som enligt beslut av Skatteverket eller domstol ska betalas, ska det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige, se avsnitt 4.14.4. Av 34 § fjärde stycket LTS framgår att före sådan utbetalning ska sådan skatt enligt LTS för vilken den skattskyldige står i skuld räknas av. Skattebelopp som den skattskyldige fått anstånd med att betala ska dock inte räknas av. Nämda bestämmelser har kommenterats i prop. 2001/02:127 s. 202–203 och i prop. 2000/01:118 s. 124–125.

Av 3 § FTS följer att Skatteverket ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet då skatt påförts enligt 27 § LTS.

4.19 SEED-registret

Enligt artikel 22.1 a–b i förordning (EG) nr 2073/2074 ska den behöriga myndigheten i varje medlemsstat upprätthålla en elektronisk databas som omfattar ett register över personer som har godkänts i enlighet med artikel 4 a och d i direktiv 92/12/EEG samt ett register över platser som godkänts som skatteupplag, det s.k. SEED-registret (System for the exchange of excise data).

Ändamålet med SEED-registret är att tillhandahålla skattskyldiga och behöriga myndigheter i Sverige eller i andra EU-länder uppgifter om godkännande och registrering, vilket är nödvändigt för att skattepliktiga varor ska kunna cirkulera under suspension inom EU.

Direktiv 92/12/EEG har upphävts genom direktiv 2008/118/EG. Enligt artikel 47.2 i direktiv 2008/118/EG ska hänvisningar till direktiv 92/12/EEG anses som hänvisningar till direktiv 2008/118/EG.

Skatteverket har genom bestämmelserna i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet (skattedatabaslagen) givits de formella förutsättningarna att föra en s.k. beskattningsdatabas, innehållande en samling uppgifter som används i verksamheten. Det s.k. SEED-registret är en del av denna beskattningsdatabas. I förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet (skattedatabasförordningen) har meddelats kompletterande bestämmelser till skattedatabaslagens bestämmelser. I 3 § skattedatabasförordningen stadgas att i beskattningsdatabasen ska de uppgifter som anges i förordning (EG) nr 2073/2004 behandlas. Följande uppgifter avseende godkända upplagshavare, registrerade varumottagare, tillfälligt registrerade varumottagare, registrerade avsändare och godkända skatteupplag ska behandlas:

- namn, registreringsnummer (s.k. punktskattenummer) och adress,
- vilken kategori av varor som får tas emot av en person eller som får lagras på ett skatteupplag,
- beskattningsmyndighetens adress,

- datum för godkännande och eventuell ändring av godkännandet, och
- i förekommande fall datum då godkännandet upphör att gälla.

I beskattningsdatabasen ska även behandlas motsvarande uppgifter som inhämtats från annat medlemsland, dvs. uppgifter om upplagshavare, registrerade varumottagare, tillfälligt registrerade varumottagare, registrerade avsändare och skatteupplag i övriga medlemsländer.

4.19.1 EMCS och SEED-registret

EMCS (se avsnitt 4.11.2) är kopplat till SEED-registret. Det innebär att uppgifter om godkända upplagshavare, skatteupplag, registrerade varumottagare, tillfälligt registrerade varumottagare och registrerade avsändare hämtas från SEED-registret till EMCS. Det punktskattenummer varje aktör tilldelas i samband med godkännandet är av central betydelse för att korrekta uppgifter ska överföras. När avsändaren av varor, dvs. en godkänd upplagshavare eller registrerad avsändare, upprättar ett elektroniskt administrativt dokument fyller denne i mottagarens punktskattenummer. Punktskattenumret kommer sedan automatiskt via EMCS att matchas mot mottagarens namn och adress i SEED-registret.

4.20 Snus och tuggtobak

LTS innehåller ett särskilt avsnitt (35–40 a §§ LTS) om beskattning av snus och tuggtobak. De bestämmelser som redovisats ovan avseende de harmoniserade punktskattepliktiga varorna är inte tillämpliga för snus och tuggtobak, då snus och tuggtobak inte omfattas av EG-direktiven om tobaksbeskattning. Bestämmelserna om beskattning av snus och tuggtobak är i stället utformade enligt nationell svensk modell.

4.20.1 Skattskyldig för snus och tuggtobak

Skattskyldig för tobaksskatt på snus och tuggtobak är enligt 36 § LTS den som

1. godkänts som lagerhållare,
2. yrkesmässigt tillverkar snus eller tuggtobak utan att vara godkänd lagerhållare,
3. yrkesmässigt för in eller tar emot snus eller tuggtobak från ett annat EG-land utan att vara godkänd lagerhållare, eller

4. använder snus eller tuggtobak som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten.

Dessutom återfinns bestämmelser om skattskyldighet vid import av snus eller tuggtobak i 37 § LTS.

4.20.2 Godkänd lagerhållare

Den som godkänts som lagerhållare för snus och tuggtobak har rätt att tillverka, föra in eller ta emot från annat EG-land, importera från tredje land samt leverera till annan godkänd lagerhållare utan att skattskyldighet inträder för varorna.

4.20.2.1 Förutsättningar för godkännande

Förutsättningarna för godkännande som lagerhållare framgår av 38 § första stycket LTS. Frågan om godkännande som lagerhållare prövas av Skatteverket efter särskild ansökan på blankett SKV 5095. Ett godkännande som lagerhållare förutsätter dels att sökanden bedriver, eller avser att bedriva, verksamhet av viss art, dels att sökanden är lämplig som lagerhållare med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt. Om Skatteverket finner den sökande lämplig att godkännas som lagerhållare meddelar Skatteverket den sökande detta genom beslut. Av beslutet framgår från och med vilket datum som godkännandet gäller.

Verksamhetens art

Som lagerhållare får godkännas den som avser att

1. yrkesmässigt tillverka snus eller tuggtobak,
2. från ett annat EG-land yrkesmässigt föra in eller ta emot snus eller tuggtobak,
3. importera snus eller tuggtobak från tredje land, eller
4. sälja snus eller tuggtobak i exportbutik

Lämplighet

Förutom att sökanden ska bedriva verksamhet av viss art ska han också vara lämplig att anförtros ställning som godkänd lagerhållare med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.

Motsvarande lämplighetsprövning som gäller vid godkännande av upplagshavare (se avsnitt 4.4.2.1) ska gälla också vid prövning av den som ansöker om att bli godkänd lagerhållare för snus och tuggtobak, se prop. 2001/02:127 s. 205. Ledning kan också hämtas från vad som anges i prop. 2009/10:40, s. 164, angående lämplighetsprövning av aktörer inom upp-

skovsförfarandet. Där anges att det faktum att rekvisitet för lämplighetsprövningen är likalydande för samtliga aktörer inom uppskovsförfarandet som ska lämplighetsprövas (upplagshavare, registrerade avsändare och registrerade varumottagare) inte innebär att lämplighetsprövningen ska vara identisk.

4.20.2.2 Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten inträder för den som är godkänd lagerhållare enligt 39 § 1 LTS vid leverans av snus/tuggtobak till en köpare som inte är godkänd lagerhållare och då lagerhållaren tar snus/tuggtobak i anspråk för annat ändamål än försäljning. Skattskyldigheten inträder även då godkännandet återkallas och omfattar då allt snus/tuggtobak som finns i lager.

I RÅ 2007 ref. 55 har RR prövat frågan om skattskyldighet inträder för en godkänd lagerhållare i Sverige som levererar snus till bolag Y i Danmark. RR fastställde SRN:s förhandsbesked. SRN uttalade att lagerhållaren kommer att leverera snus till bolag Y, som inte är godkänd lagerhållare i Sverige. Skattskyldighet inträder därför för lagerhållaren när det aktuella snuset levereras till bolag Y.

4.20.2.3 Avdrag

Enligt 40 § andra stycket LTS ska 32 § första stycket 2 och 3 och andra stycket LTS (avdrag för upplagshavare då varor tagits emot av någon som har tillstånd enligt lagen (1999:466) om proviantering av fartyg och luftfartyg samt då varor sålts i exportbutik) tillämpas även för godkänd lagerhållare för snus och tuggtobak. Vad som gäller om upplagshavare ska i stället gälla den som är godkänd lagerhållare. Detta innebär att den som är godkänd lagerhållare har rätt att, i förekommande fall, göra motsvarande avdrag i deklarationen som gäller för godkänd upplagshavare. Närmare redogörelse för dessa avdrag har lämnats i avsnitt 4.17.2 ovan.

Av 40 § tredje stycket 1 LTS framgår att den som är godkänd lagerhållare även får göra avdrag för skatt på tuggtobak som har levererats till en köpare i ett annat EG-land. Någon motsvarande avdragsmöjlighet för skatt på snus som har levererats till en köpare i ett annat EG-land finns däremot inte i LTS. De närmare skälen till att en sådan avdragsmöjlighet inte har införts i LTS återfinns i prop. 2004/05:149 s. 54.

I RÅ 2007 ref. 55 har RR prövat frågan om en godkänd lagerhållare i Sverige har rätt att göra avdrag för tobaksskatt på snus som levereras till bolag Y i Danmark. RR fastställde

SRN:s förhandsbesked. SRN uttalade att i 32 § första stycket LTS jämfört med 40 § andra stycket LTS anges i vilka fall en godkänd lagerhållare får göra avdrag för skatt på snus och tuggtobak. En sådan händelse som medför avdragsrätt är t.ex. att varor återtagits i samband med återgång av köp eller att varor exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där. SRN uttalade vidare att några sådana omständigheter som enligt 32 första stycket LTS medför rätt för lagerhållaren att göra avdrag för skatten på snus som lagerhållaren levererar till Y har inte visats föreligga. Vid tillämpningen av bestämmelsen har därför lagerhållaren inte rätt till avdrag för skatten.

Av 40 § tredje stycket 2 LTS får en godkänd lagerhållare göra avdrag för skatt på tuggtobak och snus

- a) för vilka skattskyldighet enligt denna lag tidigare har inträtt och som förvärvats från någon som inte är godkänd lagerhållare,
- b) för vilka skattskyldighet enligt denna lag tidigare har inträtt och som innehas av lagerhållaren vid tidpunkten för godkännandet,
- c) som har förstörts genom oförutsedda händelser eller force majeure,
- d) som exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där, eller
- e) som har levererats till en sådan köpare som avses i 3 kap. 30 a § första stycket 3 eller 4 ML, i den omfattning som frihet från tobaksskatt gäller i det landet.

Av ML följer att denna avdragsbestämmelse gäller i de fall varorna levereras till:

- en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land,
- en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller konsulat,
- en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, eller
- en medlemsstats ombud vid, eller en person med tjänst hos eller uppdrag av, en sådan organisation.

4.20.2.4 Återkallelse av godkännande som lagerhållare

Ett godkännande som lagerhållare ska enligt 38 § andra stycket LTS återkallas om förutsättningarna för godkännande inte längre finns eller om lagerhållaren begär det. Ett beslut om återkallelse gäller omedelbart om inte något annat anges i beslutet.

4.20.3 Yrkesmässig tillverkning av den som inte är godkänd lagerhållare

Den som utan att vara godkänd lagerhållare yrkesmässigt tillverkar snus eller tuggtobak är skattskyldig enligt 36 § 2 LTS. Enligt 39 § 2 LTS inträder skattskyldigheten i sådant fall genast när snus eller tuggtobak tillverkas.

4.20.4 Annan än godkänd lagerhållare för in eller tar emot från annat EG-land

Den som utan att vara godkänd lagerhållare yrkesmässigt för in eller tar emot snus eller tuggtobak från annat EG-land är skattskyldig enligt 36 § 3 LTS. Skattskyldigheten inträder i sådant fall när snus eller tuggtobak förs in till Sverige enligt 39 § 3 LTS.

4.20.5 Den som använder snus/tuggtobak som köpts in skattefritt för annat än avsett ändamål

Enligt 40 § LTS ska 31 e § och 32 § första stycket 2 och 3 och andra stycket LTS tillämpas även för godkänd lagerhållare för snus och tuggtobak. Vad som gäller om upplagshavare ska i stället gälla den som är godkänd lagerhållare. Detta innebär att den som har tillstånd enligt lagen om proviantering av fartyg eller luftfartyg, i enlighet med vad som anges i tillståndet, från en godkänd lagerhållare får ta emot snus eller tuggtobak utan skatt för förbrukning ombord på resa till utländsk ort och för försäljning ombord på resa till tredje land.

Om snus eller tuggtobak används för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten inträder skattskyldighet för den som använt varorna för annat ändamål (tillståndshavaren) enligt 36 § 4 LTS.

Enligt 39 § 4 LTS inträder skattskyldigheten när snus eller tuggtobak används för annat än avsett ändamål.

4.20.6 Den som importerar

Bestämmelser om skattskyldighet vid import av snus och tuggtobak från tredje land finns i 37 § och 40 § första stycket LTS.

Av 40 § första stycket LTS följer att om snus eller tuggtobak importeras från tredje land av någon som inte är godkänd lagerhållare ska skatten betalas till Tullverket.

Skattskyldigheten för sådan import regleras i 37 § LTS. Av denna bestämmelse följer att skattskyldig är:

1. om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen,
2. om importen avser en gemenskapsvara eller om varan ska förtullas i Sverige men inte är belagd med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om varan hade varit tullbelagd,
3. om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, i ett annat EG-land till följd av att ett sådant mellanstatligt enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) återopas: innehavaren av tillståndet.

Med tullskuld och gemenskapsvara förstås detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen.

Skatteverket har i skrivelsen ”Skattskyldig vid import” den 4 juli 2007, dnr 131 442165-07/111, gett sin syn på hur motsvarande bestämmelser i LSE för upplagshavare ska tolkas. Även om skrivelsen avser upplagshavare och punktskatt på bränsle har den betydelse för tillämpningen av dessa bestämmelser i LTS. Enligt Skatteverkets uppfattning ska 4 kap. 1 b § LSE bara tillämpas när 4 kap. 1 § 1 LSE inte är tillämplig. Detta innebär att en upplagshavare inte kan beskattas enligt 4 kap. 1 b § LSE, utan bara enligt 4 kap. 1 § 1 LSE. Eftersom skatten enligt 5 kap. 5 § LSE ska betalas till Tullverket när bränsle som avses i 1 kap. 3 a § LSE importeras av någon som inte är upplagshavare är det således bara Tullverket som beslutar enligt 4 kap. 1 b § LSE.

De ifrågakommande bestämmelserna i LSE motsvaras i LTS avsnitt om beskattning av snus och tuggtobak närmast av följande bestämmelser. 4 kap. 1 b § LSE motsvaras i LTS av 37 §, 4 kap. 1 § 1 LSE motsvaras i LTS av 36 § första stycket 1 och 5 kap. 5 § LSE motsvaras i LTS av 40 § första stycket.

Enligt 39 § 5 LTS inträder skattskyldigheten för den som är skattskyldig enligt 37 § LTS, och som enligt 40 § LTS ska

betala skatten till Tullverket, när skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelegat. I fall som avses i 37 § första stycket 3 LTS inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull inträder eller skulle ha inträtt i det andra EG-landet.

4.20.7 Återbetalning av skatt

Enligt 40 § andra stycket LTS ska återbetalningsbestämmelserna i 30 och 31 d §§ LTS tillämpas även för snus och tuggtobak. 30 och 31 d §§ LTS avser återbetalning av skatt för cigaretter, cigarrer, cigariller och röktoak som har exporterats samt förvärvats av diplomater m.fl. Närmare redogörelse för dessa återbetalningsbestämmelser har lämnats i avsnitt 4.15.5 och 4.15.6 ovan.

I 40 a § LTS finns bestämmelser om återbetalning av tobaksskatt som har erlagts i Sverige för tuggtobak som har levererats till en köpare i ett annat EG-land.

Enligt bestämmelserna i 40 a § LTS ska ansökan omfatta alla leveranser som skett under ett kalenderkvartal och ges in till Skatteverket inom tre år efter kvartalets utgång.

För att återbetalning ska medges krävs att sökanden visar att skatt har betalats i Sverige för varorna samt att varorna har förts ut ur landet. Återbetalning medges inte för belopp som understiger 1 500 kronor för ett kalenderkvartal.

Någon möjlighet att få tillbaka tobaksskatt för snus som har levererats till ett annat EG-land finns däremot inte i LTS. De närmare skälen till att en sådan återbetalningsmöjlighet inte har införts i LTS återfinns i prop. 2004/05:149 s. 54.

I RÅ 2007 ref. 55 har RR prövat frågan om en godkänd lagerhållare i Sverige har rätt till återbetalning av tobaksskatt på snus som levereras till bolag Y i Danmark. RR fastställde SRN:s förhandsbesked. SRN uttalade att i 35–40 §§ LTS finns särskilda bestämmelser för tobaksvaror som utgör snus och tuggtobak. Utöver de särskilda bestämmelserna om dessa varor i de nämnda paragraferna anges i 40 § andra stycket att i övrigt tillämpas 30–32 och 34 §§ även i fråga om snus och tuggtobak. I 29 § LTS, som har aktualiserats i ärendet, och i de efterföljande 30–31 d §§ finns vissa bestämmelser om återbetalning av tobaksskatt. Återbetalning kan enligt den förstnämnda paragrafen ske för skatt som betalats i Sverige för skattepliktiga varor som levereras till ett annat EG-land under sådana förhållanden att skatt ska betalas där. SRN uttalade vidare att

hänvisningsbestämmelsen i 40 § andra stycket LTS emellertid inte omfattar återbetalningsbestämmelsen i 29 § utan enbart återbetalningsbestämmelserna i 30–31 d §§ LTS. Enligt SRN:s bedömning är bestämmelsen om återbetalning i 29 § därför inte tillämplig. Inte heller är bolaget, enligt SRN:s bedömning, berättigat till återbetalning enligt någon av bestämmelserna i 30–31 d § LTS.

4.20.8 Övrigt

Enligt 40 § andra stycket LTS ska förutom bestämmelserna i 35–40 a §§ LTS även vissa andra bestämmelser i LTS tillämpas avseende snus och tuggtobak. De bestämmelser som anges är 30–31 e §§, 32 § första stycket 2 och 3 och andra stycket och 34 §§ LTS. Vid denna tillämpning ska vad som i dessa bestämmelser gäller om upplagshavare i stället gälla den som är godkänd lagerhållare.

30 § LTS avser återbetalning av skatt för varor som exporterats (jämför avsnitt 4.15.5), 31 d § LTS avser återbetalning av skatt för varor som förvärvats av diplomater m.fl. (jämför avsnitt 4.15.6), 31 e § LTS avser möjligheten för den som har tillstånd enligt lagen om proviantering att köpa in varor skattefritt (jämför avsnitt 4.16.1 och avsnitt 4.20.5), 32 § LTS avser godkänd upplagshavares rätt att göra avdrag (jämför avsnitt 4.17.2 och avsnitt 4.20.2.3) och 34 § LTS avser hänvisningen till förfarandebestämmelserna i SBL (se avsnitt 4.18.1).

4.21 Överklagande

SBL:s bestämmelser om överklagande är tillämpliga på beskattningsbeslut som fattas med stöd av LTS. Skatteverkets övriga beslut enligt LTS omfattas inte av SBL:s bestämmelser, men dessa beslut kan överklagas med stöd av 41 § LTS.

Av 41 § LTS framgår att beslut enligt LTS får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol, dvs. Förvaltningsrätten i Falun, av den skattskyldige, sökanden och säljare som avses i 5 § LTS.

De beslut som får överklagas med stöd av 41 § LTS är

- beslut om godkännande enligt 10, 13, 14, 15, 16 a och 38 §§ LTS,
- beslut om återkallelse enligt 12, 13, 14, 15, 16 a och 38 §§ LTS,
- beslut om säkerhet enligt LTS, och

- beslut om påförande av belopp enligt 5 § LTS.

För dessa beslut gäller de allmänna bestämmelserna om överklagande enligt FL. Tiden för överklagande är enligt 23 § FL tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet.

För beslut om skatt enligt 27 och 28 §§ LTS gäller dock särskilda förfaranderegler, se avsnitt 4.11.2.

4.22 Skatt på viss privatinförsel av tobaksvaror

4.22.1 Allmänt

Enligt rådets direktiv 92/79/EEG och 92/80/EEG måste medlemsländerna minst ta ut de i direktiven angivna minimipunktskatterna på cigaretter, cigarrer, cigariller och röktoak. Estland, Lettland, Litauen, Polen, Slovakien, Slovenien, Tjeckien och Ungern respektive Bulgarien och Rumänien har i respektive anslutningsfördrag med EG fått övergångsperioder för att uppfylla gemenskapens minimipunktskatt på cigaretter. Tjeckien har dessutom fått en övergångsperiod för att uppfylla minimipunktskatten på övriga tobaksprodukter och Estland har fått en övergångsperiod för att uppfylla minimipunktskatten på röktoak. Övergångsperioderna har olika längd. Den längsta övergångsperioden gäller till och med den 31 december 2009. Under den tid som undantagen gäller får övriga medlemsstater, efter att ha meddelat kommissionen, behålla samma kvantitativa begränsningar för privat införande utan ytterligare punktskatteuttag av ifrågavarande tobaksvaror från dessa länder som gäller vid privatimport av varorna från tredje land (prop. 2003/04:117 s. 18). Sverige har valt att utnyttja denna möjlighet till begränsning av skattefri privatinförsel av tobaksvaror från ovan nämnda medlemsländer. Bestämmelserna återfinns i lagen (2004:228) om beskattning av viss privatinförsel av tobaksvaror, nedan benämnd privatinförsellagen.

Observera att några beslut som avser händelser efter den 31 december 2009 inte kan fattas med stöd av denna lag eftersom samtliga övergångsperioders sista datum är passerat.

4.22.2 Skattepliktig införsel och skattesatser

Av 1 § privatinförsellagen framgår att en enskild person som har förvärvat och som själv för sitt eller sin familjs personliga bruk till Sverige transporterar

1. cigaretter från Bulgarien, Lettland, Litauen, Polen, Rumänien, Slovakien, Slovenien eller Ungern,
 2. cigaretter eller rökto bak från Estland, eller
 3. cigaretter, cigariller, cigarrer eller rökto bak från Tjeckien
- ska, om inte annat följer av 2 § privatinförsellagen, betala skatt med 1,24 kr per styck för cigaretter, 1,12 kr per styck för cigariller och cigarrer och 1 560 kr per kg för rökto bak.

Med cigarill förstås i privatinförsellagen cigarrer med en högsta vikt av 3 gram per styck.

Skatt ska tas ut under de övergångsperioder som anges i 2 § privatinförsellagen, se nästa avsnitt.

4.22.3 Skattefria kvantiteter

Av 2 § privatinförsellagen följer att skatt inte ska tas ut till den del införseln uppgår till högst följande kvantiteter tobaksvaror, eller en proportionell blandning av dessa varor, från respektive medlemsstat i Europeiska unionen under de övergångsperioder som anges i följande uppställning.

Medlemsstat	Produkter	Övergångsperiodens slut
Tjeckien	200 cigaretter eller	31 december 2007
	100 cigariller eller	31 december 2006
	50 cigarrer eller	31 december 2006
	250 gram rökto bak	31 december 2006
Slovenien	200 cigaretter	30 juni 2007
Polen	200 cigaretter	31 december 2008
Slovakien	200 cigaretter	31 december 2008
Ungern	200 cigaretter	31 december 2008
Bulgarien	200 cigaretter	31 december 2009
	200 cigaretter eller	31 december 2009
Estland	250 gram rökto bak	31 december 2009
	200 cigaretter	31 december 2008
Lettland	200 cigaretter	31 december 2008
Litauen	200 cigaretter	31 december 2009

Medlemsstat	Produkter	Övergångsperiodens slut
-------------	-----------	-------------------------

Rumänien	200 cigaretter	31 december 2009
----------	----------------	------------------

Övergångsperioden avseende cigaretter från Lettland har ändrats med anledning av att Lettland nått upp till den sammanlagda minimipunktskatten avseende cigaretter som anges i direktiv 92/79/EEG. Förändringen trädde i kraft den 1 januari 2010 men tillämpas för tid från och med 1 januari 2009. Därmed kan inte några beslut avseende införsel från Lettland som ägt rum efter den 31 december 2008 fattas med stöd av denna lag.

En resande kan vid inresa till Sverige från en av de angivna medlemsstaterna således totalt från dessa medlemsstater vid varje tillfälle föra in 200 cigaretter utan att skatt ska tas ut. Införsel av röktokek som förvärvats i Estland respektive cigariller, cigarrer eller röktokek som förvärvats i Tjeckien ska beskattas när införseln överstiger de i lagen angivna kvantiteterna, se prop. 2003/04:117 s. 23.

När det gäller privatinförsel från Estland respektive Tjeckien gäller att en resande skattefritt antingen kan ta in angiven kvantitet av respektive tobaksvara eller en proportionell blandning av tobaksvarorna. Denna bestämmelse har föreskrivits efter förebild av 3 kap. 4 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. Bestämmelsen innebär att resande kan välja en mindre mängd cigaretter för att skattefritt kunna föra in även t.ex. röktokek (exempelvis 100 cigaretter och 125 gram röktokek), prop. 2003/04:117 s. 23.

4.22.4 Ej skattepliktig införsel

Av 3 § privatinförsellagen följer att skatt inte ska betalas om införsel sker från ett område som ligger inom EG:s tullområde men utanför EG:s skatteområde eller om införsel sker av utländsk beskickning m.fl. där förutsättningar finns att medge återbetalning av skatten enligt 31 d § LTS.

4.22.5 Förfaranderegler

Av 4 § privatinförsellagen framgår att den som för in en vara för vilken skatt ska betalas enligt privatinförsellagen ska vid införseln självant deklarera detta. Deklarationen ska lämnas på heder och samvete. Om införseln görs på bemannad tullplats ska deklarationen lämnas till tulltjänsteman. I andra fall ska deklarationen lämnas till Skatteverket och ha kommit in senast fem dagar efter det att införseln gjordes. Skatteverket

beslutar om den skatt som ska betalas för varje skattepliktig införsel. Har deklaration lämnats till tulltjänsteman på bemannad tullplats eller påträffas en skattepliktig vara vid deklara-tionskontroll ska Tullverket för Skatteverkets räkning besluta om skatten och får i samband därmed uppbära skatten, samt vidta nödvändig skattekontroll.

Av 5 § privatinförsellagen följer att om skatten inte betalas direkt till Tullverket vid införseltillfället ska skatten betalas senast två veckor efter beslutsdagen. Skatten ska betalas genom insättning på ett särskilt konto. Betalning anses ha skett den dag då skatten bokfördes på det särskilda kontot.

Privatinförsellagen saknar bestämmelser om anstånd med betalning av skatten. Den som blivit påförd skatt enligt privatinförsellagen kan därmed inte få anstånd med betalning av skatten.

4.22.6 Överklagande

Av 19 § privatinförsellagen framgår att beslut enligt privatinförsellagen får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

För beslut enligt privatinförsellagen gäller de allmänna bestämmelserna om överklagande enligt FL. Tiden för överklagande är enligt 23 § FL tre veckor från den dag då klagande fick del av beslutet. Överklagandet ska ställas till förvaltningsrätten men ges in till den myndighet som har meddelat det beslut som överklagas. I de fall där Tullverket har fattat beslut enligt privatinförsellagen ska således överklagan ges in till Tullverket som överlämnar ärendet till behörig förvaltningsrätt om inte Tullverket själv finner skäl att ändra beslutet.

Även om den skattskyldige överklagar beslutet ska skatten betalas inom angiven tid, detta framgår av 6 § andra stycket privatinförsellagen som hänvisar till 23 kap. 7 § SBL.

4.23 Författningar m.m.

Lag (1994:1563) om tobaksskatt, prop. 1994/95:56, SkU 1994/95:6

Förordning (2010:177) om tobaksskatt

Förordning (2009:1491) om fastställande av minimipunktskatt på cigaretter för år 2010

Lag (2004:228) om beskattning av viss privatinförsel av tobaksvaror, prop. 2003/04:117, SkU 2003/04:30

Förordning (2004:236) om beskattning av viss privatinförsel av tobaksvaror

Föreskrifter

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:10) om märkning av cigarettförpackningar enligt 4 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:13) om hantering av ledsagardokument enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi. Ändrad och omtryckt genom Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1999:13) om ändring i Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:13) om hantering av ledsagardokument enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:18) om godkännande av skatteupplag enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1997:5) om säkerhet enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2000:11) om information om avtal den 22 mars 2000 om användande av förenklat förfarande för vissa ofta och regelbundet förekommande förflyttningar.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2000:12) om förenklat förfarande för vissa ofta och regelbundet förekommande förflyttningar av punktskattepliktiga alkohol- och tobaksvaror mellan Sverige och Danmark.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2001:7) om den som bedriver verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2002:20) om förenklat förfarande för vissa ofta och regelbundet förekommande förflyttningar av punktskattepliktiga alkohol- och tobaksvaror mellan Sverige och Finland.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2003:27) om uppgiftslämnande avseende försäljning av cigaretter.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2003:29) om beskattningsmyndighetens tillsyn över universitets, högskolors, sjukhus, apoteks och skattebefriade förbrukares förstöring av skattepliktiga alkoholvaror och upplagshavares förstöring av skattepliktiga tobaks- och alkoholvaror.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2003:45) om upplagshavares lagerbokföring och lagerinventering enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Meddelanden

Riksskatteverkets information (RSV M 2002:21) om avtal den 30 april 2001 om användande av förenklat förfarande för vissa ofta och regelbundet förekommande förflyttningar mellan Sverige och Finland.

Direktiv

Rådets direktiv 92/79/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av cigarettskatt (ur EGT nr L 316, 31.10.1992, s. 8).

Ändr. gm (EGT L 211 11.08.1999 s. 47)

Ändr. gm (EGT L 046 16.02.2002 s. 26)

Ändr. gm (EUT L 333 20.12.2003 s. 49)

Rådets direktiv 92/80/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av skatter på andra former av bearbetad tobak än cigaretter (ur EGT nr L 316, 31.10.1992, s. 10).

Ändr. gm (EGT L 211 11.08.1999 s. 47)

Ändr. gm (EGT L 046 16.02.2002 s. 26)

Ändr. gm (EUT L 333 20.12.2003 s. 49)

Rådets direktiv 95/59/EG av den 27 november 1995 om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror (ur EGT nr L 291, 6.12.1995, s. 40).

Ändr. gm (EGT L 211 11.08.1999 s. 47)

Ändr. gm (EGT L 046 16.02.2002 s. 26)

Direktiv m.m. avseende det generella beskattningsförfarandet, se kapitel 2.

5 Skatt på energi

5.1 Inledning

LSE reglerar skatter på bränslen och elkraft.

Tre skatter regleras i LSE, nämligen energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt.

Till följd av Sveriges medlemskap i EU har den svenska lagstiftningen på energiskatteområdet anpassats till gemenskapsrätten. Inom EU finns bl.a. gemensamma bestämmelser för punktskatterna på energiprodukter. Dessa bestämmelser finns bl.a. i form av särskilda direktiv vilket innebär att varje medlemsstat ska utforma sin lagstiftning så att den överensstämmer med det resultat som enligt direktivet ska uppnås. Direktiven innehåller detaljerade definitioner av vad som ska förstås med energiprodukter, vad som ska beskattas, minimiskattesatser och föreskrifter om skattereduktioner och undantag. Avsikten med de gemensamma punktskattereglerna är bl.a. att undanröja behovet av gränskontroller mellan medlemsstaterna men samtidigt se till att varan beskattas i det land där den konsumeras.

EU-anpassningen har medfört att skatt ska betalas för i princip alla bränslen som används för motordrift. Vidare ska i princip alla produkter som innehåller annat kolväte än torv beskattas om de används för uppvärmning. Det är dock endast en begränsad grupp bränslen som är uppräknade i lagtexten, s.k. direkt skattepliktiga bränslen. För bränslen som inte är direkt skattepliktiga kommer skatteplikten att inträda först när de säljs eller förbrukas för ett ändamål som medför att skatt ska betalas. Beroende på omständigheterna kan således skatteplikten inträffa sent i hanteringskedjan, ibland först hos förbrukaren.

Till följd av Sveriges medlemskap i EU görs skillnad mellan EU-harmoniserade och icke EU-harmoniserade bränslen. Med EU-harmoniserade bränslen avses i detta kapitel de energiprodukter som enligt 1 kap. 3 a § LSE omfattas av vissa förfaranderegler som är gemensamma inom EU. Till dessa

hänförs bensin, gasol, fotogen, motorbrännolja och eldningsolja samt vissa andra energiprodukter. Vissa energiprodukter omfattas av det gemensamma förfarandet endast när de är avsedda för användning som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle, t.ex. olika vegetabiliska och animaliska fetter och oljor, icke syntetisk metanol och olika fettsyrametystrar. Till de icke EU-harmoniserade bränslena hänförs övriga bränslen. Hit hör naturgas, kol, koks och råttolja men även vissa andra produkter som blir skattepliktiga därför att de säljs eller förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle, t.ex. metan.

Sverige kan ha punktskatter på andra bränslen än de som regleras i gemenskapsrätten under förutsättning att de inte föranleder gränskontroll mellan Sverige och annat EU-land. Exempelvis belastas råttolja med energiskatt.

Svavelskatten är en nationell skatt, för vilken EG-direktiv på bränsleområdet inte behöver tillämpas. Av praktiska skäl har dock förfarandereglerna knutits till bränsleprodukter och inte slag av skatt. Detta innebär att de särskilda förfaranderegler som har sin grund i EU-rätten tillämpas även vid uppbörden av svavelskatten på EU-harmoniserade bränslen.

Svavelskatteplikten omfattar de flesta produkter för vilka energiskatt och koldioxidskatt tas ut, både EU-harmoniserade och icke EU-harmoniserade produkter och både direkt och indirekt skattepliktiga produkter. Vissa av dessa produkter, t.ex. gasformiga bränslen och vissa eldningsolja, innehåller dock så låga halter svavel att de faller utanför den skattepliktiga gränsen.

Energiskatten på bränslen är i likhet med energiskatten på elkraft utformad på grundval av såväl energi- och miljöpolitiska som statsfinansiella skäl, där det statsfinansiella skälet oftast har varit dominerande.

Koldioxidskatten på bränslen är en s.k. miljörelaterad skatt. Det innebär att den har införts främst av miljöskäl. Syftet med koldioxidskatten är i det kortare perspektivet att utgöra ett incitament för den förbrukare som använder bränslen med hög kolhalt att byta till bränslen med lägre kolhalt, eller att gamla förbränningsanläggningar byts ut mot nya för att få en effektivare användning, se prop. 1989/90:111 s. 145. I det längre perspektivet är syftet att minska koldioxidutsläppen.

Även svavelskatten är en miljörelaterad skatt. Syftet med svavelskatten är att den ska leda till att svavelfattigare bränslen används och att reningsåtgärder vidtas.

Koldioxidskatten och svavelskatten tas inte ut på utsläppen utan på insatsvarorna. Utsläppen av koldioxid och svavel vid förbränning beror främst på ett bränsles sammansättning. Huvuddelen av bränslets innehåll av grundämnet kol återfinns i rökgaserna i form av koldioxid om inga reningsåtgärder vidtas. Motsvarande gäller svavel. Det är emellertid mindre tekniskt komplicerat att bestämma kolhalten respektive svavelhalten i ett bränsle än att mäta mängden föroreningar i rökgaserna. Koldioxidskatten och svavelskatten tas därför ut på insatsvarorna och inte på utsläppen. I praktiken blir det dock utsläppen av koldioxid som träffas av beskattningen eftersom kolinnehållet i ett bränsle motsvarar mängden koldioxidutsläpp. Även när det gäller svavel blir det i praktiken utsläppen som belastas med skatten, eftersom vidtagna reningsåtgärder och dylikt kan medföra avdrag eller kompensation för skatten. I fråga om koldioxid har däremot möjligheten att få återbetalning av skatt, om man begränsar utsläpp av koldioxid i samband med förbrukning av bränslet, hitintills inte haft någon styreffekt. Detta gäller i vart fall i avvaktan på att en ekonomiskt rimlig avskiljningsteknik har tagits fram för begränsning av koldioxidutsläpp. Se dock avsnitt 5.16.5 angående RR:s dom RÅ 1998 not. 97.

I huvudsak tillämpas samma bestämmelser om t.ex. skatt- och registreringskyldighet, skattskyldighetens inträde och avdrag i deklaration för såväl energiskatten som koldioxidskatten och svavelskatten. Det finns emellertid några skillnader mellan skatterna. En sådan skillnad är att energiskatten på vissa skattepliktiga oljeprodukter differentieras i olika miljöklasser. En sådan differentiering sker däremot inte när koldioxidskatt och svavelskatt tas ut. Vid begränsning av utsläpp av koldioxid och svavel finns specifika regler om återbetalning av skatt respektive avdrag och kompensation.

Vidare finns det en skillnad när det gäller skattebefrielsen för bränsle som förbrukats för vissa skattebefriade ändamål. Hur många procent av skatten som befrielse medges för kan variera både mellan energi-, koldioxid- respektive svavelskatt och mellan olika förbrukningsändamål. Svavelskatten omfattas inte av reglerna om nedsättning av skatt, och den får inte heller ingå i underlaget för den skatt som återbetalas till utländska beskickningar m.fl. Det finns vidare ingen möjlighet att få

nedsättning av eller befrielse från svavelskatt enligt 2 kap. 12 § LSE för bränslen som förbrukas inom pilotprojekt för teknisk utveckling av mer miljövänliga produkter eller för bränslen från förnybara källor.

5.2 Skatteplikt m.m.

5.2.1 Allmänt

Skatt betalas enligt LSE för bränslen och elkraft.

Bestämmelser om vilka bränslen som är skattepliktiga för energiskatt och koldioxidskatt finns i 2 kap. 1, 1 a, och 3–4 a §§ LSE.

Svavelskatt ska betalas för svavelinnehållet i de bränslen som anges i 3 kap. 1 § LSE.

Regler om skatt på elkraft finns i 11 kap. LSE. Dessa bestämmelser behandlas nedan i avsnitt 5.18.

I 1 kap. 3–10 §§ LSE anges innebörden av vissa uttryck i den mening som de används i LSE. I 3 a kap. LSE ”Uppskovsförfarandet” anges också definitioner av vissa begrepp i LSE.

Energiprodukter

I 1 kap. 3 § LSE finns en legaldefinition av vad som avses med energiprodukter. Dessa är produkter som hänförs till vissa nummer i den Kombinerade nomenklaturen, se avsnitt 5.2.2.

Yrkesmässig verksamhet

Enligt 1 kap. 4 § LSE är en verksamhet yrkesmässig om den

1. utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL, eller
2. bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under ett kalenderår överstiger 30 000 kr.

Denna definition överensstämmer med den som finns i 4 kap. 1 § ML.

Fordonsbegrepp

I 1 kap. 5 § LSE föreskrivs att fordonsbegreppen i LSE ska ha samma betydelse som i lagen (2001:559) om vägtrafikdefinitioner.

Skepp och båtar

Med skepp förstås, enligt 1 kap. 6 § LSE, fartyg vars skrov har en största längd av minst tolv meter och en största bredd av minst fyra meter. Med båtar avses andra fartyg.

Införsel, import och export

I 1 kap. 7 § LSE finns angivet vad som i lagen avses med införsel, export och import. Med införsel förstås att en produkt

förs in till Sverige eller tas emot här i landet från ett annat EG-land, se prop. 1994/95:54 s. 82. Med import avses att en produkt förs in till Sverige från tredje land under förutsättning att produkten inte omfattas av sådant suspensivt tullförfarande eller suspensivt tullarrangemang som avses i artikel 4.6 i rådets direktiv 2008/118EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG. Med import avses även att produkten frisläpps från ett sådant förfarande eller arrangemang. Med export avses att en produkt förs ut till tredje land från Sverige eller via ett annat EG-land. Det är således fråga om import respektive export inte bara när en vara går direkt mellan Sverige och tredje land, utan även när importen eller exporten sker via ett annat EG-land. Det avgörande för begreppen import och export är att bränslet förs in eller ut ur EG:s punktskatteområde. Det framgår också av paragrafen att bränsle, så länge det omfattas av ett suspensivt tullförfarande eller suspensivt tullarrangemang, inte är importerade i LSE:s mening. En redogörelse för Europeiska gemenskapens punktskatteområde finns i kapitel 2.

I 1 kap. 8 § LSE finns angivet vad som i 9 kap. 9 och 9 b §§ LSE avses med begreppen företag, energiintensivt företag, bränsle, basperiod, förädlingsvärde, sammanlagd omsättning och sammanlagda inköp. Innebörden av begreppen är enligt paragrafen endast tillämpliga på de s.k. nedsättningsreglerna i 9 kap. 9 och 9 b § LSE. Se avsnitt 5.16.10.

Med företag avses ett företag i sin helhet eller en del av ett företag som utgör en egen verksamhet eller verksamhetsgren.

Energiintensivt företag

Med energiintensivt företag avses ett företag i vars verksamhet det under en basperiod förbrukats bränsle för uppvärmning eller för drift av stationära motorer eller förbrukats värme, som framställts från bränsle av någon annan, i sådan omfattning att den kvarstående energi- och koldioxidskatten på bränslena, sedan möjligheterna till skattebefrielse enligt 6 a kap. LSE och återbetalning av skatt enligt 9 kap. 5 § LSE har utnyttjats, uppgår till minst 0,5 % av förädlingsvärdet.

Med bränsle avses alla bränslen utom bensin och bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3b LSE.

Basperiod

Med basperiod avses det räkenskapsår som slutar under det kalenderår som ansökan om nedsättning av skatt enligt 9 kap. 9 § LSE avser eller den sammanlagda period som utgörs av detta räkenskapsår och det närmast föregående räkenskapsåret.

- Förädlingsvärde** Med förädlingsvärde avses skillnaden mellan företagets sammanlagda omsättning och sammanlagda inköp.
- Med sammanlagd omsättning avses intäkter från försålda varor och utförda tjänster, inräknat egna uttag, som ingår i företagets normala verksamhet (nettoomsättningen), förändring av varulager, aktiverat arbete för egen räkning och övriga rörelseintäkter samt ränteintäkter.
- Med sammanlagda inköp avses alla rörelsekostnader, inräknat avskrivningar och nedskrivningar på tillgångar, samt räntekostnader.
- Personalkostnader, inräknat arbetsgivaravgifter och kostnader för inhyrd personal, ska inte utgöra rörelsekostnader. Nedsättning av skatt som medges enligt 9 kap. 9 § LSE ska inte minska rörelsekostnaderna.
- Biomassa** Med biomassa förstås den biologiskt nedbrytbara delen av produkter, avfall och restprodukter från jordbruk (inklusive material av vegetabiliskt och animaliskt ursprung), skogsbruk och därmed förknippad industri, samt den biologiskt nedbrytbara delen av industriavfall och kommunalt avfall.
- Kraftvärme-
produktion** Med kraftvärmeproduktion förstås samtidig produktion av värme och skattepliktig elektrisk kraft i en och samma process, om
1. den värme som uppkommer nyttiggörs, och
 2. elverkningsgraden uppgår till minst 5 %.
- Inom EU finns gemensamma förfarandebestämmelser om punktskatter för vissa energiprodukter, det s.k. uppskovsförfarandet. De produkter som omfattas av dessa förfarandebestämmelser benämns här EU-harmoniserade bränslen. Övriga bränslen som omfattas av skatteplikt i Sverige benämns här icke EU-harmoniserade bränslen.
- De EU-harmoniserade bränslena räknas upp i 1 kap. 3 a § LSE. För vissa av de uppräknade produkterna gäller dock uppskovsförfarandet endast vid yrkesmässiga bulktransporter. De energiprodukter som räknas upp i 1 kap. 3 a § första stycket 2–6 LSE (däribland de bränslen som avses i 2 kap. 1 § första stycket 1–4 LSE) omfattas av uppskovsförfarandet oavsett för vilket ändamål de är avsedda att användas. För de energiprodukter som räknas upp i 1 kap. 3 a § första stycket 1, 7 och 8 LSE gäller uppskovsförfarandet endast när de är avsedda för användning som bränsle för uppvärmning eller som

motorbränsle. Detta gäller produkter enligt KN-nr 1507–1518 (olika vegetabiliska oljor och fetter, t.ex. palmolja och rapsolja), KN-nr 2905 11 00 (icke syntetisk metanol) samt KN-nr 3824 90 99 (diverse kemiska produkter, främst olika fettsyrametylestrar och bränsleblandningar, t.ex. E85). Dessa produkter ryms således inom uppskovsförfarandet endast om det s.k. avsiktsrekvisitet är uppfyllt.

I prop. 2006/07:13 s. 74 uttalas bl.a. följande om det s.k. avsiktsrekvisitet.

”I de fall där t.ex. en jordbrukare odlar oljeväxter och därur pressar rapsolja (KN-nr 1514) och inte själv förbrukar den som bränsle utan säljer den vidare, bör inte avsiktsrekvisitet tolkas så strikt att jordbrukaren skulle behöva vara upplagshavare och bedriva sin tillverkning under skatt suspension i skatteupplag för att inte bli skattskyldig för sin produkt direkt vid tillverkningen. Detta även om han har vetskap om att oljan i ett senare led efter vidareförädling kommer att förbrukas som bränsle. Jordbrukaren säljer i detta fall inte ett bränsle utan en råvara, dvs. han hanterar visserligen en produkt enligt KN-nr 1514 men då det nödvändiga avsiktsrekvisitet inte är uppfyllt ryms inte hans hantering inom tillämpningsområdet för suspensionsordningen.

Om det i jordbrukarens näringsverksamhet också ingår att marknadsföra rapsoljan som bränsle, t.ex. för leverans till fjärrvärmeverk, bör hans tillverkning av rapsolja dock ske inom ramen för suspensionsordningen.”

De EU-harmoniserade bränslen som räknas upp i 2 kap. 1 § första stycket 1–4 LSE, dvs. bensen, eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen m.m. och gasol, är direkt skattepliktiga för energi- och koldioxidskatt. De EU-harmoniserade bränslen som inte räknas upp i 2 kap. 1 § första stycket 1–4 LSE blir skattepliktiga först när de är avsedda för användning som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle, dvs. de är indirekt skattepliktiga.

Direkt skattepliktiga är även de icke EU-harmoniserade bränslen som räknas upp i 2 kap. 1 § första stycket 5–6 LSE, dvs. naturgas, kol och koks, samt i 2 kap. 1 a § LSE, dvs. råttolja.

Energi- och koldioxidskatt ska, enligt 2 kap. 4 a § LSE, även betalas för fossilt kol i hushållsavfall som omfattas av den kommunala renhållningsskyldigheten enligt 15 kap. 8 § miljö-

balken, när avfallet förbrukas för uppvärmning (indirekt skatteplikt). Observera att 2 kap. 4 a § LSE upphör att gälla den 1 oktober 2010 och att skatt då inte längre ska tas ut på fossilt kol i hushållsavfall.

Direkt skatteplikt innebär att bränslet alltid är skattepliktigt oavsett användningsområde. Skattebefrielse kan i vissa fall erhållas genom avdrag i deklaration, återbetalning av skatten eller direkt vid inköpet för godkänd skattebefriad förbrukare.

För bränslen som är indirekt skattepliktiga, kommer skatteplikten att inträda om och när de används för det ändamål som medför skatteplikt enligt 2 kap. 3–4 a §§ LSE, t.ex. vid användning som motorbränsle. Se avsnitt 5.2.2.4–5.2.2.7 avseende vilka användningsändamål som medför skatteplikt. Även för dessa bränslen kan skattebefrielse i vissa fall erhållas genom avdrag i deklaration, återbetalning av skatten eller direkt vid inköpet för godkänd skattebefriad förbrukare.

Av prop. 1994/95:54 s. 90 framgår att med motorbränsle förstås inte enbart bränsle som förbrukas för drift av motor-drivna fordon utan även bränsle som förbrukas för drift av gasturbiner och liknande stationära motorer.

5.2.2 Energiskatt och koldioxidskatt på bränslen

Skatteplikten avseende energiskatt och koldioxidskatt på bränslen regleras i 2 kap. 1, 1 a, och 3–4 a §§ LSE.

I 2 kap. 1 och 1 a §§ LSE anges de direkt skattepliktiga bränslenas KN-nr. KN är en förkortning av Kombinerade nomenklaturen, som är den kodex efter vilken olika varor numreras i EG:s tulltaxa. Denna tulltaxa har införlivats med svensk rätt.

I 1 kap. 3 § LSE finns en legaldefinition av vad som i LSE menas med ”energiprodukter”. Definitionen består av en uppräkningslista av olika KN-nr och energiprodukter är de produkter som omfattas av dessa KN-nr, ibland med begränsning till när produkten används för vissa ändamål.

I 1 kap. 3 a § LSE regleras, genom en uppräkningslista av KN-nr, vilka energiprodukter som omfattas av de gemensamma förfarandebestämmelserna (uppskovsförfarandet).

Lagtexten ger ingen direkt vägledning avseende vilka produkter det gäller, eftersom endast KN-nr anges och det inte sägs i klartext vilka produkter det rör sig om. Läsaren måste själv ta reda på vilken produkt varje KN-nr avser.

De KN-nr som återges i LSE är i enlighet med rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan i dess lydelse den 6 augusti 2001. De KN-nummer som återges i LSE stämmer inte alltid med de KN-nummer som numera gäller för vissa bränslen, eftersom förändringar har skett i den Kombinerade nomenklaturen. Detta påverkar dock inte skatteplikten eftersom det i 1 kap. 2 a § LSE uttalas att KN-numren är de som gällde den 6 augusti 2001.

Skatteplikten för en mängd indirekt skattepliktiga energiprodukter regleras i 2 kap. 3 § LSE. I 2 kap. 4 § LSE regleras skatteplikten för övriga indirekt skattepliktiga produkter, förutom för fossilt kol i visst hushållsavfall som regleras i 2 kap. 4 a § LSE.

5.2.2.1 Energiprodukter enligt 1 kap. 3 § LSE

Enligt 1 kap. 3 § 1–8 LSE definieras produkter enligt följande KN-nr som energiprodukter.

1. KN-nr 1507–1518 (vegetabiliska och animaliska oljor och fetter), när produkterna är avsedda att förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle
2. KN-nr 2701, 2702 samt 2704–2715 (här ingår allt från stenkol, brunkol, råolja, naturgas, naturlig bitumen, oljeskiffrar och andra naturligt förekommande kolväten till den långa rad produkter som framställs naturligt från dessa, t.ex. koks, koksugns gas, bensin, fotogen, diesellojor, eldningsolja, gasol, petroleumkoks och biogas)
3. KN-nr 2901 och 2902 (acykliska kolväten och cykliska kolväten)
4. KN-nr 2905 11 00 (metanol), som inte är av syntetiskt ursprung, när produkterna är avsedda att förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle
5. KN-nr 3403 (beredda smörjmedel samt preparat av sådana slag som används för olje- eller fettbehandling av textilmaterial, läder, pälskinn eller andra material, med undantag av preparat som innehåller som karaktärgivande beståndsdel minst 70 viktprocent oljor erhållna ur petroleum eller ur bituminösa mineral)
6. KN-nr 3811 (preparat för motverkande av knackning, oxidation, korrosion eller hartsbildning, viskositetsförbättrande preparat och andra beredda tillsatsmedel för

mineraloljor [inbegripet bensin] eller för andra vätskor som används för samma ändamål som mineraloljor)

7. KN-nr 3817 (blandningar av alkylbensener och blandningar av alkylnaftalener, andra än sådana som omfattas av nr 2707 eller 2902)
8. KN-nr 3824 90 99 (diverse kemiska produkter, bl.a. RME och E85), när produkterna är avsedda att förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle

5.2.2.2 Energiprodukter som enligt 1 kap. 3 a § LSE omfattas av vissa förfaranderegler

1 kap. 3 a § första stycket 1–8 LSE reglerar för vilka produkter det s.k. uppskovsförfarandet ska gälla, se nedanstående uppräkningslista. För vissa av produkterna gäller uppskovsförfarandet endast när de är avsedda för användning som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle.

1. KN-nr 1507–1518 (vegetabiliska och animaliska oljor och fetter), när produkterna är avsedda att förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle
2. KN-nr 2707 10 (bensen), 2707 20 (toluen [toluol]), 2707 30 (xylen [xylo]) och 2707 50 (andra blandningar, bl.a. solventnafta, av aromatiska kolväten som ger minst 65 volymprocent destillat [inklusive förluster] vid 250°C vid bestämning med metoden enligt ASTM D 86)
3. KN-nr 2710 11–2710 19 69 (här ingår bl.a. lättoljor och produkter för en särskild process, petroleumnafta, jetbensin och flygbensin)
4. Produkter med KN-nr 2711 (petroleumgaser och andra gasformiga kolväten) dock inte KN-nr 2711 11, 2711 21 (naturgas) och 2711 29 (andra gasformiga kolväten än naturgas, t.ex. metan)
5. KN-nr 2901 10 (mättade acykliska kolväten)
6. KN-nr 2902 20 (bensen [bensol]), 2902 30 (toluen [toluol]), 2902 41 (o-xylen), 2902 42 (m-xylen), 2902 43 (p-xylen) och 2902 44 (blandade xylenisomerer). Produkter hänförliga till KN-nr 2902 är cykliska kolväten.
7. KN-nr 2905 11 00 (metanol), som inte är av syntetiskt ursprung, när produkterna är avsedda att förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle

8. KN-nr 3824 90 99 (diverse kemiska produkter bl.a. RME och E85), när produkterna är avsedda att förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle

Enligt 1 kap. 3 a § andra stycket LSE gäller första stycket endast vid yrkesmässiga bulkleveranser i fråga om produkter som hänförs till KN-nr 2710 11 21 (petroleumnafta), 2710 11 25 (andra specialdestillat) och 2710 19 29 (vissa mellanolja).

5.2.2.3 Skatteplikt enligt 2 kap. 1 och 1 a §§ LSE

I 2 kap. 1 § första stycket 1–6 LSE räknas de flesta av de direkt skattepliktiga bränslena upp. Skatteplikten för dessa bränslen inträder oavsett vilket ändamål bränslena används för. Följande bränslen räknas upp.

1. 1–2. Bensin (KN-nr 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45, 2710 11 49, 2710 11 51 eller 2710 11 59)
2. Eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m. (KN-nr 2710 19 21, 2710 19 25, 2710 19 41–2710 19 49 eller 2710 19 61–2710 19 69)
3. Gasol (KN-nr 2711 12 11–2711 19 00)
4. Naturgas (KN-nr 2711 11 00, 2711 21 00)

Naturgasen består till över 90 % av metan. I naturgasnätet förekommer det ibland att gasuttaget är så stort att gastillförseln måste stöttas med tillförsel till nätet av syntetisk naturgas som består av en blandning av gasol och luft. Skatten får då beräknas särskilt för var och en av de ingående skattepliktiga komponenterna.

5. Kol och koks (KN-nr 2701, 2702 eller 2704)

Dessa kan delas in i följande varuslag:

1. Stenkol, varmed avses antracit, gaskol, kokskol, ångkol eller annan stenkol.
2. Briketter och liknande fasta bränslen av stenkol eller brunskol.
3. Koks (inbegripet lågtemperaturkoks) av stenkol, brunskol eller torv, även agglomererad; retortkol.

Av 2 kap. 1 a § LSE framgår att energiskatt även ska betalas för råttolja (KN-nr 3803 00 10). Anledningen till att råttolja endast omfattas av energiskatt är att råttolja är ett biobränsle. Då förbränning av råttolja inte ger upphov till nettoemission

av koldioxid tas inte koldioxidskatt ut. Se prop. 1998/99:26, s. 15.

Den energiskatt som tas ut på råttallolja motsvarar den sammanlagda energi- och koldioxidskatt som tas ut på den lågbeskattade eldningsoljan.

Energiskatt på råttallolja infördes den 1 januari 1999. Av prop. 1998/99:26 och skatteutskottets betänkande 1998/1999:SkU7 framgår att syftet med bestämmelsen är att motverka användningen av råttallolja som bränsle. Råttallolja uppstår som en biprodukt vid framställningen av pappersmassa. Råttallolja används som råvara vid framställning av specialkemikalier, t.ex. lim, färg, m.m.

5.2.2.4 Skatteplikt enligt 2 kap. 3 § LSE

Om en energiprodukt som inte är direkt skattepliktig enligt 2 kap. 1 § LSE är avsedd att förbrukas, säljs eller förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle ska energiskatt och koldioxidskatt betalas. Skatt ska då betalas med de skattebelopp som gäller för likvärdigt bränsle enligt 2 kap. 1 § LSE.

5.2.2.5 Skatteplikt enligt 2 kap. 4 § första stycket 1 LSE

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 1 LSE föreligger skatteplikt även för andra produkter än energiprodukter och råttallolja om de är avsedda att förbrukas, säljs eller förbrukas som motorbränsle eller som tillsats till motorbränsle eller som medel för att öka motorbränslets volym. Skatteplikt kan således föreligga även för andra produkter än de som definieras som energiprodukter enligt 1 kap. 3 § LSE.

Biobränslen

Biobränslen är en sammanfattande beteckning på bränslen som hämtas från växt- och djurriket. Till biobränslen räknas vanliga trädbränslen (t.ex. ved, bark och spån), men även energiskog (huvudsakligen sälg och asp), ettåriga grödor och vissa biprodukter från industrin (främst restprodukter, avlutar från massatillverkning). Biobränslen är, liksom torvbränslen, skattepliktiga om de säljs eller förbrukas som motorbränsle eller som tillsats till motorbränsle eller som medel för att utöka motorbränslets volym. Undantag från skatteplikt föreligger i vissa fall enligt 2 kap. 11 § LSE, se avsnitt 5.2.3.

Observera att biobränslet råttallolja omfattas av direkt skatteplikt avseende energiskatt, se avsnitt 5.2.2.3.

5.2.2.6 Skatteplikt enligt 2 kap. 4 § första stycket 2 LSE

För andra produkter än energiprodukter och råttallolja föreligger indirekt skatteplikt även enligt 2 kap. 4 § första stycket 2 LSE, om de innehåller annat kolväte än torv och är avsedda att förbrukas, säljs eller förbrukas som bränsle för uppvärmning.

I prop. 2006/07:13 s. 55 anförs följande.

”Med kolväten bör förstås dels de oförädlade bränslena stenkol, brunkol, råolja, naturgas med flera, dels på olika sätt förädlade bränslen och restprodukter som uppkommit vid förädlingen, såsom koks, dieselolja, eldningsolja, gasol, metan, allt under förutsättning att det homogena bränslet i huvudsak består av kolväteföreningar. Huvuddelen av dessa kolväten är redan skattepliktiga genom att de omfattas av definitionen av energiprodukter, dvs. ryms inom de KN-nr som nämns i 1 kap. 3 § LSE. Dock bör polymera kolväteföreningar, dvs. vissa plaster som är uppbyggda av kol och väte, inte anses som kolväten.

Kolväten har inte bara fossilt ursprung utan kan också ha sitt ursprung i biomassa. Dessutom kan kolväten framställas från olika råvaror med både kemiska och biologiska metoder. Biogas som uppkommer vid rötning av avloppsslam är exempel på en biologisk metod med biomassa som ursprung. ---

Bränslen som består av kolväten är sällan enhetliga utan innehåller ofta blandningar av många olika kolväten. Dessutom kan det förekomma blandbränslen som består både av kolväten och av andra kemiska föreningar. Ett sådant blandbränsle, som inte omfattas av skatteplikt därför att det inte tillhör något av de skattepliktiga bränslena enligt indelningen i KN-nr men som t.ex. består av 40 procent kolväten och resten träflis, bör således endast beskattas för den i blandningen ingående andelen kolväten.”

5.2.2.7 Skatteplikt enligt 2 kap. 4 a § LSE

Observera att 2 kap. 4 a § LSE upphör att gälla den 1 oktober 2010.

Energiskatt och koldioxidskatt betalas för fossilt kol i hushållsavfall som omfattas av den kommunala renhållningsskyldigheten enligt 15 kap. 8 § miljöbalken, om avfallet förbrukas för

uppvärmning. Detsamma gäller fossilt kol i därmed jämförligt hushållsavfall som förts in till Sverige från ett annat land.

Det fossila kolet i visst hushållsavfall ska vid förbrukning för uppvärmning betraktas som ett separat bränsle i förhållande till den skattefria delen av hushållsavfall vid tillämpningen av LSE. Detta framgår av Skatteverkets skrivelse den 22 april 2008, dnr 131 243091-08/111.

Den del av RDF-bränsle (refuse derived fuel) som utgör hushållsavfall som omfattas av den kommunala renhållnings-skyldigheten enligt 15 kap. 8 § miljöbalken är skattepliktig om avfallet förbrukas för uppvärmning. Detta framgår av Skatteverkets skrivelse den 25 juni 2007, dnr 131 405709-07/111. Mängden fossilt kol ska enligt 2 kap. 4 a § LSE anses utgöra 12,6 viktprocent av hushållsavfallet. Detta gäller således oberoende av det verkliga innehållet av fossilt kol i avfallet.

5.2.3 Undantag från skatteplikt för energiskatt och koldioxidskatt på bränslen

I 2 kap. 11 § LSE regleras i vilka fall energi- och koldioxid-skatt inte ska betalas. Följande produkter har undantagits från det skattepliktiga området.

1. Metan som framställts av biomassa.

Biogas består av cirka 2/3 metan. I övrigt ingår främst koldioxid och mindre mängder luft. Eftersom huvudbeståndsdelen är metan har biogas ungefär samma egenskaper som naturgas. Med metan som framställts av biomassa avses bl.a. sådan metan som utvinns från t.ex. torvmossor, reningsverk (rötgas) och avfallsanläggningar (deponigas).

Enligt 1 kap. 9 § LSE avses med biomassa den biologiskt nedbrytbara delen av produkter, avfall och restprodukter från jordbruk (inklusive material av vegetabiliskt och animaliskt ursprung), skogsbruk och därmed förknippad industri, samt den biologiskt nedbrytbara delen av industriavfall och kommunalt avfall.

Metan är inte skattepliktig om den framställts av biomassa. Däremot beskattas syntetiskt framställd metan.

Metan från biomassa

2. Bränslen enligt KN-nr 4401 och 4402, med undantag för träavfall som härrör från hushållsavfall.

KN-nr 4401 innefattar brännved i form av stockar, kubbar, kvistar, risknippen eller dylikt, trä i form av flis eller spån, sågspån och annat träavfall, även agglomererat till vedträn,

Brännved, träkol m.m.

- briketter, pelletar eller liknande former. KN-nr 4402 innefattar träkol, inbegripet kol av nötter eller nötskal, även agglomererat.
- Gaser från vissa processer**
3. Bränslen enligt KN-nr 2705 som uppkommit vid en process som avses i 6 a kap. 1 § 1 LSE eller i 11 kap. 9 § 2 LSE, när dessa är avsedda att förbrukas, säljs eller förbrukas som bränsle för uppvärmning.
- 6 a kap. 1 § 1 LSE avser bl.a. metallurgiska processer.
- 11 kap. 9 § 2 LSE avser kemisk reduktion eller elektrolytiska processer.
- KN-nr 2705 omfattar bl.a. masugnsgas, koksugnsgas och liknande gaser som framställs från kol.
- Småförpackningar**
4. Bränsle som tillhandahålls i en särskild förpackning om högst en liter.
- Bränsleprodukter som säljs i småförpackningar betingar ett betydligt högre pris än produkter som säljs i större kvantiteter och det kan därför antas att de är avsedda för skattefri användning, dvs. för andra ändamål än som motorbränslen eller för uppvärmning. En generell skattefrihet har därför inte ansetts strida mot gemenskapsrätten, se prop. 1994/95:54 s. 98. Exempel på produkter som brukar säljas i småförpackningar är lysfotogen, tvättbensin och tändvätskor på petroleumbas.
- Vissa förluster under uppskovsförfarande**
5. Bränsle enligt 1 kap. 3 a § LSE (dvs. EU-harmoniserade bränslen), som under ett uppskovsförfarande blivit fullständigt förstört eller oåterkalleligen gått förlorat och därigenom blivit oanvändbart som punktskattepliktigt bränsle på grund av
- a) bränslets beskaffenhet,
 - b) oförutsedda händelser eller force majeure.
- Genom att bestämmelsen är utformad på så sätt att den omfattar bränsle när det hanteras under ett uppskovsförfarande är bestämmelsen tillämplig oavsett i vilken typ av, eller hos vilken aktör i, uppskovsförfarandet bränslet befinner sig när den skattebefriande händelsen inträffar (prop. 2009/10:40, s. 170).
- Av 2 kap. 11 § andra stycket LSE framgår att den som gör gällande att bränsle fullständigt förstörts eller oåterkalleligen gått förlorat, ska på ett tillfredsställande sätt visa detta för Skatteverket om förstörelsen eller förlusten
1. har skett i Sverige, eller
 2. upptäckts här och det inte går att fastställa var den skett.

Vissa förluster under flyttning av beskattat bränsle

Av tredje stycket i 2 kap. 11 § LSE framgår att undantaget i 2 kap. 11 § första stycket 5 LSE gäller även beskattat bränsle under flyttning från ett annat EG-land till mottagare i Sverige

1. under förutsättning att den som för in eller tar emot beskattat bränsle på annat sätt än genom distansförsäljning har fullgjort de skyldigheter som föreskrivs i 4 kap. 11 § LSE eller i 10 kap. 32 a § tredje stycket skattebetalningslagen (1997:483), eller
2. vid distansförsäljning, under förutsättning att säljaren har ställt säkerhet för skatten enligt 4 kap. 9 eller 9 b § LSE eller mottagare som avses i 4 kap. 10 § LSE fullgjort deklara-tionsskyldigheten enligt 10 kap. 32 a § tredje stycket SBL.

Bestämmelsen gäller endast under flyttning. Det är således inte aktuellt att tillämpa bestämmelsen om beskattat bränsle förstörts eller förlorats efter det att bränslet nått mottagaren.

5.2.4 Svavelskatt

Svavelskatten är en nationell skatt, vilket innebär att EG-direktiven på bränsleområdet inte behöver tillämpas.

Enligt 3 kap. 1 § LSE ska svavelskatt betalas för svavelinnehållet i

1. torvbränsle ur KN-nr 2703,
2. bränsle som avses i 2 kap. 1, 3 och 4 §§ LSE.

Skatteplikt föreligger inte för torv som används för annat ändamål än förbränning, t.ex. jordförbättring.

De skattepliktiga produkterna för svavelskatt enligt 3 kap. 1 § 2 LSE överensstämmer i stort med de energi- och koldioxid-skattepliktiga produkterna. Undantagen är råttalolja och fossilt kol i visst hushållsavfall.

Genom en hänvisning i 3 kap. 4 § LSE till 2 kap. 11 § LSE föreligger samma undantag från skatteplikten för svavelskatt som för energi- och koldioxidskatt, jfr avsnitt 5.2.3.

Ytterligare ett undantag från skatteplikten för svavelskatt föreligger, enligt 3 kap. 2 § tredje stycket LSE, för ett flytande eller gasformigt bränsle om dess svavelinnehåll är högst 0,05 viktprocent.

5.3 Uppskovsförfarandet

I 3 a kap. 1 § LSE definieras följande grundläggande begrepp som har relevans för beskattningen av de EU-harmoniserade bränslena.

- uppskovsförfarandet
- släpps för konsumtion
- beskattat bränsle

Uppskovs- förfarandet

Med uppskovsförfarandet avses, enligt 3 a kap. 1 § LSE, att skattskyldighetens inträde skjuts upp vid tillverkning, bearbetning, förvaring eller flyttning inom EG av bränsle.

Av prop. 2009/10:40, s. 158, framgår att definitionen, som är hämtad från artikel 4.7 i punktskattedirektivet (2008/118/EG), anger ramen för systemet med uppskjuten skattskyldighet vid hantering av EU-harmoniserat bränsle inom EG (prop. 2009/10:40, s. 158). Uppskovsförfarandet innebär att bränsle kan tillverkas, bearbetas, förvaras och flyttas mellan medlemsstaterna inom ramen för ett system med skatteupplag utan att detta medför några beskattningseksekvenser (prop. 2009/10:40, s. 121 f).

Först när bränslet lämnar uppskovsförfarandet inträder beskattningseksekvenser. Denna händelse kallas i punktskattedirektivet (2008/118/EG) ”släpps för konsumtion”. Att bränsle släpps för konsumtion är således av grundläggande betydelse för när, och i vilket land, beskattning ska ske. Se prop. 2009/10:40, s. 158.

Släpps för konsumtion

Att bränsle släpps för konsumtion definieras i 3 a kap. 1 § LSE, som att bränsle

1. avviker från ett uppskovsförfarande,
2. innehas utanför ramen för ett uppskovsförfarande,
3. tillverkas utanför ramen för ett uppskovsförfarande, eller
4. importeras utan att omedelbart efter importen hänförs till ett uppskovsförfarande.

Definitionen har sin grund i artikel 7.2 i direktiv 2008/118/EG.

En vara har släppts för konsumtion även när avvikelserna, innehavet, tillverkningen eller importen sker på ett otillåtet sätt. Se prop. 2009/10:40 s. 158. Exempelvis innebär en stöld från skatteupplaget att de stulna varorna släppts för konsumtion.

Beskattat bränsle	<p>Begreppet ”beskattat bränsle” definieras i 3 a kap. 1 § LSE som bränsle som släppts för konsumtion i ett EG-land och för vilket skattskyldighet för punktskatt därigenom inträtt i det landet.</p> <p>Bränsle som släppts för konsumtion i ett annat EG-land och därefter förs in till Sverige är således definitionsmässigt beskattat bränsle. Av prop. 2009/10:40, s. 158, framgår att det saknar betydelse om punktskatt faktiskt tagits ut. Att beskattning inte rent faktiskt skett påverkar således inte det faktum att bränslet släppts för konsumtion och att skattskyldighet inträtt.</p>
Förutsättningar för flyttning under uppskovsförfarande	<p>Av 3 a kap. 2 § LSE framgår mellan vilka destinationer obeskattat bränsle får flyttas för att det ska vara fråga om en flyttning under ett uppskovsförfarande. Bestämmelserna grundar sig på artikel 17 i direktiv 2008/118/EG. Av 3 a kap. 2 § första stycket 1 LSE, vilken har sin grund i artikel 17.1 i direktiv 2008/118/EG, framgår att under uppskovsförfarande får bränsle som avses i 1 kap. 3 a § LSE flyttas endast</p>
- från skatteupplag	<p>1. från ett skatteupplag till</p> <ul style="list-style-type: none">a) ett annat skatteupplag,b) en registrerad varumottagare eller tillfälligt registrerad varumottagare i ett annat EG-land,c) en plats där det skattepliktiga bränslet lämnar EG, ellerd) antingen<ul style="list-style-type: none">– en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land, en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat, eller– en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, en medlemsstats ombud vid en sådan organisation eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation.
- från importplats	<p>2. från platsen för import till någon av de destinationer som avses i 1, om bränslet avsänds av en registrerad avsändare.</p> <p>Av prop. 2009/10:40, s. 159, framgår att med platsen för import avses den plats där varorna befinner sig när de övergår till fri omsättning enligt artikel 79 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92.</p>
- till diplomater m.fl.	<p>Av bestämmelsens andra stycke framgår att första stycket 1 d gäller endast i den omfattning frihet från bränsleskatt gäller i det andra EG-landet.</p>

- till direkt leveransplats

Enligt bestämmelsens tredje stycke får bränsle även flyttas under uppskovsförfarande från ett skatteupplag eller platsen för import till en annan plats än den plats som avses i första stycket 1 a eller b, en s.k. direkt leveransplats, om denna plats i förväg har anmälts till den behöriga myndigheten av den mottagande upplagshavaren eller den registrerade varumottagaren. Bestämmelsen grundar sig på artikel 17.2 i direktiv 2008/118/EG.

En direkt leveransplats är en av mottagaren angiven annan plats än mottagarens ”normala” mottagningsplats, se prop. 2009/2010:40, s. 159.

Den eller de platser mottagaren önskar använda som direkt leveransplats ska i förväg anmälas till den behöriga myndigheten. För svenska godkända upplagshavare och registrerade varumottagare innebär det att anmälan ska göras till Skatteverket. Platsen ska anmälas till Skatteverket innan den första flyttningen dit sker. Platsen behöver därefter inte anmälas av mottagaren i särskild ordning till Skatteverket inför varje enskild flyttning. En anmälan kan således göras i samband med ansökan om godkännande att verka som upplagshavare eller registrerad varumottagare, eller vid ett senare tillfälle. Noteras bör dock att uppgifter om leveransplats alltid måste anges i det elektroniska administrativa dokument som ska upprättas av avsändaren i samband med att en flyttning påbörjas. Se prop. 2009/10:40, s. 159–160.

Observera att det är fråga om en anmälan och inte en ansökan, vilket således innebär att det inte är aktuellt att meddela ett beslut om godkännande av den direkta leveransplatsen.

Vid flyttning av bränsle till en direkt leveransplats inträder skattskyldighet för bränslet när det tas emot. Detta gäller även när bränslet tas emot på en sådan plats av en mottagare som är godkänd upplagshavare, se prop. 2009/10:40 s. 160. Se dock avsnitt 5.9.2.1 avseende särskilda bestämmelser i vissa fall avseende skattskyldighetens inträde när en upplagshavare tar emot bränsle på en direkt leveransplats.

Tillfälligt registrerade varumottagare omfattas inte av bestämmelserna om direkt leveransplats och kan således inte använda sig av förfarandet med direkt leveransplats, se prop. 2009/10:40 s. 160.

Ytterligare förutsättningar för flyttning under uppskovsförfarande

I 3 a kap. 3 § LSE anges ytterligare krav, utöver de krav som följer av 3 a kap. 2 § LSE, för att en flyttning ska omfattas av ett uppskovsförfarande.

Enligt 3 a kap. 3 § första stycket LSE krävs för flyttning under uppskovsförfarande att det bränsle som flyttas omfattas av

1. sådant elektroniskt administrativt dokument som avses i 6 kap. 4 § LSE eller av sådant ersättningsdokument som avses i 6 kap. 9 § LSE, och
2. sådan säkerhet för skatten som avses i 4 kap. 4 § första och andra styckena LSE (s.k. transportsäkerhet för upplagshavare) eller 4 kap. 8 § LSE (s.k. transportsäkerhet för registrerad avsändare).

Enligt 3 a kap. 3 § andra stycket LSE gäller kravet på elektroniskt administrativt dokument eller ersättningsdokument inte flyttningar som sker enbart på svenskt territorium och där bränslets slutdestination är belägen på svenskt territorium. Observera dock att kravet på s.k. transportsäkerhet även omfattar flyttningar som sker enbart på svenskt territorium.

Se avsnitt 5.11 avseende EMCS och dokumenthanteringen vid bränsleflyttningar enligt uppskovsförfarandet och avsnitt 5.7 avseende bestämmelser om säkerhet.

Bestämmelserna i 3 a kap. 3 § första stycket 1 respektive 2 LSE grundar sig på artikel 21.1 respektive artikel 18.1 i direktiv 2008/118/EG.

Kravet på dokument enligt punkten 1 har i prop. 2009/10:40, s. 160, kommenterats enligt följande.

”Bestämmelsen innebär i praktiken att avsändaren (upplagshavaren eller den registrerade avsändaren) inför avsändandet av varor ska upprätta ett elektroniskt administrativt dokument i EMCS. Avsändaren ansvarar för att uppgifterna om mottagaren fylls i korrekt. Genom att avsändaren ska ange mottagarens punktskattenummer i det elektroniska administrativa dokumentet, och då EMCS utifrån detta nummer genererar adressen till mottagaren, säkerställs detta i princip med hjälp av EMCS. Avser avsändaren att sända varorna till en annan destination än den som genereras via EMCS, är det viktigt att avsändaren kontrollerar att detta verkligen är ett skatteupplag eller en annan destination som godkänns inom uppskovsordningen. Detta för att avsän-

daren ska vara säker på att varorna flyttas inom uppskovsförfarandet. Sänds varorna utanför uppskovsförfarandet har de i och med avsändandet släppts för konsumtion. Skattskyldighet inträder då för avsändaren. Å andra sidan bör inte obetydliga fel i dokumentet eller uppenbara felskrivningar innebära att dokumentet ska frånkännas giltighet. Bedömningen av om bristerna i dokumentet är sådana att varorna ska anses ha lämnat uppskovsförfarandet, får göras i varje enskilt fall.”

Undantag under övergångsperiod

Observera bestämmelserna i 6 kap. 13–15 §§ LSE som innebär att bränsle under en övergångsperiod får flyttas under uppskovsförfarande om bränslet åtföljs av ett ledsagardokument i pappersform, se avsnitt 5.11.4.

Avslutande av uppskovsflyttning

Enligt 3 a kap. 4 § LSE avslutas en flyttning under uppskovsförfarande när mottagaren tagit emot bränslet på en sådan destination som avses i 3 a kap. 2 § LSE. Vid export avslutas flyttningen när varorna lämnat EG.

Den mottagningsrapport respektive exportrapport som ska lämnas i EMCS utgör bevis för att flyttningen avslutats, se prop. 2009/10:40 s. 161.

Flyttningar som inte påbörjats i Sverige

Av 3 a kap. 5 § LSE framgår att bestämmelserna om flyttning under uppskovsförfarande även omfattar flyttningar som inte påbörjats i Sverige, dvs. flyttningar till eller via Sverige, när varorna befinner sig på svenskt territorium.

5.4 Skattesatser m.m.

5.4.1 Energiskatt och koldioxidskatt på bränslen

Gemenskapsrätten innehåller bestämmelser om minimiskattesatser som medlemsländerna inte får underskrida, se dir. 2003/96/EG (energiskattedirektivet).

Dessa är differentierade med hänsyn till dels slag av bränsle, dels användningsområde. Minimiskattesatser är bestämda för de bränslen som räknas upp i 2 kap. 1 § första stycket LSE (blyad och blyfri bensin, dieselbrännolja/lätt eldningsolja, tjock eldningsolja, fotogen, gasol, naturgas, kol och koks). I vissa fall kan minimiskattesatsen vara noll.

För samtliga dessa bränslen, med undantag för bensin, tjock eldningsolja, kol och koks, finns tre skilda miniminivåer. Det rör sig om användning för drift av motordrivna fordon, för

uppvärmning samt för drift av stationära motorer, vissa motordrivna fordon och inom vissa verksamheter.

Vad gäller motordrift är tanken att medlemsländerna ska tillämpa samma skattesats för ett visst bränsle oavsett om det används för drift av motordrivna fordon, fartyg eller flygplan. Om en minimiskattesats inte är bestämd för ett bränsle ska, enligt energiskattedirektivet, skatt tas ut efter den skatt som gäller för likvärdigt bränsle.

Gemenskapsrätten ger ingen möjlighet att generellt tillämpa lägre skattesatser för t.ex. vissa motorbränslen. Regeringen kan dock i särskilda fall medge nedsättning av eller befrielse från skatt på bränslen som förbrukas inom pilotprojekt för teknisk utveckling av mer miljövänliga produkter eller för bränslen från förnybara källor, se avsnitt 5.4.8.

Skattesatserna för energiskatt och koldioxidskatt framgår, avseende de produkter som anges i 2 kap. 1 § LSE, av en tabell i paragrafens första stycke.

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
1. 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 eller 2710 11 49	Bensin som uppfyller krav för			
	a) miljöklass 1			
	- motorbensin	3 kr 6 öre per liter	2 kr 44 öre per liter	5 kr 50 öre per liter
	- alkylatbensin	1 kr 37 öre per liter	2 kr 44 öre per liter	3 kr 81 öre per liter
	b) miljöklass 2	3 kr 9 öre per liter	2 kr 44 öre per liter	5 kr 53 öre per liter
2. 2710 11 31, 2710 11 51 eller 2710 11 59	Annan bensin än som avses under 1	3 kr 81 öre per liter	2 kr 44 öre per liter	6 kr 25 öre per liter

Skatt på energi, Avsnitt 5 295

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
3. 2710 19 21, 2710 19 25, 2710 19 41- 2710 19 49 eller 2710 19 61- 2710 19 69	Eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m. som			
	a) har försetts med märk- och färgämnen eller ger mindre än 85 volym- procent destillat vid 350°C,	791 kr per m ³	3 013 kr per m ³	3 804 kr per m ³
	b) inte har för- setts med märk- och färgämnen och ger minst 85 volym- procent destillat vid 350° C, tillhörig miljöklass 1	1 322 kr per m ³	3 013 kr per m ³	4 335 kr per m ³
	miljöklass 2	1 584 kr per m ³	3 013 kr per m ³	4 597 kr per m ³
	miljöklass 3 eller inte tillhör någon miljöklass	1 722 kr per m ³	3 013 kr per m ³	4 735 kr per m ³
4. 2711 12 11- 2711 19 00	Gasol som används för			
	a) drift av motordrivet fordon, fartyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 kg	1 670kr per 1 000 kg	1 670 kr per 1 000 kg
	b) annat ändamål än som avses under a	155 kr per 1 000 kg	3 170 kr per 1 000 kg	3 325 kr per 1 000 kg

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
5. 2711 11 00, 2711 21 00	Naturgas som används för			
	a) drift av motordrivet fordon, fartyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 m ³	1 348 kr per 1 000 m ³	1 348 kr per 1 000 m ³
	b) annat ändamål än som avses under a)	256 kr per 1 000 m ³	2 256 kr per 1 000 m ³	2 512 kr per 1 000 m ³
6. 2701, 2702 eller 2704	Kol och koks	336 kr per 1 000 kg	2 622 kr per 1 000 kg	2 958 kr per 1 000 kg

För de produkter som beskattas enligt 2 kap. 3 eller 4 § LSE gäller att skatt ska betalas med de skattebelopp som gäller för likvärdigt bränsle enligt 2 kap. 1 § LSE. För produkt som avses i 2 kap. 4 § första stycket 2 LSE gäller dock att skatt ska betalas endast för den del av produkten som består av kolväten.

Såsom framgår av tabellen i 2 kap. 1 § första stycket LSE differentieras skattesatsen för energiskatt dels genom indelning i olika miljöklasser för produkter som anges i första stycket 1–3, dels med hänsyn till bränslets användning i fråga om produkter som avses i första stycket 4–5. När det gäller produkter enligt första stycket 3 gäller dessutom en särskild skattesats för sådana produkter som försetts med märk- och färgämnen eller ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350°C. Koldioxidskatten differentieras inte med hänsyn till miljöklass. Miljöklasserna behandlas i avsnitt 5.4.2.

Enligt 2 kap. 1 a § LSE ska energiskatt även betalas för råttallolja (KN-nr 3803 00 10) med en skattesats som motsvarar den sammanlagda skatt som tas ut på lågbeskattad olja.

Enligt 2 kap. 4 a § första stycket LSE ska energiskatt och koldioxidskatt betalas för fossilt kol i hushållsavfall som omfattas av den kommunala renhållningsskyldigheten enligt 15 kap. 8 § miljöbalken, om avfallet förbrukas för uppvärmning. Detsamma gäller fossilt kol i därmed jämförligt hushållsavfall som förts in till Sverige från ett annat land. Av 2 kap. 4 a § fjärde stycket LSE framgår att en årlig omräkning av skattesatserna ska ske enligt 2 kap. 10 § LSE. I förordning (2009:1466) om fastställande av omräknade belopp för energiskatt och koldioxidskatt för år 2010 har regeringen fastställt att för fossilt kol i hushållsavfall ska för år 2010 energiskatt

betalas med 160 kr per 1 000 kilogram fossilt kol och koldioxidskatt med 3 840 kr per 1 000 kilogram fossilt kol. Skatten på fossilt kol i hushållsavfall upphör att gälla den 1 oktober 2010.

Bensin

Bensin indelas för närvarande i två olika miljöklasser; miljöklass 1 och miljöklass 2. Dessutom finns det bensin som inte är miljöklassad, s.k. annan bensin. I 2 kap. 1 § första stycket 1 LSE anges skattesatserna för bensin som uppfyller krav för miljöklass 1 respektive miljöklass 2 och i första stycket 2 för annan bensin. För alkylatbensin som är hänförlig till miljöklass 1 gäller en särskild lägre energiskattesats. Syftet med den lägre skattesatsen på alkylatbensin är att öka användningen av alkylatbensin i tvåtaktsmotorer eftersom den anses ha bättre miljöegenskaper än vanlig motorbensin. Se prop. 2001/02:177, s. 8. Alkylatbensin används bl.a. i motorgräsklippare, snöskotrar, mopeder och utombordsmotorer till fritidsbåtar.

**Eldningsolja,
dieselbrännolja,
fotogen, m.m.**

2 kap. 1 § första stycket 3 a LSE avser s.k. lågbeskattad olja, dvs. eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m., som har försetts med märk- och färgämnen eller ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350°C.

2 kap. 1 § första stycket 3 b LSE avser s.k. högbeskattad olja, dvs. eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m. som inte har försetts med märk- och färgämnen och som ger minst 85 volymprocent destillat vid 350°C, och delas in i miljöklass 1, miljöklass 2 och miljöklass 3. Högbeskattad olja som inte uppfyller kraven för miljöklass 1, 2 eller 3 hänförs inte till någon miljöklass. Se avsnitt 5.4.2 avseende kriterier för indelning i miljöklasser.

**Gasol och
naturgas**

Skattesatserna för gasol och naturgas framgår av 2 kap. 1 § första stycket 4–5 LSE. En högre skattesats för energiskatt och koldioxidskatt tas ut för dessa produkter om de används för annat ändamål än för drift av motordrivet fordon, fartyg eller luftfartyg.

**Annan än avsedd
användning**

I 2 kap. 1 § andra stycket LSE stadgas att skatt, i fall som avses i 4 kap. 1 § 8 och 9 och 12 § 4 LSE, ska tas ut med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de skattebelopp som gäller för bränslets olika användningssätt. 4 kap. 1 § LSE gäller bränslen som avses i 1 kap. 3 a §, dvs. EU-harmoniserade bränslen, och 4 kap. 12 § LSE avser övriga bränslen, med undantag för fossilt kol i visst hushållsavfall.

Bestämmelserna i 4 kap. 1 § 8 och 12 § 4 LSE gäller i fall när den som förvärvat ett bränsle för vilket ingen skatt eller lägre skatt ska betalas när bränslet används för ett visst ändamål, använder bränslet för ett annat ändamål som medför att skatt ska betalas med ett högre belopp. Begreppet ”använder för annat ändamål” innefattar att bränslet säljs eller förbrukas. Se prop. 2000/01:118 s. 132.

Skatt ska betalas om någon i egenskap av godkänd skattebefriad förbrukare köpt bränsle utan skatt för att bränslet ska användas för ett ändamål som ger skattefrihet men som i stället använder bränslet för ett ändamål som medför att skatt ska betalas.

Likvärdigt bränsle

I 2 kap. 1 § första stycket samt 1 a och 4 a §§ LSE anges bestämda skattesatser för de olika produkterna. För de produkter som är skattepliktiga enligt 2 kap. 3 eller 4 § LSE finns inga sådana skattesatser angivna. I stället sägs i båda paragraferna att ”skatt ska --- betalas med de skattebelopp som gäller för likvärdigt bränsle enligt 1 §”. Vad som avses med likvärdigt bränsle får avgöras från fall till fall.

Motoralkoholer som används som drivmedel bör t.ex. beskattas efter den skattesats som gäller för bensin, om det är fråga om ett fordon med bensinmotor, och annars efter den skattesats som gäller för dieselolja. Det ankommer på Skatteverket att i enskilda fall avgöra efter vilken skattesats ett bränsle ska beskattas.

För bränsleblandningar enligt 2 kap. 3 eller 4 §§ LSE som innehåller oljor som erhållits ur petroleum eller ur bituminösa mineral och som beskattas som bensin eller högbeskattad olja gäller att miljöklassen bestäms med ledning av hela bränsleblandningens egenskaper. I vissa fall medför det att bränslet kommer att belastas med den högsta energiskattesatsen (jfr dock pilotprojekt, se avsnitt 5.4.8).

5.4.2 Indelning av oljeprodukter i miljöklasser

Bestämmelser om indelning av oljeprodukter i miljöklasser finns i 2 kap. 5 och 7 §§ LSE. 2 kap. 5 § LSE anger att kraven för miljöklass 1 och 2 för bränsle som beskattas enligt 2 kap. 1 § första stycket 1 LSE (bensin) anges i bilagorna 2 och 4 till lagen (2001:1080) om motorfordons avgasrening och motorbränslen samt att kraven för miljöklass 1, 2 och 3 för bränsle som beskattas enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 b LSE (hög-

beskattad olja) anges i bilagorna 3 och 5 till lagen om motorfordons avgasrening och motorbränslen.

Kraven tillämpas således inte bara på de bränslen som anges i 2 kap. 1 § första stycket 1 respektive 3 b LSE, utan även på andra bränslen som enligt 2 kap. 3 eller 4 § LSE beskattas enligt nämnda lagrum.

**Eldningsolja,
dieselbrännolja,
fotogen, m.m.**

De oljeprodukter som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b LSE (högbeskattade oljor) är indelade i miljöklass 1, miljöklass 2 och miljöklass 3 med hänsyn till kokintervall (destillationsintervall) av olika bredd mellan vissa fastställda temperaturer, densitet, oljans svavelhalt, innehåll av polycykliska aromatiska kolväten och dess naturliga tändvillighet (cetanindex). De svavelhalter det här är fråga om är betydligt lägre än den gräns som gäller avseende skatteplikt för svavelskatt, jfr avsnitt 5.2.4. Det främsta syftet med denna differentiering är att de oljor som används i dieselmotorer, dvs. dieselbrännolja, ska förbättras. Motorbrännoljans kvalitet har stor betydelse för de dieseldrivna fordonens påverkan på hälsa och miljö. Låg svavelhalt leder till minskade svavelutsläpp och är en förutsättning för att partikelfällor och katalysatorer på bilar ska kunna användas för rening av avgaserna. Ett ytterligare mått på motorbrännoljans kvalitet är destillationsintervallet. Om den nedre gränsen för kokpunkten är för låg är flyktigheten stor och det finns risk för att kolväteutsläppen ökar. Om den övre gränsen är för hög, innehåller oljan tunga kolväten som kan vara särskilt hälsovådliga. Höga aromathalter bidrar till partikelbildning och utsläpp av cancerframkallande ämnen. För att kunna konstruera bra motorer är det viktigt att motorbränslena har väl definierade egenskaper med snäva intervall. Bl.a. densiteten är av betydelse. Nomenklaturen på det petroleumtekniska området beskrivs i en ordlista som har publicerats av Tekniska Nomenklaturcentralen, Petroleumteknisk Ordlista (TNC 48).

Eftersom egenskaperna hos de ifrågavarande bränslena är sådana att de kan ersätta varandra vid användning i motorer och pannor gäller miljöklassindelningen, och därmed även energiskattedifferentieringen, för bränslena oavsett användningsområde.

De oljeprodukter, vilka ska beskattas enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 b LSE, och som inte uppfyller kraven för miljöklass 1, 2 eller 3 hänförs inte till någon miljöklass. Dessa beskattas

enligt samma skattesatser som oljeprodukter hänförliga till miljöklass 3.

Bensin

Bensin delas för närvarande in i två miljöklasser; miljöklass 1 och miljöklass 2. Bensin som inte uppfyller kraven för miljöklass 1 eller 2 hänförs till annan bensin.

Miljöklassindelningen grundar sig på bensinens innehåll av vissa kemiska ämnen bl.a. svavel, bensen, aromater, bly och fosfor. Även bensinens ångtryck och slutkokpunkt påverkar utsläppens storlek.

Alkylatbensin skiljer sig fysikaliskt från annan bensin främst genom lägre densitet och en lägre flyktighet. För att stimulera användningen av alkylatbensin hänförlig till miljöklass 1 har den inordnats i en egen kategori med en egen lägre energiskattesats.

Energiskattesatsen är lägst för bensin tillhörig miljöklass 1, (allra lägst för alkylatbensin) högre för bensin hänförlig till miljöklass 2 och högst för annan bensin. Koldioxidskattesatsen är densamma för all bensin.

Bränsle- blandningar

Miljöklass för bränsleblandningar enligt 2 kap. 3 eller 4 § LSE som innehåller oljor som erhållits ur petroleum eller bituminösa mineral och som beskattas enligt 2 kap. 1 § första stycket 1 (bensin) eller 3 b (högbeskattad olja) LSE, bestäms med ledning av hela bränsleblandningens egenskaper, 2 kap. 7 § LSE.

5.4.3 Svavelskatt

Bestämmelser om skattesatser finns i 3 kap. 2 § LSE.

För fasta eller gasformiga bränslen tas svavelskatt ut med 30 kr per kg svavel i bränslet.

För flytande bränslen tas skatt ut med 27 kr per m³ för varje tiondels viktprocent svavel i bränslet. Vid bestämning av skatten på grund av svavelinnehållet, mätt som viktprocent svavel i bränslet, ska avrundning göras uppåt till närmaste tiondels viktprocent. Om svavelinnehållet överstiger 0,05 viktprocent men inte 0,2 viktprocent ska avrundning göras till 0,2 viktprocent.

Avrundningsregeln innebär att skatten blir densamma oavsett om svavelhalten är t.ex. 0,31 eller 0,39 viktprocent. I båda dessa fall avrundas svavelhalten till 0,4 viktprocent och skattesatsen blir 108 kr per m³. Om svavelinnehållet är t.ex.

0,051 viktprocent görs avrundning till 0,2 viktprocent och skattesatsen blir 54 kr per m³, vilket således är den lägsta skattesats som betalas.

Svavelskatt tas inte ut för ett flytande eller gasformigt bränsle om dess svavelinnehåll är högst 0,05 viktprocent. Till grund för skatteberäkningen ska ligga den svavelhalt bränslet har vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Svavelhalten bestäms genom provtagning och analys av bränslet. Till skillnad från energiskatten och koldioxidskatten sker ingen årlig omräkning av skattesatsen för svavelskatt.

5.4.4 Skattepliktig kvantitet; energiskatt och koldioxidskatt

Skatten för bränslen som avses i 2 kap. 1 § första stycket LSE tas i regel ut efter volym. Undantag görs dock för gasol, kol och koks. I dessa fall beskattas produkterna efter vikt.

Bestämmelser om hur volymen beräknas finns i 2 kap. 2 § LSE. Första stycket gäller bränslen enligt 2 kap. 1 § första stycket 1–3 och 1 a § LSE, dvs. bensin, eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen m.m. och råttallolja. Skattesatserna för dessa bränslen gäller bränslets volym vid en temperatur av 15°C.

Om temperaturen höjs ökar bränslets volym, och om den sänks minskar volymen. Skattskyldigheten inträder normalt i samband med att bränslet levereras till köpare och skatten beräknas efter bränslets volym vid leverans. Tjocka eldningsoljor måste hela tiden hållas uppvärmda till normalt 50°C vid både lagring och transport. Detta är en förutsättning för att oljorna inte ska stelna. Då oljorna används värms de ibland upp ytterligare. För att skatt inte ska behöva betalas för den övervolym som uppstår vid temperaturhöjningen i samband med en sådan uppvärmning har en omräkningsregel införts. Den innebär att bränslets volym, om det vid skattskyldighetens inträde hade en annan temperatur, får räknas om till volymen vid 15°C. Det åligger den skattskyldige att visa att bränslet vid skattskyldighetens inträde hade en annan temperatur än 15°C, om han vill räkna om den skattepliktiga volymen. Inträder skattskyldighet vid leverans till en köpare som inte är registrerad som skattskyldig för bränslen får dock omräkning göras endast om detta särskilt avtalats mellan säljaren och köparen.

Om skattskyldigheten inträder vid leverans av olja till en köparens bränsletank och det finns ett särskilt avtal om volymomräkning, torde det krävas att temperaturen mäts när oljan

levereras, dvs. i samband med utlevering till köparen. Det kan dock inte uteslutas att det kan vara möjligt för den skattskyldige att fullgöra sin bevisskyldighet på annat sätt, t.ex. genom utredning om bränslets temperatur då det lämnade depån och vilka temperaturförändringar som bränslet kan ha genomgått under transporten, se prop. 1994/95:54 s. 89.

Vattenföroreningar

Vid beräkning av skatten på flytande bränslen får enligt RSV:s allmänna råd, RSV 2002:18, hänsyn tas till vattenföroreningar som avsevärt överstiger det normala. Av RSV:s meddelanden RSV M 2002:10 framgår att till grund för detta råd ligger KR:s i Stockholm dom av den 30 november 1986 mål nr 402-1984 och 2799-1984, i vilken KR ansåg att vatten- och sedimenthalter är att betrakta som onormala om de överstiger 1 %. KR delade därvid den uppfattning som Statens energiverk gett uttryck för i målen. Om vattenhalten är t.ex. 5 % får det vatteninnehåll som överstiger 1 % dvs. 4 % räknas bort. Observera dock att de allmänna råden och meddelandena är under omarbetning.

Naturgas

Enligt 2 kap. 2 § andra stycket LSE ska skatten för naturgas beräknas på volymen vid en temperatur av 0°C och ett tryck av 101,325 kilopascal.

Gasblandningar

Om gas som levereras genom rörledning består av en blandning av komponenter som beskattas på olika sätt, bör skatten beräknas särskilt för var och en av de ingående skattepliktiga komponenterna. Den levererade gasvolymen bör delas upp med utgångspunkt i andelarna av de till denna gasvolym tillförda komponenterna under redovisningsperioden. Se RSV:s allmänna råd RSV 2002:18. De allmänna råden är under omarbetning.

Regeringsrätten har i dom den 3 december 2008, mål nr 574-08, fastställt Skatterättsnämndens förhandsbesked den 2 januari, dnr 34-06/1. Skattefrågan gäller vilken gas som ska anses vara levererad till kund när leverans av biogas sker genom naturgassystemet. Det ansökande bolaget ansåg att leverans av skattefri biogas skett i de fall sådan leverans avtalats med kund och bolaget tillfört naturgasnätet biogas. Skatterättsnämnden uttalade dock att eftersom vad bolaget rent faktiskt levererar, oavsett vad som civilrätligt kan ha avtalats, är en blandning av skattepliktig naturgas och från skatteplikt undantagen biogas ska koldioxidskatt och i förekommande fall energiskatt betalas för naturgasen.

5.4.5 Skattepliktig kvantitet; svavelskatt

I fråga om flytande bränslen finns bestämmelser om hur volymen beräknas i 3 kap. 3 § LSE. I paragrafen stadgas att skattesatserna enligt 3 kap. 2 § andra stycket LSE gäller bränslet vid en temperatur av 15°C. Om en skattskyldig visar att bränslet när skattskyldigheten inträder har en annan temperatur, får volymen räknas om till 15°C. Om skattskyldighet inträder vid leverans till en köpare som inte är registrerad som skattskyldig för bränslen, får dock omräkning göras endast om detta särskilt avtalats mellan säljaren och köparen.

Dessa bestämmelser motsvarar bestämmelserna i 2 kap. 2 § första stycket LSE, som avser skattepliktig kvantitet i fråga om bensin, eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen m.m. och råttolja, vilka behandlats i närmast föregående avsnitt. När det gäller kraven på hur den som är skattskyldig ska visa att bränslet vid skattskyldighetens inträde haft en annan temperatur än 15°C hänvisas till avsnitt 5.4.4.

Vattenföroreningar

Även i fråga om svavelskatten har RSV i allmänna råd (RSV 2002:18) anfört att hänsyn får tas till vattenföroreningar som avsevärt överstiger det normala vid beräkningen av skatten på flytande bränsle. Enligt den i föregående avsnitt nämnda domen den 20 november 1986 från KR i Stockholm mål nr 402-1984 och 2799-1984 har, för tjock eldningsolja, vatten- och sedimenthalter överstigande 1 % ansetts vara onormala. De allmänna råden är under omarbetning.

5.4.6 Märk- och färgämnen

Bestämmelser om märk- och färgämnen, som i vissa fall tillsätts oljeprodukter, finns i 2 kap. 9 a § LSE.

Tillsättning av märk- och färgämnen torde i praktiken vara aktuell endast när det gäller bränslen som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 LSE, dvs. eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen m.m. Såsom framgår av tabellen i 2 kap. 1 § första stycket LSE har märkningen och färgningen betydelse för skattesatsen för energiskatt, men inte för skattesatsen för koldioxidskatt.

Den högre skatten ska enligt 2 kap. 8 § andra stycket LSE inte tas ut om oljeprodukten försetts med märk- och färgämnen:

1. vid import av den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 b § första stycket 1 eller 2 LSE senast när produkten deklarerats för övergång till fri omsättning eller,

2. i annat fall än som avses under 1 senast när skattskyldighet för produkten inträder enligt 5 kap. LSE.

Märkning och färgning får i Sverige göras endast på depå som är godkänd för detta ändamål av Tullverket i fall som avses i 1 (dvs. importfallen) och på ett skatteupplag som är godkänt av Skatteverket i fall som avses i 2.

En upplagshavare får således ansöka hos Skatteverket om att få sitt upplag godkänt för märkning och färgning. Därvid beaktas t.ex. i vad mån upplagshavaren har tillgång till erforderlig utrustning och i vilken omfattning som märkning och färgning är tänkt att äga rum på skatteupplaget.

Enligt 2 kap. 9 a § LSE får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddela föreskrifter om märkämnen och färgämnen.

I 14 § FSE föreskrivs att en oljeprodukt ska enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 a och 9 § LSE anses vara försedd med

1. märkämne om den innehåller minst 6 och högst 9 milligram N-etyl-N-[2-(1-isobutoxietoxi)etyl]-4-(fenylazo)anilin per liter olja, och
2. färgämne om den innehåller ett stabilt blått färgämne som är ett derivat av 1,4-diaminoantrakinon av sådan halt att oljan får en klar grön färg.

Det märkämne som anges i punkt 1 benämns Solvent Yellow 124. RSV har i RSFS 1996:8 meddelat föreskrifter om märkning av vissa oljeprodukter enligt LSE.

Märkning och färgning av olja i utlandet

Bestämmelsen i 2 kap. 8 § tredje stycket LSE om var märkning och färgning av olja får äga rum är begränsad till Sverige. Detta medför att det inte föreligger någon begränsning i möjligheten för samtliga skattskyldiga att föra in olja, som redan märkts och färgats på vederbörligt sätt i utlandet, till Sverige.

5.4.7 Förbud mot användning av märkta oljeprodukter

En lägre energiskattesats gäller enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 a LSE för eldningsolja, dieselbrännolja och fotogen m.m. som försetts med märk- och färgämnen, eller som ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350°C. Högre energiskattesatser (olika beroende på miljöklass) gäller enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 b LSE för detta slags oljor om de inte försetts med märk- och färgämnen och ger minst 85 volymprocent destillat vid 350°C.

Enligt 2 kap. 9 § första stycket LSE får bränsletank som förser motor på motordrivet fordon med bränsle inte innehålla oljeprodukt som märkts med det märkämne som med stöd av 2 kap. 9 a § LSE anges i 14 § FSE. Detta gäller även andra båtar än sådana för vilka fartygstillstånd enligt fiskelagen (1993:787) inte meddelats.

Bestämmelsen har utformats så att alla bränsletankar som förser en motor på ett motordrivet fordon omfattas av förbudet, dvs. inte bara framdrivningsmotorn, utan även bränsletankar som innehåller bränsle som används för att driva t.ex. kompressorer på kyl- och frysfordon, se prop. 1994/95:54 s. 95–96. Förbudet gäller dock inte om oljeprodukten har förts in till Sverige i bränsletanken och har fyllts på i ett land där bränsletanken får innehålla en sådan produkt.

I 2 kap. 9 § första stycket LSE stadgas vidare att förbudet även gäller användning av oljeprodukt från vilken märkämnet har avlägsnats.

Båtar är fartyg som är mindre än skepp, se avsnitt 5.2.1. Ett skepp måste ha en längd av minst 12 meter och en bredd av minst 4 meter. Det är tillåtet att ha oljeprodukter försedda med märkämne i bränsletanken på ett skepp.

Båtarna indelas, vid tillämpningen av LSE, i tre kategorier:

1. båtar för vilka medgivande (dispens) har meddelats enligt 2 kap. 9 § LSE, vilka får ha märkt olja i bränsletanken,
2. båtar för vilka fartygstillstånd enligt fiskelagen (1993:787) har meddelats, vilka får ha märkt olja i bränsletanken, och
3. övriga båtar, för vilka det föreligger förbud att ha märkt olja i bränsletanken.

Dispens för vissa båtar

I 2 kap. 9 § tredje stycket LSE har också införts möjlighet för Skatteverket att medge dispens för vissa båtar från förbudet mot användning av oljeprodukter försedda med märkämne.

Dispens kan ges för båtar som disponeras av Försvarsmakten, Försvarets materielverk, Kustbevakningen eller annan statlig myndighet. I prop. 1994/95:54 s. 96 anförs som ett skäl för införandet av denna dispensmöjlighet att problem särskilt torde kunna uppkomma i de fall sådana myndigheter disponerar över såväl skepp som båtar och alltså skulle behöva hantera såväl märkt som omärkt olja.

Dispens kan medges även för andra (civila) båtar om det finns särskilda skäl. Av specialmotiveringen, prop. 1994/95:54 s. 96, framgår att dispensmöjligheten är tänkt att användas endast beträffande båtar som används av näringsidkare. De som främst kan komma i fråga är antingen näringsidkare som får stora praktiska hanteringsproblem, t.ex. om de disponerar över såväl skepp som båtar, eller de som i sina båtar förbrukar stora mängder olja och till följd av den nya uppbörsordningen (med återbetalning av skatt kvartalsvis i efterskott) skulle drabbas av betydande likviditetsproblem.

5.4.8 Pilotprojekt

Gemenskapsrätten ger möjlighet att medge nedsättning av eller befrielse från energiskatt och koldioxidskatt på bränslen som förbrukas inom pilotprojekt för teknisk utveckling av mer miljövänliga produkter eller för bränslen från förnybara källor. I 2 kap. 12 § LSE har införts en sådan dispensbestämmelse som ger regeringen möjlighet att medge nedsättning av eller befrielse från energiskatt och koldioxidskatt på bränsle som används i sådant pilotprojekt.

Bestämmelsen gäller såväl produkter som används för motor-drift som produkter som används för uppvärmning.

5.5 Skattskyldighet m.m., EU-harmoniserade bränslen

5.5.1 Allmänt

Vem som är skattskyldig för EU-harmoniserade bränslen, dvs. sådana bränslen som räknas upp i 1 kap. 3 a § LSE, framgår av 4 kap. 1–2 a §§ LSE.

Av 4 kap. 1 § LSE framgår att skyldig att betala energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt för bränslen som avses i 1 kap. 3 a § LSE är den som

1. i egenskap av godkänd upplagshavare hanterar bränsle enligt uppskovsförfarandet,
2. har godkänts som varumottagare,
3. har godkänts som registrerad avsändare,
4. säljer bränsle till Sverige genom distansförsäljning,

5. tar emot beskattat bränsle som avsänts till Sverige genom distansförsäljning, om säljaren inte ställt säkerhet för skatten i Sverige,
6. för in eller tar emot beskattat bränsle till Sverige från ett annat EG-land på annat sätt än genom distansförsäljning. Detta gäller dock inte i de fall bränslet är undantaget från skattskyldighet enligt 4 kap. 1 a § LSE.
7. i Sverige yrkesmässigt tillverkar eller bearbetar bränsle utanför ett skatteupplag,
8. förvärvat bränsle för vilket ingen skatt eller lägre skatt ska betalas när bränslet används för ett visst ändamål men som använder bränslet för ett annat ändamål som medför att skatt ska betalas med högre belopp,
9. förvärvat bränsle som ger mindre destillat än 85 volymprocent vid 350°C och som använder bränslet för drift av motordrivna fordon,
10. i annat fall än som avses i 1–9, innehar skattepliktigt bränsle utanför ett uppskovsförfarande utan att skatten för bränslet har redovisats här.

Vissa undantag från skattskyldighet enligt 4 kap. 1 § 6 och 10 LSE regleras i 4 kap. 1 a § LSE, se avsnitt 5.5.7.

Skattskyldighet vid viss import regleras i 4 kap. 1 b § LSE, se avsnitt 5.5.6.5.

Skattskyldighet vid oegentligheter som medför att bränsle inte når angiven destination eller mottagare regleras i 4 kap. 2 § LSE avseende bränsle som flyttas under ett uppskovsförfarande och i 4 kap. 2 a § LSE avseende beskattat bränsle. Se avsnitt 5.5.6.6.

Vid implementeringen av direktiv 2008/118/EG ändrades LSE i stor omfattning. Förslagen om dessa ändringar i LSE lämnades i prop. 2009/10:40 och är i huvudsak desamma som de förslag om ändringar som i samma proposition lämnades avseende tobaksskatt enligt LTS. För kommentarer avseende bestämmelserna i LSE hänvisas i propositionen därför huvudsakligen till kommentarerna till motsvarande bestämmelser i LTS. När det i det följande hänvisas till kommentarer i prop. 2009/10:40 avseende bestämmelser i LTS, gäller det således kommentarer som är giltiga även för motsvarande bestämmelser i LSE.

I avsnitten nedan beskrivs närmare de olika aktörer som är skattskyldiga för EU-harmoniserade bränslen.

5.5.2 Upplagshavare

Den som i egenskap av godkänd upplagshavare hanterar bränsle enligt uppskovsförfarande är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 1 LSE. Punkt 1 är formulerad så att det tydligt ska framgå att den som godkänts som upplagshavare är skattskyldig enligt de bestämmelser som gäller för uppskovsförfarandet enbart när denne agerar i egenskap av upplagshavare inom systemet för skatteuppskov (prop. 2009/10:40, s. 162). I prop. 2009/10:40 uttalas följande på s. 162:

”Om den som godkänts som upplagshavare hanterar varor vid sidan av ett uppskovsförfarande är denne skattskyldig enligt andra bestämmelser. Som exempel kan nämnas det fall där den som godkänts som upplagshavare för in beskattade varor till Sverige. Eftersom beskattade varor inte omfattas av uppskovsförfarandet, för upplagshavaren inte in sådana varor i egenskap av upplagshavare. Han eller hon är då inte skattskyldig för varorna enligt punkt 1 utan enligt punkt 6. Det innebär att dessa varor inte ska tas med i den skatteredovisning upplagshavaren regelbundet lämnar i sin punktskattedeklaration. I stället ska skatten redovisas i en särskild deklaration när varorna förs in.”

I artikel 4.1 i direktiv 2008/118/EG definieras godkänd upplagshavare som en fysisk eller juridisk person som av en medlemsstats behöriga myndighet fått tillstånd att i sin affärsverksamhet tillverka, bearbeta, förvara, ta emot eller avsända punktskattepliktiga varor, enligt ett uppskovsförfarande i ett skatteupplag (se prop. 2009/10:40, s. 131). Uppskovsförfarandet beskrivs närmare i avsnitt 5.3.

Uppskovsförfarandet innebär bl.a. följande. Den som i Sverige har godkänts som upplagshavare har rätt att under skatteuppskov ta emot skattepliktigt bränsle i ett skatteupplag, se avsnitt 5.5.2.2. Vidare har upplagshavaren rätt att från ett skatteupplag avsända skattepliktigt bränsle under uppskovsförfarande till ett skatteupplag i Sverige eller i ett annat EG-land, samt till registrerade eller tillfälligt registrerade varumottagare i ett annat EG-land. Däremot kan en i Sverige godkänd upplagshavare inte avsända skattepliktigt bränsle under uppskovsförfarande till svenska registrerade eller tillfälligt registrerade varumottagare, se avsnitt 5.5.3.

**Registrerad
avsändare**

Den som godkänns som upplagshavare ska samtidigt godkännas som registrerad avsändare, se avsnitt 5.5.4. Notera dock att en verksamhet som enbart omfattar att bränsle flyttas från en importplats inte ensam kan ligga till grund för ett godkännande som upplagshavare, se prop. 2009/10:40 s. 165.

I prop. 2009/10:40 uttalas på s. 127 att den som från en importplats avser att flytta andra slag av varor än de som omfattas av godkännandet som upplagshavare behöver ansöka om godkännande som registrerad avsändare för dessa varuslag. Av detta följer att det automatiska godkännandet som registrerad avsändare som ska ges till den som är upplagshavare endast omfattar de bränsleslag som omfattas av godkännandet som upplagshavare.

5.5.2.1 Förutsättningar för godkännande

Förutsättningarna för godkännande framgår av 4 kap. 3 § LSE, vilken grundar sig på artiklarna 15 och 16 i direktiv 2008/118/EG. Ett godkännande som upplagshavare förutsätter att sökanden bedriver eller avser att bedriva yrkesmässig verksamhet av viss art. Vidare krävs att sökanden disponerar över ett utrymme beläget i Sverige som kan godkännas som skatteupplag och att han är lämplig som upplagshavare med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt. Upplagshavares hantering av skattepliktigt bränsle ska, för att omfattas av ett uppskovsförfarande, äga rum i godkänt skatteupplag.

Frågor om godkännande av upplagshavare och av skatteupplag prövas av Skatteverket efter särskild ansökan på blankett SKV 5377 och blankett SKV 5384 (5 och 10 §§ FSE). Om Skatteverket finner den sökande lämplig att godkännas som upplagshavare meddelar Skatteverket den sökande detta genom beslut. Av beslutet framgår från och med vilket datum som godkännandet gäller. Av beslutet ska också framgå för vilket eller vilka bränslen, enligt de koder som anges i bilaga II i kommissionens förordning (EG) 684/2009, godkännandet gäller (7 § FSE).

**Verksamhetens
art**

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.

Av 1 kap. 4 § LSE framgår att en verksamhet är yrkesmässig, om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL eller bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under ett kalenderår överstiger 30 000 kr.

För att kunna godkännas som upplagshavare ska sökanden i sin näringsverksamhet hantera bränslen på ett eller flera av de sätt som anges ovan. Han ska alltså tillverka, bearbeta eller i större omfattning lagra bränslen. För den som tillverkar eller bearbetar bränslen finns inget krav på att verksamheten ska bedrivas i större omfattning.

När det gäller frågan om vilka bränslen som en upplagshavare får hantera under skatteuppskov anförts i prop. 1994/95:54 s. 107 bl.a. följande.

”Regeringens strävan är att --- skapa praktiska och enkla regler för skatteuppbörden. Det ter sig mot den bakgrunden som mest ändamålsenligt att beskattningsmyndigheten bör ges möjlighet att bestämma vilket eller vilka bränslen som en upplagshavare får hantera. Sökandens önskemål bör därvid vara vägledande, men beskattningsmyndigheten bör kunna vägra en sökande att hantera viss typ av bränslen under skattesuspension. Det bör således framgå av beskattningsmyndighetens beslut om godkännande som upplagshavare vilka sorts bränslen upplagshavaren får hantera i sin egenskap av upplagshavare.”

Bearbetning

I prop. 1994/95:54, s. 106, uttalas följande avseende bearbetning:

”Det torde på bränsleområdet endast i begränsad omfattning förekomma att någon bearbetar ett bränsle utan att detta genom processen förvandlas på sådant sätt att det är att anse som tillverkning av ett nytt bränsle. Ett fall där bestämmelsen om bearbetning bör kunna komma ifråga, är för de näringsidkare som omförpackar bränslen i skattefria småförpackningar om högst en liter.”

Lagerhållning

Vad som menas med ”i större omfattning” är av intresse vid ansökan om godkännande av den som håller bränslen i lager. I 12 § FSE anges att vid prövning av en ansökan om godkännande som upplagshavare ska kravet på lagerhållning anses uppfyllt om den sökande disponerar över en lagerkapacitet för bränslen som avses i 1 kap. 3 a § LSE på minst 500 kubikmeter. Det krävs inte att upplagshavaren vid varje tillfälle

faktiskt har denna mängd bränsle i lager utan det räcker att han – vid egna depåer eller genom avtal om förvaringsutrymme hos annan – har möjlighet att ta en sådan lagerkapacitet i anspråk, se prop. 1994/95:54 s. 106. Detta uttalande har kommenterats i prop. 2000/01:118 s. 75.

”Detta uttalande måste emellertid ses mot bakgrund av vad som sägs i regeln om godkännande som upplagshavare, nämligen att han ska avse att i större omfattning hålla bränsle i lager. Man kan inte av uttalandet dra slutsatsen att en som i sin ansökan anger att han avser att lagra bränsle, men därefter i praktiken inte gör det, uppfyller kraven för ett godkännande. Dagens regler gör det alltså fullt möjligt att återkalla ett godkännande som upplagshavare för den som i princip aldrig lagrar bränsle.”

KR i Sundsvall upphävde i dom den 10 oktober 2007, mål nr 2323-07, Skatteverkets beslut att återkalla ett bolags godkännande som upplagshavare. Bolagets lagring hade understigit 500 kubikmeter olja. Vidare hade bolaget under en årsperiod lagerfört i genomsnitt mindre än 150 kubikmeter olja. KR gjorde följande bedömning:

”Bolaget disponerar den lagringskapacitet som är förutsatt för att ett godkännande som upplagshavare skall meddelas och även fortsättningsvis kunna gälla. Av utredningen framgår vidare att bolaget över tiden inte utnyttjat det förhyrda lagrets fulla kapacitet och att det genomsnittliga utnyttjandet varit avsevärt lägre. För myndighetsutövning gäller allmänt sett en försiktighetsprincip vad avser återkallelser av givna tillstånd. Med hänsyn till lagstiftningens utformning och i länsrättens dom återgivna förarbetsuttalanden (se ovan, Skatteverkets anmärkning) kan kammarrätten inte finna att förutsättningar förelagat för återkallelse av godkännande av bolaget som upplagshavare”.

Även om det räcker att sökanden lagrar bränslen för att kunna godkännas som upplagshavare ger det honom rätt att på ett skatteupplag under skatteuppskov även tillverka och bearbeta bränslen.

Lämplighet

Av prop. 1994/95:56, s. 87, framgår att sökandens ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt ska vara sådana att sökanden kan anförtros ställning som upplagshavare med rätt att lagra skattepliktiga bränslen under suspension av skatten. Vid bestämmande av de krav som ska ställas för godkännande

måste också beaktas att upplagshavaren kan verka inom ett sammanhängande EG-system, med rätt att skattefritt sända och ta emot vara till respektive från andra EG-länder. Om en godkänd upplagshavare inte längre uppfyller kraven på lämplighet ska godkännandet återkallas (se avsnitt 5.5.2.4). Uttalandet i prop. 1994/95:56 avser godkännande av upplagshavare för tobaksvaror, men då formuleringen av motsvarande bestämmelse i LSE avseende EU-harmoniserat bränsle är identisk med den aktuella bestämmelsen i LTS bör uttalandet kunna anses vägledande även avseende tillämpningen av LSE.

I prop. 2009/10:40, s. 177, uttalas följande.

”Det är av central betydelse för de upplagshavare och registrerade avsändare som flyttar obes kattade varor under uppskovsförfarande att mottagningsrapporten erhålls snarast möjligt. Mottagningsrapporten utgör det säkraste beviset på att varorna tagits emot på föreskrivet sätt. Systematisk, eller regelmässigt, upprepad underlåtenhet att sända mottagningsrapport inom föreskriven tid bör därför kunna utgöra grund för återkallelse av godkännande som upplagshavare eller registrerad varumottagare.”

KR i Sundsvall har i ett antal avgöranden prövat frågan om upplagshavares lämplighet. Avgörandena avser både återkallelse av godkännande som upplagshavare samt ansökan om godkännande som upplagshavare. Domarna avser lämplighetsprövning enligt LAS men har betydelse även för tillämpningen av LSE. Några av de refererade domarna avser varumottagare.

KR i Sundsvall fann i dom den 27 september 2000, mål nr 3511-1999, att vad som förekommit i målet inte föranledde KR att göra en annan bedömning än LR. LR uttalade att en förutsättning för godkännande som upplagshavare får anses vara att en upplagshavare har en ekonomisk reserv. Av handlingarna i målet framgår att de ekonomiska reserver som krävs saknas. Med hänsyn härtill fann LR att de ekonomiska förhållandena inte är tillräckligt goda för att bolaget skulle kunna godkännas som upplagshavare. RR meddelade inte prövningstillstånd.

I dom den 14 november 2001, mål nr 51-2000, fann KR i Sundsvall att ett bolag under en längre tidsperiod underlåtit att fullgöra sina åligganden gentemot staten, framförallt avseende inbetalning av alkoholskatt samt andra skatter och avgifter, varvid RSV haft grund att återkalla godkännandet. KR uttalade att ett godkännande som upplagshavare förutsätter att sökan-

dens ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är sådana att han kan anförtros ställning som upplagshavare med rätt att lagra skattepliktiga varor under suspension av skatten. RR meddelade inte prövningstillstånd.

I KR:s i Sundsvall dom den 18 december 2001, mål nr 3676-1999, prövades frågan om registrering som varumottagare enligt LAS. Bolaget hade vid tre tillfällen fört in öl utan att rätt redovisa och betala den skatt som belöper på leveranserna. KR delade LR:s bedömning att bolaget med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt inte var lämpligt att registrera som varumottagare.

I KR:s i Sundsvall dom den 21 december 2001, mål nr 790-2001, hade RSV avslagit ett bolags ansökan om godkännande som upplagshavare enligt LAS. KR gjorde bedömningen att sökanden inte förmått förebringa en sådan utredning, i form av t.ex. budgetfinansiering – och andra ekonomiska kalkyler rörande sin verksamhet, som i tillräcklig grad ansågs visa att förutsättningar fanns för att sökanden kunde anförtros uppgiften att hantera skattepliktiga alkoholvaror under suspension.

KR i Sundsvall gjorde i dom den 22 november 2002, mål nr 84-2002 bedömningen att även om det inte finns en uttrycklig bestämmelse i LAS så kan KR inte finna annat än att i de fall sökanden är en juridisk person ska lämplighetskravet även omfatta den eller de fysiska personer som har bestämmande inflytande i bolaget. I målet var fråga om att den person som var bolagets VD och tillika styrelseledamot gjort sig skyldig till försvårande av skattekontroll. KR ansåg att det brott som personen befunnits ha gjort sig skyldig till var av sådan art att det – mot bakgrund av angivna lämplighetskrav – bör förflyta relativt lång tid innan denne kan anförtros det ansvar som åvilar innehavare av skatteupplag.

I KR:s i Sundsvall dom den 3 januari 2003, mål nr 2163-2002, hade ett bolag under redovisningsperioderna januari 2000–januari 2002 betalat alkoholskatten för sent vid 23 av 25 tillfällen. KR fann bolagets regelmässiga betalningsförsummelser och brister i att deklarerera alkoholskatten i rätt tid så allvarliga att de utgjorde grund för återkallelse.

KR i Sundsvall uttalade i dom den 19 september 2003, mål nr 1766-03, att det ligger i sakens natur att misskötsamhet med deklARATIONER och med inbetalning av skatten utgör ett mycket starkt skäl för återkallelse såvida det inte är fråga om en enstaka förseelse. Bolaget hade, trots att RSV redan 2001 över-

vägde att återkalla godkännandet, vid upprepade tillfällen därefter inte förmått att i rätt tid ge in deklARATIONER och betala skatten. Dessutom har bolaget restförts vid två tillfällen för skatt som inte betalats i rätt tid till skattekontot. KR fann att sammantaget kan vid sådana förhållanden återkallelse av bolagets godkännande som upplagshavare inte underlåtas oavsett vad bolaget anfört om följderna av en sådan återkallelse.

I KR:s i Sundsvall dom den 1 november 2004, mål 3351-03 hade ett bolag vid 13 tillfällen under åren 2000, 2001, och 2002, i strid mot gällande bestämmelser i AL, sålt alkoholvaror till kunder som saknat serveringstillstånd och vid fyra tillfällen sålt alkoholvaror till privatpersoner. Bolaget hade dessutom sålt 851 stycken flaskor sprit (etylalkohol) trots att bolagets godkännande inte omfattade varukategorin etylalkohol. Bolaget hade även under denna tidsperiod så allvarliga brister i sin bokföring att denna inte kunnat tjäna som ledning för bedömning av den skattepliktiga verksamheten. KR fann att då bolaget har agerat i strid mot bestämmelserna i AL och även hanterat alkoholdrycker som inte omfattas av godkännandet som upplagshavare föreligger sådana skäl som motiverar att bolagets godkännande som upplagshavare återkallas. KR uttalade vidare att det ligger i sakens natur att misskötsamhet med bl.a. bokföring och deklARATIONER utgör ett mycket starkt skäl för återkallelse av godkännandet, såvida det inte är fråga om en enstaka förseelse. Vid angivna förhållanden skulle bolagets godkännande som upplagshavare återkallas.

I KR:s i Sundsvall dom den 25 januari 2006 (mål nr 2989-05) hade ett bolag som var registrerad varumottagare mottagit en mindre mängd alkoholvaror från utlandet vid tre tillfällen under år 2003 utan att redovisa alkoholskatt för varorna. Vidare hade bolaget endast redovisat alkoholskatt för en liten del av ett parti öl och vin som mottagits under år 2004. Bolaget hade även, i strid mot gällande bestämmelser i AL, överlämnat alkoholvaror till personer som saknat serveringstillstånd och som inte varit godkända som upplagshavare eller registrerade varumottagare. Härutöver hade bolaget även lagrat alkoholvaror hos en godkänd upplagshavare och redovisat alkoholskatt för varorna först när de förts ut från skatteupplaget. KR fann att skäl för annan bedömning än den LR gjort inte förelåg. LR uttalade att utgångspunkten i förevarande mål är att varumottagare måste ha kännedom om det regelverk som styr verksamheten. LR fann dock att den sagda utgångspunkten inte medför att all misskötsamhet automatiskt ska leda till att en

registrering som varumottagare återkallas. LR uttalade vidare följande.

”Vad som i förevarande mål talar för ett återkallande är att bolaget begått upprepade fel. Även om varje enskild överträdelse inte i sig behöver leda till ett återkallande finner länsrätten, vid en samlad bedömning av samtliga framkomna uppgifter, att de av bolaget begångna felen tillsammans utgör ett hinder för att det fortsättningsvis kan vara registrerat som varumottagare.”

I KR:s i Sundsvall dom den 26 april 2007 (mål nr 2785-06) hade Skatteverket återkallat ett bolags godkännande som upplagshavare. Vid tiden för återkallandet var bolaget ett helägt dotterbolag till AB Y. AB Y ägdes av syskonen MM och NN med 10 % vardera samt av modern YY och fadern XX med 40 % vardera. Till stöd för återkallelsebeslutet hade Skatteverket åberopat bl.a. en dom av Stockholms tingsrätt varigenom MM fällts till ansvar för bestickning gällande ett antal personer anställda vid Systembolagets butiker. MM hade fram till den 4 april 2005 varit ordinarie styrelseledamot och vice verkställande direktör i bolaget. Skatteverket åberopade vidare en stämningsansökan samt förundersökningsprotokoll om bestickningsbrott beträffande XX som under den tid som brottmålsutredningen avsåg varit bolagets verkställande direktör. Vidare hade Skatteverket hänvisat till en pågående utredning av ett dotterbolag till bolaget, rörande dess exportaffärer. Dotterbolaget ägdes av MM, NN och YY. Den skattefordran som kunde komma att påföras dotterbolaget till följd av exportaffären uppgick till 23 936 136 kronor. LR gjorde bedömningen att förutsättningar för bolaget att vara godkänt som upplagshavare inte längre fanns. När ärendet prövades av KR hade ägarförhållandena i bolaget ändrats. KR gjorde följande bedömning.

”Att XX och MM överlätit dels posterna som VD respektive vice VD i bolaget, dels 90 procent av aktierna i moderbolaget AB Y till YY, gift med XX, och NN, syster till MM, saknar betydelse i återkallelsefrågan, eftersom de i egenskap av närstående till bolagets nuvarande ledning ändå har goda möjligheter att alljämt påverka vad som sker i bolaget. Till följd härav och med beaktande av de mycket graverande omständigheter som lagts till grund för Skatteverkets beslut saknas anledning till annan bedömning än den

länsrätten gjort i frågan om återkallelse av godkännande för bolaget att vara upplagshavare.”

RR meddelade inte prövningstillstånd.

I KR:s i Sundsvall dom den 10 september 2007 (mål nr 397-07) hade Skatteverket återkallat NN:s registrering som varumottagare. NN hade sedan han registrerades som varumottagare fram till dess att återkallelsen skedde, dvs. under två och ett halvt år, endast lämnat s.k. nolldeklarationer. NN anförde att det inte var så lätt att komma in på en marknad som helt dominerades av en aktör. KR gjorde samma bedömning som LR. LR konstaterade att utredningen hade visat att NN inte bedrivit någon sådan verksamhet som är en förutsättning för att registreras som varumottagare enligt 12 § första stycket LAS. Enligt LR:s bedömning var därmed Skatteverkets beslut att återkalla registreringen som varumottagare på denna grund riktigt. RR meddelade inte prövningstillstånd.

5.5.2.2 Skatteupplag

Bestämmelser om skatteupplag finns i 4 kap. 3 § andra stycket LSE och i Skatteverkets föreskrifter, RSFS 1996:18 (Föreskrifterna är under omarbetning.). Frågan om godkännande av skatteupplag prövas av Skatteverket efter särskild ansökan på blankett SKV 5384 (5 och 10 §§ FSE). Om Skatteverket finner utrymmet lämpligt att godkännas som skatteupplag meddelar Skatteverket den sökande detta genom beslut. Av beslutet ska framgå för vilket eller vilka bränslen, enligt de koder som anges i bilaga II till kommissionens förordning (EG) 684/2009, godkännandet gäller (7 § FSE).

Skatteupplag är ett utrymme där en godkänd upplagshavare har tillstånd att tillverka, bearbeta och lagra bränsle under skatteuppskov. För upplagshavare i Sverige kan endast utrymmen belägna i Sverige godkännas som skatteupplag (4 kap. 3 § andra stycket LSE).

Upplagshavares hantering av skattepliktigt bränsle ska, för att omfattas av ett uppskovsförfarande, äga rum i godkänt skatteupplag. Av prop. 2009/10:40, s. 164, framgår att bestämmelsen i 4 kap. 3 § tredje stycket LSE om hantering av bränsle på skatteupplag har formulerats så att det tydligt ska framgå att all hantering en upplagshavare gör av obeskattat bränsle ska ske i ett godkänt skatteupplag för att hanteringen ska omfattas av ett uppskovsförfarande. Om en upplagshavare hanterar bränsle vid sidan av ett uppskovsförfarande gör han inte det i egenskap av

upplagshavare och det kan därmed inte heller ske inom systemet för skatteuppskov utan aktören blir i dessa fall skattskyldig enligt andra bestämmelser (prop. 2009/10:40, s. 162).

Upplagshavaren bär skatteansvaret för samtliga bränslen i för honom godkänt skatteupplag oavsett om han har äganderätt till dem eller inte, se prop. 2000/01:118 s. 65 ff. Om en upplagshavare t.ex. sålt ett parti olja och hela hans oljelager brinner upp innan han levererat det sålda partiet från sitt skatteupplag blir han skyldig att redovisa skatt för den sålda oljan i deklARATIONEN. Avdragsrätt kan föreligga under vissa förutsättningar, se avsnitt 5.14.2 En godkänd upplagshavare kan ha ett eller flera godkända skatteupplag.

Det är endast bränslen som avses i 1 kap. 3 a § LSE (EU-harmoniserade bränslen) som får hanteras under skatteuppskov i ett skatteupplag.

Enligt RSV:s föreskrifter (RSFS 1996:18) får godkännande av skatteupplag meddelas för visst utrymme, t.ex. tillverkningslokal, lagerlokal, byggnad, depå, lagringscistern eller anläggning. Godkännandet får även meddelas för del av sådant utrymme. Om flera upplagshavare lagrar bränslen i samma utrymme ska varje upplagshavares varor förvaras fysiskt avskilda. Det avskilda utrymmet ska i sådant fall godkännas som upplagshavarens skatteupplag. Om det vid varje tidpunkt kan kontrolleras vilka varor som tillhör respektive upplagshavare får dock varorna förvaras i samma utrymme utan att förvaras fysiskt avskilda.

Vidare framgår av RSFS 1996:18 att varor som hanteras på skatteupplaget ska vara skyddade mot tillgrepp. I princip krävs godkänt lås och inbrottslarm, eller att upplagshavaren kan visa annat fullgott skydd. Skatteverket ska lämnas tillträde till utrymmet för att pröva eller kontrollera om förutsättningarna för godkännande är uppfyllda. Om särskilda skäl föreligger kan Skatteverket medge dispens från bestämmelserna i föreskrifterna om skatteupplag.

En upplagshavares tillverkning, bearbetning och lagring av skattepliktigt bränsle måste alltså ske i ett godkänt skatteupplag för att omfattas av ett uppskovsförfarande. Varorna kan också förflyttas under skatteuppskov mellan godkända skatteupplag.

Mobila anläggningar för lagring av olja kan inte godkännas som skatteupplag. En upplagshavares försäljningsställe för

**Lagerbokföring
och lager-
inventering**

detaljför säljning som inte utgör depå kan inte heller godkännas som skatteupplag, se prop. 1994/95:54 s. 116. Med försäljningsställe avses även konsignationsstationer och cisterner med nyckelräkneverk, med undantag av sådana verk som är uppställda i direkt anslutning till en depå.

En upplagshavare ska enligt 4 kap. 3 a § LSE för varje skatteupplag löpande bokföra affärshändelser och varurörelser som rör skattepliktigt bränsle samt regelbundet inventera lagret av sådant bränsle. RSV har meddelat föreskrifter (RSFS 2003:45) om vad sådan lagerbokföring ska innehålla samt när lagerinventering ska ske.

5.5.2.3 Direkt leveransplats

En upplagshavare kan under vissa förutsättningar under skatteuppskov ta emot bränsle från annat EG-land även på en annan plats, s.k. direkt leveransplats, än på ett skatteupplag. Detta gäller under förutsättning att den mottagande upplagshavaren anmäler platsen i förväg till Skatteverket. Den direkta leveransplatsen ska vara belägen i Sverige. Se 3 a kap. 2 § tredje stycket LSE och avsnitt 5.3. När upplagshavaren tar emot bränsle på den föranmälda direkta leveransplatsen övergår ansvaret för skatten från avsändaren till den mottagande upplagshavaren. Se prop. 2009/10:40, s. 129.

Anmälan om direkt leveransplats ska göras på blankett SKV 5369, 10 § FSE.

5.5.2.4 Återkallelse av godkännande

Godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag får enligt 4 kap. 5 § LSE återkallas av Skatteverket, om

- förutsättningarna för godkännande inte längre finns
- ställd säkerhet inte längre är godtagbar, eller
- upplagshavaren begär det.

Om ett godkännande som upplagshavare återkallas omfattar beslutet även godkännandet av dennes skatteupplag och godkännandet som registrerad avsändare.

Beslutet om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

5.5.3 Varumottagare

5.5.3.1 Registrerad varumottagare

Bestämmelser om registrerad varumottagare finns i 4 kap. 6 § LSE. Bestämmelserna grundar sig på artiklarna 4.9 och 19 i direktiv 2008/118/EG.

Den som avser att i Sverige yrkesmässigt ta emot bränslen som flyttas enligt ett uppskovsförfarande från ett annat EG-land får godkännas som registrerad varumottagare. Ansökan om godkännande som registrerad varumottagare ska göras hos Skatteverket på fastställd blankett (SKV 5347), 5 och 10 §§ FSE

Om Skatteverket finner den sökande lämplig att godkännas som registrerad varumottagare meddelar Skatteverket den sökande detta genom beslut. Av beslutet framgår från och med vilket datum som godkännandet gäller. Av beslutet ska också framgå för vilket eller vilka bränslen, enligt de koder som anges i bilaga II till kommissionens förordning (EG) 684/2009, godkännandet gäller (7 § FSE).

Den som i Sverige är godkänd som registrerad varumottagare kan ta emot bränslen som avsänds enligt ett uppskovsförfarande från upplagshavare i ett annat EG-land. En registrerad varumottagare kan dessutom ta emot varor som avsänds enligt ett uppskovsförfarande från en registrerad avsändare i ett annat EG-land. Skattskyldighet inträder när varumottagaren tar emot varorna och i och med mottagandet upphör bränslet att omfattas av uppskovsförfarandet. En registrerad varumottagare kan därmed inte under skatteuppskov lagra bränslen eller sända dem vidare under skatteuppskov. Säkerhet ska ställas för betalning av skatten, se avsnitt 5.7.3.

Direkt leveransplats

En registrerad varumottagare kan under vissa förutsättningar under skatteuppskov ta emot bränsle från annat EG-land även på en annan plats, s.k. direkt leveransplats, än på sin vanliga mottagningsplats. Detta gäller under förutsättning att han anmäler platsen i förväg till Skatteverket. Den direkta leveransplatsen ska vara belägen i Sverige. Se 3 a kap. 2 § tredje stycket LSE och avsnitt 5.3. När den registrerade varumottagaren tar emot bränsle på den föranmälda direkta leveransplatsen övergår ansvaret för skatten från avsändaren till varumottagaren.

Anmälan om direkt leveransplats ska göras på blankett SKV 5369, 10 § FSE.

En registrerad varumottagare i Sverige kan inte ta emot bränsle från en svensk upplagshavare i sin egenskap av registrerad varumottagare. En sådan flyttning sker utanför uppskovsförfarandet, vilket medför att skattskyldigheten inträder för den svenske upplagshavaren när denne tar ut bränslet från skatteupplaget.

Vid import av EU-harmoniserat bränsle från tredje land ska en registrerad varumottagare betala skatt till Tullverket i samband med importen, se avsnitt 5.5.6.5.

Lämplighet

För godkännande krävs att den som ansöker om att bli godkänd är lämplig att vara registrerad varumottagare med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt. Detta innebär att Skatteverket har att pröva om sökanden kan anförtros ställning att ta emot varor under skatteuppskov.

Av prop. 1998/99:134 s. 102 framgår att lämplighetsprövningen av den som ansöker om registrering som varumottagare ska motsvara den lämplighetsprövning som gäller vid ansökan om godkännande som upplagshavare. Se avsnitt 5.5.2.1 angående lämplighetsprövning vid godkännande av upplagshavare. Av prop. 2009/10:41 s. 164 framgår dock att även om rekvisiten för lämplighetsprövningen är likalydande för samtliga aktörer inom uppskovsförfarandet som ska lämplighetsprövas innebär inte detta att lämplighetsprövningen avseende de olika aktörerna ska vara identisk. Det ligger i sakens natur att lämplighetsprövningen kan behöva vara mer omfattande vid godkännande av den som avser att vara upplagshavare än för den som avser att vara registrerad varumottagare.

Ett beslut om godkännande som registrerad varumottagare kan återkallas under samma förutsättningar som för en upplagshavare, dvs. om förutsättningar för godkännande inte längre finns, om ställd säkerhet inte längre är godtagbar eller varumottagaren begär det, se avsnitt 5.5.2.4. Ett sådant beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

I prop. 1994/95:54 uttalas på s. 110 att de näringsidkare som hanterar bränslen i stor utsträckning bedöms kunna bli godkända som upplagshavare, varför behovet av att vara registrerad varumottagare torde vara begränsat inom bränslesektorn.

5.5.3.2 Tillfälligt registrerad varumottagare

Bestämmelser om tillfälligt registrerad varumottagare finns i 4 kap. 7 § LSE. Bestämmelserna grundar sig på artiklarna 4.9 och 19.3 i direktiv 2008/118/EG.

Av 4 kap. 7 § LSE framgår att den som avser att endast vid ett enstaka tillfälle i Sverige yrkesmässigt ta emot bränsle som flyttas enligt ett uppskovsförfarande från ett annat EG-land ska godkännas som tillfälligt registrerad varumottagare. Godkännandet ska i dessa fall begränsas till att gälla mottagande av bränsle vid denna särskilt angivna flyttning. Skatteverket har fastställt blankett för ansökan om godkännande som tillfälligt registrerad varumottagare (SKV 5371), 10 § FSE.

Av ett beslut om godkännande som tillfälligt registrerad varumottagare ska, enligt 7 § FSE, framgå för vilket eller vilka bränslen, enligt de koder som anges i bilaga II i kommissionens förordning (EG) 684/2009, godkännandet gäller.

Ett godkännande ska i dessa fall ges när säkerhet ställts för skatten på bränslet. Säkerheten ska ställas hos Skatteverket innan bränslet flyttas från det andra EG-landet. Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. I likhet med vad som tidigare gällt för den oregistrerade varumottagaren ersätts lämplighetsprövningen av att säkerhet ska ställas inför varje varumottagande (prop. 2009/10:40, s. 166).

Bestämmelserna i 4 kap. 5 § första och tredje styckena LSE om återkallelse ska tillämpas även på tillfälligt registrerade varumottagare (4 kap. 7 § tredje stycket LSE). Eftersom godkännandet gäller per varuflyttning, kommer det enbart att vara aktuellt att återkalla ett godkännande före det att aktuella varor tagits emot (prop. 2009/10:40, s. 166). Slarv med mottagningsrapporter i EMCS-systemet (se avsnitt 5.11) bör påverka möjligheten att på nytt bli godkänd som tillfälligt registrerad varumottagare (prop. 2009/10:40, s. 177).

Bestämmelserna ger den som i sin näringsverksamhet mera undantagsvis tar emot skattepliktigt bränsle från en upplagshavare i ett annat EG-land möjlighet att ta emot bränslet under skatteuppskov utan att vara upplagshavare eller registrerad varumottagare. Den tillfälligt registrerade varumottagaren ska inte i denna egenskap kunna godkännas att importera bränsle från tredje land (prop. 2009/10:40, s. 166).

I paragrafen har tidigare reglerats den aktör som benämns oregistrerad varumottagare. I begreppet oregistrerad har legat

att aktören inte registrerats i SEED-registret. Med det nya datoriserade systemet för kontroll av flyttningar av obeskattade varor ska även denne, mer tillfällige aktör, registreras i SEED-registret och tilldelas punktskattenummer (prop. 2009/10:40, s. 166). Ansökan om godkännande som tillfälligt registrerad varumottagare ersätter den föransökan av leveransen som tidigare skulle göras av den oregistrerade varumottagaren (prop. 2009/10:40 s. 166).

5.5.4 Registrerad avsändare

Bestämmelser om registrerad avsändare finns i 4 kap. 8 § LSE och grundar sig på artikel 4.10 i direktiv 2008/118/EG. Den som avser att i Sverige yrkesmässigt avsända bränsle under ett uppskovsförfarande, vid bränslets övergång till fri omsättning enligt artikel 79 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92, dvs. från en importplats, får godkännas som registrerad avsändare.

Lämplighet

För godkännande krävs att den som ansöker om att bli godkänd är lämplig att vara registrerad avsändare med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt. I bestämmelsen uttrycks rekvisitet för lämplighetsprövningen på samma sätt som i motsvarande bestämmelser om godkännande av upplagshavare respektive registrerad varumottagare varför viss ledning i denna bedömning kan hämtas från hur bedömningarna görs avseende godkännande av dessa aktörer. I prop. 2009/10:40 s. 164 uttalas dock att det faktum att rekvisitet för lämplighetsprövningen är likalydande för samtliga aktörer inom uppskovsförfarandet som ska lämplighetsprövas inte innebär att lämplighetsprövningen ska vara identisk. Se avsnitt 5.5.2.1 och 5.5.3.1 angående lämplighetsprövning vid godkännande av upplagshavare respektive registrerad varumottagare.

Ansökan om godkännande som registrerad avsändare ska göras hos Skatteverket på fastställd blankett (SKV 5334), 5 och 10 §§ FSE.

Om Skatteverket finner den sökande lämplig att godkännas som registrerad avsändare meddelar Skatteverket den sökande detta genom beslut. Av beslutet framgår från och med vilket datum som godkännandet gäller. Av beslutet ska också framgå för vilket eller vilka bränslen, enligt de koder som anges i bilaga II till kommissionens förordning (EG) 684/2009, godkännandet gäller (7 § FSE).

Den som i Sverige är registrerad avsändare kan avsända bränsle under uppskovsförfarande från en importplats till de platser som anges i 3 a kap. 2 § 1 LSE, dvs. till samma destinationer, eller krets av mottagare, som en godkänd upplagshavare. Under förutsättning att den registrerade avsändaren flyttar varor i enlighet med uppskovsförfarandet kommer denne i regel inte att ha någon skatt att redovisa (se prop. 2009/10:40, s. 135). Skattskyldighet inträder dock när den registrerade avsändaren flyttar skattepliktiga varor från en importplats på annat sätt än genom uppskovsförfarande (se avsnitt 5.9.2.2).

Upplagshavare är även registrerad avsändare

En aktör som godkänns som upplagshavare ska dessutom enligt 4 kap. 3 § fjärde stycket LSE samtidigt godkännas som registrerad avsändare. Dessa två godkännanden görs i separata beslut. Den som vill importera andra EU-harmoniserade bränslen än de som omfattas av godkännandet som upplagshavare behöver ansöka om godkännande som registrerad avsändare för dessa bränslen, se s. 127 i prop. 2009/10:40. Det är också möjligt att enbart bli godkänd som registrerad avsändare utan att vara upplagshavare.

Bestämmelserna om ställande av säkerhet för skatten i 4 kap.4 § första och andra stycket LSE och om återkallelse i 4 kap.5 § första och tredje styckena LSE tillämpas även på registrerad avsändare (4 kap. 8 § andra stycket LSE). Se avsnitt 5.7.2 och 5.5.2.4.

Registrerade avsändare ska vara registrerade i SEED-registret.

5.5.5 Distansförsäljning till Sverige

Bestämmelser om distansförsäljning till Sverige finns i 4 kap. 9–10 §§ LSE. Bestämmelserna grundar sig på artikel 36 i direktiv 2008/118/EG. Observera att skattskyldighet enligt dessa bestämmelser förutsätter att bränslet släppts för konsumtion innan det förs in i Sverige. Säljaren har dock rätt att, sedan vissa formaliteter iakttagits, återfå den skatt som betalats i avsändarlandet.

Av 4 kap. 9 § första stycket LSE framgår att om någon som inte bedriver självständig ekonomisk verksamhet förvärvar beskattat bränsle och bränslet transporteras hit från ett annat EG-land av säljaren eller av någon annan för säljarens räkning (distansförsäljning), är säljaren skattskyldig.

Enligt 4 kap. 9 § LSE andra stycket ska säljaren hos Skatteverket ställa säkerhet för betalning av skatten på det

bränsle som sänds från det andra EG-landet. Säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av den beräknade årliga skatten på bränslet. Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid.

Bestämmelserna i 4 kap. 9 § första och andra styckena LSE omfattar även sådana överföringar som sker utan vinstsyfte och som inte utgör gåvoförsändelser.

Bestämmelsen i 4 kap. 9 § LSE avser, enligt prop. 2009/10:40 s. 168, de distansförsäljare som mera regelbundet säljer varor till Sverige. Se nedan avseende bestämmelserna i 4 kap. 9 b § LSE om distansförsäljning vid ett enstaka tillfälle.

Att varorna ska förvärfvas av någon som inte bedriver självständig ekonomisk verksamhet innebär att bestämmelserna inte gäller vid försäljning till näringsidkare. Beskattning enligt bestämmelserna om distansförsäljning ska endast tillämpas vid försäljning till privatpersoner eller offentligrättsliga organ. Om en näringsidkare köper beskattat bränsle från ett annat EG-land gäller i stället bestämmelserna i 4 kap. 1 § 6 och 11 § LSE, dvs. för in/tar emot-bestämmelserna. Se prop. 2009/10:40 s. 167.

För att bestämmelsen ska bli tillämplig krävs att det aktuella bränslet finns i ett annat EG-land varifrån det transporteras till Sverige av säljaren eller för dennes räkning. Det har däremot ingen betydelse för tillämpningen av bestämmelsen i vilket land säljaren befinner sig. Se prop. 2009/10:40, s. 167–168. Skatteverket har fastställt blankett för registrering som distansförsäljare och godkännande som representant (SKV 5336), 10 § FSE.

Representant

Av 4 kap. 9 a § LSE framgår att säljaren ska företrädas av en representant som är etablerad i Sverige. Begreppet ”etablerad” ska, enligt prop. 2009/10:40 s. 168, ha samma innebörd som i mervärdesskattelagen (2004:200) och SBL. Representanten ska vara godkänd av Skatteverket. Sådant godkännande får ges när säljaren ställt säkerhet för skatten. Representanten ska enligt fullmakt av säljaren som ombud för denne svara för redovisningen av skatt och i övrigt företräda säljaren i frågor som gäller skatt enligt LSE. Underlag för kontroll av skatte-redovisningen ska finnas tillgängligt hos representanten. Det är dock säljaren och inte representanten som är skattskyldig.

Bestämmelserna om återkallelse i 4 kap. 5 § första stycket 1 och 3 och tredje stycket LSE tillämpas även på representanten, se avsnitt 5.5.2.4.

**Distansförsäljning
vid enstaka
tillfälle**

Den som endast vid ett enstaka tillfälle säljer bränsle till någon i Sverige genom distansförsäljning ska, i stället för vad som anges i 4 kap. 9 och 9 a §§ LSE, innan bränslet avsänds från det andra EG-landet anmäla sig till Skatteverket och ställa säkerhet för skatten på bränslet. Detta framgår av 4 kap. 9 b § LSE. I dessa fall kan det uppfattas som onödigt betungande att utse en representant och därför ställs heller inget sådant krav (prop. 2009/10:40, s. 169). Enligt 4 kap. 9 § tredje stycket LSE omfattar bestämmelserna i 4 kap. 9 b § LSE även sådana överföringar som sker utan vinstsyfte och som inte utgör gåvoförsändelser.

Skatteverket har fastställt blankett för anmälan om distansförsäljning vid enstaka tillfälle (SKV 5372), 10 § FSE.

**Skattskyldighet
för mottagaren
i vissa fall**

Av 4 kap. 10 § LSE framgår att den som tar emot bränsle som avsänts till Sverige enligt 4 kap. 9 eller 9 b § LSE ska vara skattskyldig i stället för säljaren, om säljaren inte ställt säkerhet för skatten i Sverige. Mottagaren ska i sådana fall redovisa skatten för varje skattepliktig händelse, enligt 10 kap. 32 a § första stycket SBL. Skulle säljaren trots detta av någon anledning ändå betala punktskatten följer det av allmänna rättsgrundsatser att beloppet ska återbetalas till säljaren (prop. 2009/10:40, s. 169).

5.5.6 Övriga skattskyldiga

5.5.6.1 Den som för in eller tar emot bränsle i vissa fall

Enligt 4 kap. 1 § 6 LSE är den skattskyldig som för in eller tar emot beskattat bränsle från ett annat EG-land till Sverige enligt 4 kap. 11 § LSE, dvs. när det sker på annat sätt än genom distansförsäljning.

Enligt 4 kap. 11 § första stycket LSE ska den som för in eller tar emot beskattat bränsle på annat sätt än genom distansförsäljning anmäla bränslet till Skatteverket och ställa säkerhet för betalning av skatten på bränslet innan bränslet flyttas från det andra EG-landet. Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid.

**Undantag från
skattskyldighet**

Enligt 4 kap. 11 § andra stycket LSE gäller första stycket inte de fall som är undantagna från skattskyldighet enligt 4 kap. 1 a § LSE. Se avsnitt 5.5.7.

Anmälan om leverans enligt 4 kap. 11 § LSE ska göras skriftligt på av Skatteverket fastställd blankett (SKV 5385), vilket framgår av 10 § FSE.

Observera att skattskyldighet enligt denna bestämmelse förutsätter att bränslet släppts för konsumtion innan det förs in i Sverige.

I prop. 2009/10:40, s. 140 ff, uttalas följande angående skattskyldighet enligt denna bestämmelse:

”För att åskådliggöra vem som är skattskyldig i Sverige för beskattade varor ges här några exempel. Exempelen gäller tobaksvaror men är giltiga även avseende alkoholvaror och bränslen. Ett fall är då en näringsidkare på egen hand för hit skattepliktiga beskattade varor för att använda varorna i kommersiell verksamhet här. Det kan t.ex. vara en tobakshandlare som reser till ett annat EG-land och förvärvar beskattade tobaksvaror, som tobakshandlaren själv transporterar hem till Sverige och säljer i sin butik. Det kan också handla om att tobakshandlaren beställer beskattade varor från ett annat EG-land och uppdrar till en transportör att föra hem varorna för hans eller hennes räkning. I båda dessa fall är det den svenske tobakshandlaren som har att föränmäla varorna och ställa säkerhet för skatten samt att betala skatten här när varorna förts in till Sverige. Man kan också tänka sig att den svenske tobakshandlaren med verksamhet i Sverige beställer beskattade varor från en handlare i ett annat EG-land och ber att denne transporterar varorna till Sverige. Även i detta fall är den svenske tobakshandlaren skyldig att föränmäla varorna och ställa säkerhet samt skyldig att betala skatten. I detta fall i egenskap av att vara den som tar emot varorna här (notera att det inte är distansförsäljning om mottagaren är näringsidkare). Är det i stället så att tobakshandlaren i det andra EG-landet, utan att ha fått någon beställning i förväg, för in beskattade tobaksvaror till Sverige och väl i Sverige kontaktar, eller blir kontaktad av, tobakshandlare här, åligger det den utländske tobakshandlaren att föränmäla varorna och ställa säkerhet för den svenska tobaksskatten samt att betala skatten här.

Även när en enskild privatperson förvärvar och för in skattepliktiga tobaksvaror från ett annat EG-land som

han eller hon sedan säljer eller på annat sätt överlåter till andra enskilda personer här i Sverige, innehas varorna i kommersiellt syfte här. Likaså om den enskilde personen beställer varor från ett annat EG-land och arrangerar transporten till Sverige (se även prop. 2008/09:48, s. 32). Även när det är privatpersoner som agerar, gäller att den som har närmast till hands att fullgöra skyldigheten att föränmäla och ställa säkerhet för skatten ska göra det och vara skyldig att betala skatten. I de båda fallen som redovisas i detta stycke är den svenske privatpersonen således skattskyldig. I det första fallet för att denne från ett annat EG-land ”för in” beskattade varor och i det andra fallet genom att från ett annat EG-land ”tar emot” beskattade varor. Även i relation till privatpersoner gäller att om en tobakshandlare i ett annat EG-land, utan att ha fått någon beställning i förväg, för in beskattade tobaksvaror till Sverige och väl i Sverige kontaktar, eller blir kontaktad av, privatpersoner åligger det den utländske tobakshandlaren att föränmäla varorna och ställa säkerhet för den svenska tobaksskatten samt betala skatten här.”

Enligt artikel 33.6 i direktiv 2008/118/EG ska det för avsändande näringsidkare under vissa förutsättningar finnas en möjlighet till återbetalning av den utländska skatten hos avsändarens beskattningsmyndighet. Jämför vad som gäller för återbetalning av svensk skatt då bränsle som beskattats i Sverige transporteras till annat EG-land, se avsnitt 5.16.11.

5.5.6.2 Tillverkning och bearbetning

Skyldig att betala skatt är den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar eller bearbetar bränsle utanför ett skatteupplag, 4 kap. 1 § 7 LSE. Vid sådan tillverkning inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt när bränslet tillverkas eller bearbetas, se avsnitt 5.9.2.9. Skatten ska redovisas för varje händelse och deklaration ska lämnas in senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen enligt 10 kap. 32 a § första stycket SBL. Deklaration ska således lämnas för varje dag som bränsle tillverkas eller bearbetas.

5.5.6.3 Användning för annat än avsett ändamål

Enligt 4 kap. 1 § första stycket 8 LSE är den skattskyldig, som förvärvat bränsle för vilket ingen skatt eller lägre skatt ska betalas när bränslet används för visst ändamål men som använder bränslet för ett annat ändamål som medför att skatt

ska betalas med högre belopp. I begreppet ”använder bränslet för annat ändamål” innefattas både att bränslet säljs och att bränslet förbrukas, se prop. 2000/01:118 s. 132.

5.5.6.4 Den som innehar skattepliktigt bränsle utanför ett uppskovsförfarande utan att skatten har redovisats här

I 4 kap. 1 § 10 LSE regleras skattskyldigheten för den som i annat fall än som avses i 4 kap. 1 § 1–9 LSE innehar skattepliktigt bränsle utanför ett uppskovsförfarande utan att skatten för bränslet har redovisats i Sverige. Bestämmelsen grundar sig på artikel 8.1.b i direktiv 2008/118/EG.

Skattskyldig i egenskap av att inneha bränsle kan den bli som t.ex. påträffas med bränsle i Sverige, och det inte går att utreda vem som fört in eller tagit emot bränslet här (prop. 2009/10:40, s. 141).

I prop. 2009/10:40, s. 163, uttalas följande.

”Skattskyldigheten enligt punkten förutsätter att varorna innehas utanför ramen för ett uppskovsförfarande. Begreppet ”innehar” omfattar verbet i samtliga tempusformer, dvs. även ”innehaft” och ”innehade”. Beskattade varor som, efter införsel till Sverige, åter förs in under uppskovsordningen omfattas inte av bestämmelsen. Däremot omfattar bestämmelsen varor som överhuvudtaget inte har beskattats tidigare. Exempel på när bestämmelsen kan bli tillämplig är att varor, som tidigare har hanterats inom ett uppskovsförfarande av något skäl, legalt eller illegalt, kommit att hanteras utanför uppskovsförfarandet. Det kan t.ex. vara varor som aldrig har hanterats inom uppskovsförfarandet, t.ex. vara varor som smugglats in från tredje land. Det kan också vara beskattade varor, som har beskattats i ett annat EG-land, och som här påträffas hos någon annan än den som fört in eller tagit emot varorna under sådana förhållanden att skatt avseende varorna ska betalas här.”

Notera att om den som är skattskyldig enligt någon av punkterna 1–9 i 4 kap. 1 § LSE, i en deklARATION till Skatteverket inkommer med redovisning av skatten för det aktuella bränslet efter det att beskattning skett av innehavaren med stöd av punkt 10, bör den förstnämnde beskattas i stället. Eftersom bränslet ska beläggas med skatt endast en gång ankommer det

då på Skatteverket att med stöd av 21 kap. 8 § SBL ompröva och undanröja beskattning avseende den som blivit beskattad enligt punkt 10. Se prop. 2009/10:40, s. 163.

Undantag

Bestämmelsen om skattskyldighet för den som innehar skattepliktigt bränsle utanför ett uppskovsförfarande gäller inte i alla situationer. Undantagsbestämmelser finns i 4 kap. 1 a § LSE, se avsnitt 5.5.7.

5.5.6.5 Import av EU-harmoniserade bränslen

Av 4 kap. 1 b § LSE framgår att skattskyldig vid import av EU-harmoniserade bränslen är,

1. om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen,
2. om importen avser en gemenskapsvara eller om bränslet ska förtullas i Sverige men inte är belagt med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om bränslet hade varit tullbelagt,
3. om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om bränslet hade varit belagt med tull, i ett annat EG-land till följd av att ett sådant enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av tillståndet.

Med tullskuld och gemenskapsvara förstås detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen.

Av 5 kap. 5 § LSE framgår att skatten ska betalas till Tullverket när bränsle importeras av någon som inte är upplagshavare eller registrerad avsändare.

Av Skatteverkets skrivelse från den 4 juli 2007, dnr 131 442165-07/111, framgår att Skatteverket anser att 4 kap. 1 b § LSE inte är tillämplig när upplagshavare importerar bränsle som avses i 1 kap. 3 a § LSE, dvs. EU-harmoniserade bränslen. Det är endast Tullverket som beslutar enligt 4 kap. 1 b § LSE. Som framgår av bestämmelserna i 3 a kap. 2 § 2 LSE är det fr.o.m. den 1 april 2010 endast den som godkänts som registrerad avsändare som under uppskovsförfarande får flytta bränsle från en importplats (se avsnitt 5.3). En upplagshavare ska även godkännas som registrerad avsändare, se avsnitt 5.5.4, och det är i sin egenskap av registrerad avsändare som denne flyttar bränslet från importplatsen under skatteuppskov.

5.5.6.6 Beskattning vid oegentligheter - flyttning under uppskovsförfarande

Av 4 kap. 2 § första stycket LSE framgår att om bränsle, som flyttas under ett uppskovsförfarande, inte når angiven destination på grund av en oegentlighet som innebär att bränslet släpps för konsumtion, ska bränslet beskattas här i landet om oegentligheten har

1. begåtts i Sverige, eller
2. upptäckts här och det inte går att fastställa var oegentligheten har begåtts.

Enligt 4 kap. 2 § andra stycket LSE ska skatt enligt första stycket betalas av

1. den eller dem som ställt säkerhet för skatten under flyttningen, eller
2. varje annan person som medverkat i den otillåtna avvikelsen från uppskovsförfarandet och som varit medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att avvikelsen var otillåten.

Enligt tredje stycket i bestämmelsen ska skatten tas ut enligt den skattesats som gällde vid den tidpunkt då bränslet släpptes för konsumtion.

Till skillnad från cirkulationsdirektivet (92/12/EEG) talas i punktskattedirektivet (2008/118/EG) inte om ”oegentlighet och överträdelse” utan enbart om ”oegentlighet”. Lagtexten har anpassats till punktskattedirektivets lydelse. Någon materiell förändring är dock inte avsedd. Se prop. 2009/10:40 s. 182.

Genom artikel 10.6 i punktskattedirektivet (2008/118/EG) har införts en definition av ”oegentlighet”. En oegentlighet är en händelse som inträffar under en flyttning av punktskattepliktiga varor under ett uppskovsförfarande, genom vilken en flyttning eller en del av en flyttning av punktskattepliktiga varor inte avslutas i enlighet med artikel 20.2. I artikel 20.2 föreskrivs att en flyttning avslutas när varorna tas emot på en destination där varor får tas emot enligt ett uppskovsförfarande. Förluster som kan härledas till varornas egen beskaffenhet, oförutsedda omständigheter eller force majeure omfattas inte av begreppet oegentlighet. Se prop. 2009/10:40 s. 182.

Paragrafens tillämpningsområde har utvidgats till att omfatta oegentligheter under samtliga uppskovsflyttningar. Därmed ska beskattning ske även när flyttningen påbörjats i Sverige och när den är helt nationell. Se prop. 2009/10:40, s 182.

Enligt artikel 18.1 i direktiv 2008/118/EG ska säkerhet för skatten i första hand ställas av den avsändande upplagshavaren eller registrerade avsändaren. Dock kan avsändarmedlemsstaten även medge att säkerhet ställs av transportören eller fraktföraren, varornas ägare eller mottagaren (art. 18.2). Det följer också av direktivet (art. 18.2) att medlemsstater kan medge att två eller flera av de aktörer som nämnts i artikel 18.1 och 18.2 gemensamt ställer säkerhet för flyttningen. Samtliga dessa aktörer kan således komma ifråga som skattskyldiga enligt 4 kap. 2 § LSE då bränsle ska beskattas i Sverige på grund av en oegentlighet.

När det gäller vem som ska ställa säkerhet för bränsleförflyttningar under ett uppskovsförfarande som påbörjas i Sverige har möjligheten i artikel 18.2 att utöka kretsen av personer som kan ställa säkerhet inte utnyttjats av den svenske lagstiftaren. Säkerhet för uppskovsförflyttningar som påbörjas i Sverige kan enligt bestämmelserna i LSE således endast ställas av avsändande upplagshavare eller registrerade avsändare, 4 kap. 4 § respektive 4 kap. 8 § LSE.

Förutom den eller dem som ställt säkerhet för flyttningen kan även den som medverkat i oegentligheten bli skattskyldig. Det krävs dock att denne varit medveten om eller rimligen borde varit medveten om att avvikelserna var otillåten för att skattskyldighet ska komma ifråga.

Om flera aktörer ställt säkerhet för skatten, eller annars kommer i fråga som skattskyldiga, ska de vara solidariskt betalningsansvariga (prop. 2009/10:40, s. 183).

Av 3 § FSE följer att om Skatteverket tar ut skatt enligt 4 kap. 2 § LSE ska verket underrätta den behöriga myndigheten i avsändarmedlemsstaten.

Återbetalning

Har bränsle beskattats enligt 4 kap. 2 § LSE, och visar den skattskyldige inom tre år efter det att flyttningen påbörjades att bränslet beskattats i ett annat EG-land ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas, om det andra EG-landets skatteanspråk är befogat, se avsnitt 5.16.11.4.

5.5.6.7 Beskattning vid oegentligheter - flyttning av beskattat bränsle

Av 4 kap. 2 a § första stycket LSE framgår följande.

Om beskattat bränsle som flyttas till eller via Sverige inte når angiven mottagare, ska bränslet beskattas här om det beror på en oegentlighet som har

1. begåtts i Sverige, eller
2. upptäckts här och det inte går att fastställa var oegentligheten har begåtts.

Skatt enligt bestämmelsens första stycket ska betalas av den som ställt säkerhet för skatten eller av varje annan person som medverkat i oegentligheten. Skatten ska tas ut enligt den skattesats som gällde vid den tidpunkt då oegentligheten begicks respektive upptäcktes.

Notera att bestämmelsen inte omfattar beskattade varor som flyttas från Sverige och där flyttningen påbörjas här. I dessa fall har varorna redan beskattats i Sverige en gång (prop. 2009/10:40, s. 184).

För det fall att det finns flera personer inblandade är de solidariskt ansvariga för betalning av skatten (prop. 2009/10:40, s. 184).

Återbetalning

Har bränsle beskattats enligt 4 kap. 2 a § LSE, och visar den skattskyldige inom tre år efter det att flyttningen påbörjades att bränslet beskattats i ett annat EG-land ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas, om det andra EG-landets skatteanspråk är befogat, se avsnitt 5.16.11.4.

5.5.7 Undantag från skattskyldighet i vissa fall

I 4 kap. 1 a § första stycket LSE föreskrivs att från skattskyldighet enligt 4 kap. 1 § 6 och 10 LSE undantas

Bränsle som förs in till diplomater m.fl.

1. bränsle som förs in till Sverige under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 9 kap. 1 § LSE (dvs. diplomater m.fl.),

Motorbränsle som förs in i bränsletank

2. motorbränsle som förs in till Sverige i normal bränsletank på motordrivet fordon eller till fordonet kopplad släpvagn, fartyg eller luftfartyg som används yrkesmässigt om bränslet är avsett att användas i motor på fordonet, släpvagnen, fartyget eller luftfartyget under transporten,

**Bränsle som förs
in av en enskild
person för
personligt bruk**

3. bränsle som förs in till Sverige av en enskild person som har förvärvat bränslet i ett annat EG-land och som själv transporterar bränslet hit, om bränslet är avsett för dennes eller dennes familjs personliga bruk.

Enligt bestämmelsens andra stycke gäller första stycket 3 inte

1. motorbränsle som förs in till Sverige på annat sätt än i fordonstank, bränsletank på fartyg eller luftfartyg eller i reservdunk som rymmer högst 10 liter,
2. flytande bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 LSE, och som
 - a) är avsett att förbrukas för uppvärmning här i landet, och
 - b) förs in hit på annat sätt än i tankfordon som används vid yrkesmässig handel med sådant bränsle.

Efter EG-domstolens dom den 15 november 2007 i mål C-330/05, det s.k. Granbergmålet, framkom att de svenska bestämmelserna om beskattning av bränsle som förs in till Sverige av en enskild person för dennes personliga bruk behövde ses över. Denna översyn resulterade i att 4 kap. 1 a § LSE ändrades den 1 januari 2009.

Det s.k. Granbergmålet avsåg den situationen att eldningsolja förvärvats i ett annat EG-land av en enskild person som själv medförde eldningsoljan till Sverige för att använda för eget bruk. I domen har EG-domstolen bl.a. slagit fast att artikel 9.3 i cirkulationsdirektivet inte medför någon möjlighet att generellt föreskriva att punktskatt ska tas ut i den medlemsstat där förbrukningen sker, i fall där en enskild person förvärvat eldningsolja för eget bruk i en annan medlemsstat och själv har transporterat den till den medlemsstat där förbrukningen sker, oavsett på vilket sätt transporten sker. Av domen framgår att endast under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda är det möjligt att föreskriva att punktskatt ska tas ut i den medlemsstat där förbrukningen sker. Som förutsättning för att punktskatt ska kunna tas ut gäller att transporten sker med ovanliga transportsätt.

I prop. 2008/09:48, s. 52–53, uttalas följande.

”Genom hänvisningen till 2 kap. 1 § första stycket 3 klargörs vilka uppvärmningsbränslen som omfattas av den skattskyldighet som följer av punkten. Det är bränslen med KN-nr 2710 19 21, 2710 19 25, 2710 19 41-2710 19 49 eller 2710 19 61–2710 19 69, dvs.

eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen m.m. För beskattning föreskrivs vidare att bränslet förs in till Sverige på annat sätt än med tankfordon som används vid yrkesmässig handel med bränslet, dvs. med ett ovanligt transportsätt. EG-domstolen anför i sitt avgörande den 15 november 2007 (mål C-330/05, det s.k. fallet Granberg) att transport av eldningsolja som en enskild person inte ombesörjer med hjälp av tankfordon, utan med en skåpbil, ska anses utgöra ett ovanligt transportsätt i den mening som avses i artikel 9.3 i cirkulationsdirektivet. Att oljan förvarades i IBC-hållare föranledde inte domstolen att göra någon annan bedömning. Motsatsvis följer att skattefri införsel av de aktuella bränslena endast kommer i fråga i de fall införseln sker med tankfordon som används vid yrkesmässig handel med bränslet, dvs. med ett tankfordon med fasta tankar. Detta gäller även om ett annat transportsätt i och för sig rent allmänt skulle vara godkänt för bränsletransport.”

I samband med ändringen av 4 kap. 1 a § LSE gjordes den 1 januari 2009 vissa ändringar i lagen (1998:506) om punkt-skattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter. Möjligheten till transportkontroll utökades till att omfatta även andra än yrkesmässiga transporter. Transporttillägg ska påföras en förare som inte iakttar skyldigheten att medföra förenklat ledsagardokument vid förflyttning av punktskattepliktiga varor som beskattats i ett annat EG-land.

Skatteverket ska besluta om skatt och transporttillägg vid införsel av bränsle för personligt bruk.

I prop. 1994/95:213 s. 55 anföras följande (angående rådsdirektivet 94/74/EG):

”I direktivet har vissa uttalanden gjorts om vad som ska avses med begreppen bränsletank respektive specialcontainrar.

Med normala bränsletankar avses:

1. tankar som av tillverkaren är fast monterade på alla motordrivna fordon av samma typ som det aktuella fordonet och vars fasta installation gör det möjligt att använda bränslet direkt, såväl för framdrivning och, i tillämpliga fall, för drift av kylsystem och övriga system, och

2. tankar som av tillverkaren är fast monterade på alla specialcontainrar av samma typ som den aktuella containern och vars fasta installation gör det möjligt att använda bränslet direkt för att under transporten driva kylsystem och övriga system som specialcontainrar är utrustade med.

Gastankar som är installerade på motordrivna fordon och avsedda för direkt användning av gas som bränsle och tankar anslutna till andra system som fordonet kan utrustas med ska också enligt artikeln anses som normala bränsletankar.

Specialcontainrar definieras i artikeln som containrar som är försedda med en särskilt utformad anordning för kylsystem, syrsättningssystem, system för termisk isolering eller andra system.

En lastkombination kan antingen bestå av en lastbil med släpvagn eller av en dragbil med påhängsvagn. Enligt de begrepp som används i svensk lagstiftning är i det sistnämnda fallet endast dragbilen ett motorfordon, medan påhängsvagnen rubriceras som släpvagn. Avsikten med EG:s regel torde dock vara att skatt vid införsel inte ska tas ut för något bränsle som driver fordonskombinationen eller förser t.ex. ett kylsystem med bränsle under transporten. I vad mån kylsystemet är placerat på själva last- eller dragbilen eller släpvagnen bör för regelns tillämpning sakna betydelse. Skattefriheten vid införsel bör därför gälla såväl bränsle i bränsletank på motordrivna fordon som bränsle i en tank på släpvagn som är kopplad till fordonet. En förutsättning är dock att tanken är fast monterad av tillverkaren och förekommer som sedvanlig utrustning på samtliga motordrivna fordon, släpvagnar eller containrar av samma slag. Det kan alltså inte bli aktuellt att med stöd av den aktuella bestämmelsen tillämpa skattefrihet för bränsle som i fristående fat eller dylikt transporterats in i Sverige på en släpvagn eller i tankar som särskilt monterats på fordonet för att möjliggöra transport av större bränslekvantitet än som ryms i fordonskombinationens eller containerns sedvanliga bränsletankar.”

5.6 Skattskyldighet m.m., övriga bränslen (icke EU-harmoniserade)

Reglerna om skattskyldighet för de icke EU-harmoniserade bränslena finns i 4 kap. 12–14 §§ LSE.

Av 4 kap. 12 § LSE framgår följande.

Skattskyldig för energiskatt för råttallolja samt för energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt för bränslen enligt 2 kap. 1 § första stycket 5 och 6 LSE (naturgas, kol och koks), andra bränslen enligt 2 kap. 3 § LSE än sådana som avses i 1 kap. 3 a § LSE, bränslen enligt 2 kap. 4 § LSE samt vad gäller svavelskatt även bränslen enligt 3 kap. 1 § 1 LSE (torvbränsle) är den som

1. godkänts som lagerhållare enligt 4 kap. 15 § LSE,
2. i annat fall än som avses i 1 utvinner, tillverkar eller bearbetar bränsle,
3. i annat fall än som avses i 1 och 2 för in bränsle till Sverige från ett annat EG-land eller tar emot en sådan leverans, och
4. förvärvat bränsle för vilket ingen skatt eller lägre skatt ska betalas när bränslet används för visst ändamål men som använder bränslet för ett ändamål som medför att skatt ska betalas med högre belopp.

Import

Av 4 kap. 13 § LSE framgår vilka bestämmelser som är aktuella vid import av icke EU-harmoniserade bränslen.

Skattskyldig

1. för energiskatt för import av råttallolja,
2. för energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt för import av bränslen enligt 2 kap. 1 § första stycket 5 och 6 LSE (naturgas, kol och koks), andra bränslen enligt 2 kap. 3 § LSE än sådana som avses i 1 kap. 3 a § LSE samt av bränslen enligt 2 kap. 4 § LSE, och
3. för svavelskatt för import av bränslen som avses i 3 kap. 1 § 1 LSE (torvbränsle) är,
 - a) om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen,
 - b) om importen avser en gemenskapsvara eller om bränslet ska förtullas i Sverige men inte är belagt med tull: den

som skulle ha varit skyldig att betala tullen om bränslet hade varit tullbelagt,

- c) om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om bränslet hade varit belagt med tull, i ett annat EG-land till följd av ett sådant mellanstatligt enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av tillståndet.

Av 4 kap. 13 § andra stycket LSE framgår att med tullskuld och gemenskapsvara förstås detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen.

När icke EU-harmoniserade bränslen importerar av någon som inte är godkänd lagerhållare ska skatten enligt 5 kap. 5 § LSE betalas till Tullverket.

Fossilt kol i hushållsavfall

Av 4 kap. 14 § LSE framgår att skattskyldig för energi- och koldioxidskatt för bränsle som avses i 2 kap. 4 a § LSE är den som i yrkesmässig verksamhet förbrukar sådant bränsle. Det bränsle som avses är fossilt kol i hushållsavfall som omfattas av den kommunala renhållningsskyldigheten enligt 15 kap. 8 § miljöbalken samt fossilt kol i därmed jämförligt hushållsavfall som förts in till Sverige från ett annat land, om avfallet förbrukas för uppvärmning.

I prop. 2005/06:125, s. 51, uttalas följande om skattskyldigheten:

”Skatteplikten för det fossila kolet i hushållsavfallet är knuten till dess användning som bränsle. Det innebär att endast den som tar avfallet i anspråk för uppvärmning bör vara skattskyldig, dvs. den som hanterar avfallet före denna tidpunkt omfattas inte av skattskyldigheten.”

Skatteplikten för fossilt kol i hushållsavfall slopas den 1 oktober 2010 (SFS 2009:1494).

Lagerhållare

Av 4 kap. 15 § första stycket LSE framgår att som lagerhållare får godkännas den som avser att

1. utvinna, tillverka eller bearbeta bränsle, eller
2. i större omfattning
 - a) hålla bränsle i lager, eller
 - b) återförsälja eller förbruka gasformiga kolväten,

om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som lagerhållare.

Godkännande av lagerhållare ska återkallas om förutsättningarna för godkännande inte längre finns eller om lagerhållaren begär det. Ett sådant beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

I likhet med vad som gäller för upplagshavare, registrerade varumottagare och skattebefriade förbrukare ska det således göras en lämplighetsprövning innan lagerhållaren kan godkännas av Skatteverket, se avsnitt 5.5.2.1 angående bedömningskriterier.

KR i Sundsvall har i dom den 27 oktober 2008, mål nr 15-08, avseende fråga om innehavare av transmissionsledning kan godkännas som lagerhållare för naturgas funnit att den som endast distribuerar bränsle utan att äga det inte kan anses lagra bränsle.

**Införelse/
mottagande**

Den som inte utvinner, tillverkar eller bearbetar icke EU-harmoniserade bränslen eller som inte är godkänd som lagerhållare är skattskyldig om han för in icke EU-harmoniserat bränsle till Sverige från ett annat EG-land eller tar emot en sådan leverans.

**Annan än avsedd
användning**

Begreppet ”använder” i 4 kap. 12 § 4 LSE innefattar även att bränslet säljs eller förbrukas, se prop. 2000/01:118 s. 132.

Ett fall där annan användning än den avsedda medför att skatteplikt inträder är t.ex. när naturgas inköpts till den lägre skattesatsen för att användas för fordonsdrift, men sedan faktiskt används för ett ändamål som medför att den högre energi- och koldioxidskatten ska tas ut, se prop. 1994/95:54 s. 103. Användaren ska i detta fall betala skatt med ett belopp som motsvarar skillnaden i skatt för de båda användningsområdena.

Skattskyldig är också en skattebefriad förbrukare som inköpt och tagit emot bränsle för användning enligt det ändamål som framgår av beslutet om godkännande, men som sedan faktiskt förbrukar bränslet för ett annat ändamål. Denne blir skattskyldig även i de fall han säljer bränslet vidare till någon annan. Den skattebefriade förbrukaren ska i dessa fall betala skatt med ett belopp som motsvarar skillnaden i skatt för de båda användningsområdena.

5.7 Ställande av säkerhet, EU-harmoniserat bränsle

5.7.1 Upplagshavare

5.7.1.1 Transportsäkerhet

Bestämmelserna om transportsäkerhet återfinns i första och andra styckena av 4 kap. 4 § LSE och grundar sig på artikel 18 i direktiv 2008/118/EG. Av första stycket framgår att en upplagshavare som avser att flytta bränsle under uppskovsförfarande (se avsnitt 5.3) ska ställa säkerhet för betalning av den skatt som kan påföras upplagshavaren i Sverige eller ett annat EG-land vid flyttningen av bränslet (s.k. transportsäkerhet). Transportsäkerheten är avsedd att täcka de risker som är förknippade med flyttning av bränsle under skatteuppskov och kan endast tas i anspråk för skattskyldighet som uppkommit på grund av att en flyttning av skattepliktigt bränsle under uppskovsförfarande inte kommit fram till mottagaren. Av prop. 2009/10:40, s. 165, framgår att avsändaren av bränslet genom den ställda säkerheten ansvarar för skatten på bränslet till dess att flyttningen avslutats på det sätt som föreskrivs i artikel 20.2 i direktiv 2008/118/EG, dvs. till dess att varorna tagits emot på en sådan destination som avses i 3 a kap. 2 § LSE.

En upplagshavare som aldrig sänder iväg varor enligt ett uppskovsförfarande behöver således inte ställa någon transportsäkerhet.

Säkerhet ska vara ställd innan flyttningen av skattepliktiga bränslen påbörjas och uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de bränslen som upplagshavaren flyttar under ett dygn. Vid beräkningen av medeltalet ska hänsyn endast tas till de dygn under ett år då flyttningar av bränsle under uppskovsförfarande sker.

Ställd säkerhet får tas i anspråk om påförd skatt inte betalas i rätt tid. Upplagshavaren ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. För en svensk skattefordran innebär det att en säkerhet får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 200.

Säkerheten ska ställas hos Skatteverket, vilket innebär att det är Skatteverket som bestämmer om säkerheten får tas i

anspråk. Detta gäller även i fråga om andra EG-länders skattefordringar. Har en upplagshavare påförts skatt i ett annat EG-land får säkerheten tas i anspråk om skattefordran är befogad och skatten inte betalas i rätt tid. Ett annat EG-land som påfört en svensk upplagshavare skatt och som vill ta säkerheten i anspråk måste alltså vända sig till Skatteverket, som avgör om säkerheten får tas i anspråk. Skatteverket kan i sådant fall vägra att säkerheten får tas i anspråk i de fall där Skatteverket anser att det andra EG-landets skattefordran inte är befogad. Det kan exempelvis vara fråga om oenighet avseende i vilket land beskattning ska ske när bränsle som transporterats under uppskovsförfarande har försvunnit under flyttningen. Se prop. 2001/02:127, s. 200.

När det gäller ett annat EG-lands skattefordran ska frågan om huruvida påförd skatt har betalats i rätt tid avgöras enligt det andra EG-landets regler om betalningstider, se prop. 2001/02:127 s. 200.

I vilken form säkerheten kan ställas framgår av avsnitt 5.7.7.

5.7.1.2 Säkerhet vid lagring m.m.

Av 4 kap. 4 § tredje stycket LSE följer en generell skyldighet för upplagshavare att ställa säkerhet för betalning av skatt för sådana lagerbrister som avses i 5 kap. 1 § 1 c LSE (s.k. lagringssäkerhet). Säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av skatten på de bränslen som upplagshavaren i medeltal förvarar i skatteupplaget under ett år.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 5.7.7.

Det föreligger en generell skyldighet för samtliga upplagshavare att ställa lagringssäkerhet. Detta innebär att den som ansöker om att bli upplagshavare normalt inte kan godkännas som upplagshavare förrän en godtagbar lagringssäkerhet ställts, se prop. 1996/97:116 s. 70–71. Därmed prövas frågan om säkerhet är ställd med rätt belopp och i godtagbar form redan i samband med prövningen av en ansökan om att bli godkänd upplagshavare.

Upplagshavaren är skyldig att se till att han vid varje tillfälle har ställt säkerhet med det belopp som föreskrivs i 4 kap. 4 § tredje stycket LSE och är därmed skyldig att ställa ny säkerhet i de fall där förhållandena ändrats på sådant sätt att säkerheten ska beräknas till annat belopp än vad som tidigare var fallet. Om förhållandena som legat till grund för beräkningen av beloppet för säkerheten ändras efter det att upplagshavaren

blivit godkänd, är denne skyldig att underrätta Skatteverket om detta enligt 8 § andra stycket FSE. Av 4 kap. 5 § LSE framgår att ett godkännande som upplagshavare får återkallas om ställd säkerhet inte längre är godtagbar. Om upplagshavaren inte anmäler ändrade förhållanden och inkommer med ny säkerhet när förhållandena ändrats riskerar han således att godkännandet som upplagshavare återkallas.

Lagringssäkerhet ska ställas för att täcka de risker som är förknippade med att en upplagshavare hanterar skattepliktigt bränsle under uppskovsförfarande i skatteupplag. I prop. 2001/02:127 uttalas följande på s. 148 avseende lagringssäkerheten:

”Upplagshavare skall ställa säkerhet för betalning av skatt i samband med tillverkning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor, s.k. lagringssäkerhet. Syftet med att kräva säkerhet i samband med tillverkning m.m. är att säkerställa att skatt betalas när varor försvunnit från skatteupplag genom t.ex. stöld och dylikt (se prop. 1996/97:116 s. 65). Det är alltså endast i nu angivna fall som säkerheten kan tas i anspråk. För upplagshavare inträder skattskyldighet när lagerbrister uppkommer. Begreppet lagerbrister omfattar svinn, stöld m.m. (se prop. 2000/01:118 s. 71). För att tydliggöra i vilka fall en s.k. lagringssäkerhet får tas i anspråk föreskrivs därför att säkerhet skall ställas för betalning av skatt till följd av lagerbrister.”

Enligt 2 kap. 11 § första stycket 5 LSE är bränsle som under ett uppskovsförfarande (t.ex. i ett skatteupplag) blivit fullständigt förstört eller oåterkalleligen gått förlorat och därigenom blivit oanvändbart som punktskattepliktigt bränsle på grund av bränslets beskaffenhet, oförutsedda händelser eller force majeure undantagna från skatteplikt. Detta innebär att en säkerhet aldrig behöver tas i anspråk för sådana lagerbrister.

En lagringssäkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Upplagshavare ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. Säkerheten får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 212.

5.7.1.3 Jämkning av säkerhetsbelopp

I 4 kap. 8 a § LSE finns bestämmelser som ger möjlighet till jämkning av säkerhetsbeloppet i syfte att undvika att upplagshavare avkrävs en mer omfattande säkerhet än vad som kan anses nödvändig i det enskilda fallet (prop. 1996/97:116, s. 73).

När det gäller transportsäkerhet enligt 4 kap. 4 § första stycket LSE kan Skatteverket medge att upplagshavaren inte behöver ställa säkerhet för betalning av skatten om leveransen av bränsle sker med fartyg eller via rörledning (4 kap. 8 a § första stycket LSE).

Enligt 4 kap. 8 a § andra stycket LSE får Skatteverket medge att lagringssäkerhet inte behöver ställas eller att säkerheten får uppgå till ett lägre belopp än vad som följer av 4 kap. 4 § tredje stycket LSE, om det finns skäl till detta med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska förhållanden eller andra särskilda omständigheter. Med andra särskilda omständigheter förstås, enligt prop. 1996/97:116 s. 72, bl.a. förhållandena vid upplagshavarens skatteupplag. Jämkning kan ske om risken för stöld eller svinn bedöms som liten. Även det förhållandet att upplagshavaren nästan enbart säljer bränsle som ska användas för skattefria ändamål kan utgöra skäl för att jämka säkerhetsbeloppet

Enligt uttalande i prop. 1996/97:116 s. 72 bör upplagshavare med goda ekonomiska förhållanden kunna få säkerhetsbeloppet jämkat. Bedömningen bör koncentreras på om den ekonomiska situationen är sådan att det regelmässigt finns utrymme för att betala skatt till följd av stölder m.m. Den utgångspunkt som här bör gälla är vad som är normalt för respektive bransch vad avser stölder och dylikt.

5.7.2 Registrerad avsändare

Enligt 4 kap. 8 § andra stycket LSE ska bestämmelserna i 4 kap. 4 § första och andra styckena LSE om ställande av säkerhet för skatten tillämpas även på registrerad avsändare. Av dessa paragrafer följer att en registrerad avsändare i Sverige som avser att flytta bränsle under uppskovsförfarande ska ställa säkerhet hos Skatteverket för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller ett annat EG-land vid flyttningen av bränslet (s.k. transportsäkerhet). Säkerhet ska vara ställd innan flyttningen påbörjas och uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de bränslen

som den registrerade avsändaren flyttar under ett dygn. Vid beräkningen av medeltalet ska hänsyn endast tas till de dygn under ett år då flyttningar av bränsle under uppskovsförfarande sker.

En registrerad avsändare som aldrig sänder iväg varor under uppskovsförfarande behöver således inte ställa någon transportsäkerhet.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 5.7.7.

Den säkerhet som den registrerade avsändaren ska ställa är avsedd att täcka de risker som är förknippade med flyttning av bränsle under uppskovsförfarande och kan endast tas i anspråk för skattskyldighet som uppkommit på grund av att en flyttning av skattepliktigt bränsle under uppskovsförfarande inte kommit fram till mottagaren.

Ställd säkerhet får tas i anspråk om påförd skatt inte betalas i rätt tid. En registrerad avsändare ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. För en svensk skattefordran innebär det att en säkerhet får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 200.

Säkerheten ska ställas hos Skatteverket, vilket innebär att det är Skatteverket som bestämmer om säkerheten får tas i anspråk. Detta gäller även i fråga om andra EG-länders skattefordringar. Har en registrerad avsändare påförts skatt i ett annat EG-land får säkerheten tas i anspråk om skattefordran är befogad och skatten inte betalas i rätt tid. Ett annat EG-land som påfört en svensk registrerad avsändare skatt och som vill ta säkerheten i anspråk måste alltså vända sig till Skatteverket, som avgör om säkerheten får tas i anspråk. Skatteverket kan i sådant fall vägra att säkerheten får tas i anspråk i de fall där Skatteverket anser att det andra EG-landets skattefordran inte är befogad. Det kan exempelvis vara fråga om oenighet avseende i vilket land beskattning ska ske när varor som flyttas enligt uppskovsförfarande har försvunnit under flyttningen. Se prop. 2001/02:127 s. 200.

När det gäller ett annat EG-lands skattefordran ska frågan om huruvida påförd skatt har betalats i rätt tid avgöras enligt det andra EG-landets regler om betalningstider, se prop. 2001/02:127 s. 200.

Jämkning

Enligt 4 kap. 8 a § första stycket LSE får Skatteverket medge att den registrerade avsändaren inte behöver ställa säkerhet för betalning av skatten om leverans av bränsle sker med fartyg eller via rörledning.

5.7.3 Registrerad varumottagare

I 4 kap. 6 § andra stycket LSE finns bestämmelser som innebär en generell skyldighet för registrerad varumottagare att ställa säkerhet för betalning av den svenska skatten på det bränsle som tas emot. Säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av den beräknade årliga skatten på mottaget bränsle.

Att det föreligger en generell skyldighet för registrerad varumottagare att ställa säkerhet innebär att den som ansöker om godkännande som registrerad varumottagare normalt inte kan godkännas förrän en godtagbar säkerhet ställts, se prop. 1996/97:116 s. 70–71. Därmed prövas frågan om säkerhet är ställd med rätt belopp och i godtagbar form redan i samband med prövningen av ansökan om att bli godkänd.

En registrerad varumottagare är skyldig att se till att han vid varje tillfälle har ställt säkerhet med det belopp som föreskrivs i 4 kap. 6 § andra stycket LSE och är därmed skyldig att ställa ny säkerhet i de fall där förhållandena ändrats på sådant sätt att säkerheten ska beräknas till annat belopp än vad som tidigare var fallet. Om förhållandena som legat till grund för beräkningen av beloppet för säkerheten ändras efter det att godkännande som registrerad varumottagare har meddelats, är den registrerade varumottagaren skyldig att underrätta Skatteverket om detta enligt 8 § FSE. Av 4 kap. 6 § tredje stycket LSE framgår att bestämmelserna om återkallelse i 4 kap. 5 § första och tredje stycket LSE tillämpas även på registrerad varumottagare. Om den registrerade varumottagaren inte anmäler ändrade förhållanden och inkommer med ny säkerhet när förhållandena ändrats riskerar han således att godkännandet som registrerad varumottagare återkallas.

Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Den registrerade varumottagaren ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. Säkerheten får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 213.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 5.7.7.

Jämkning

Det säkerhetsbelopp som ska ställas av registrerad varumottagare kan jämkas enligt 4 kap. 8 a § andra stycket LSE. Beloppet kan jämkas under samma förutsättningar som gäller för jämkning av upplagshavares lagringssäkerhet, se avsnitt 5.7.1.3.

5.7.4 Tillfälligt registrerad varumottagare

En tillfälligt registrerad varumottagare ska, enligt 4 kap. 7 § LSE, innan EU-harmoniserat bränsle flyttas från det andra EG-landet ställa säkerhet för betalning av den skatt som ska betalas i Sverige för det ifrågavarande bränslet. Säkerheten ska motsvara den skatt som belöper på det bränsle som flyttningen avser.

Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Den skattskyldige ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. Säkerheten får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 213.

Se avsnitt 5.7.7 avseende i vilken form säkerhet kan ställas.

5.7.5 Distansförsäljare

Distansförsäljare som ska företrädas av en representant

I 4 kap. 9 § andra stycket LSE finns bestämmelser om ställande av säkerhet för en sådan distansförsäljare som säljer bränsle till Sverige genom distansförsäljning och som ska företrädas av en representant (4 kap. 9 a § LSE). Enligt dessa bestämmelser ska säljaren hos Skatteverket ställa säkerhet för betalning av skatten på det bränsle som sänds från det andra EG-landet. Säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av den beräknade årliga skatten på bränslet.

Av prop. 2009/10:40, s. 168, framgår följande. De distansförsäljare som regleras i paragrafen förutsätts sälja varor till Sverige med viss regelbundenhet och de bör därför ställa en generell säkerhet för det bränsle som avsänds till Sverige. Förebilden för regleringen är den som gäller för registrerade varumottagare. Att distansförsäljare som regelbundet säljer varor till Sverige ska ställa en generell säkerhet är dessutom logiskt med tanke på att de ska redovisa skatten per redovisningsperiod (se 3 kap. 1 § 7 h SBL). Säkerheten ska ställas innan bränslet avsänds från det andra EG-landet.

**Distansförsäljning
vid enstaka
tillfälle**

Den som endast vid ett enstaka tillfälle säljer bränsle till någon i Sverige genom distansförsäljning ska i stället, enligt 4 kap. 9 b § LSE, innan bränslet avsänds från det andra EG-landet anmäla sig till Skatteverket och ställa säkerhet för skatten på bränslet. I dessa fall ställs säkerheten således för varje enskild flyttning och ska motsvara den skatt som belöper på det bränsle som flyttningen avser.

I båda fallen får ställd säkerhet tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Den skattskyldige ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. Säkerheten får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 213.

Se avsnitt 5.7.7 avseende i vilken form säkerhet kan ställas.

5.7.6 Införsel/mottagande av bränsle i vissa fall

Den som från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot beskattat bränsle på annat sätt än genom distansförsäljning, dvs. den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 6 LSE (se avsnitt 5.5.6.1), ska enligt 4 kap. 11 § LSE ställa säkerhet för betalning av skatten innan bränslet flyttas från det andra EG-landet. Säkerheten ska i detta fall motsvara den skatt som belöper på det bränsle som flyttningen avser. Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Den skattskyldige ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. Säkerheten får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 213.

Observera att detta inte gäller de fall som är undantagna från skattskyldighet enligt 4 kap. 1 a § LSE, se avsnitt 5.5.7.

Se avsnitt 5.7.7 avseende i vilken form säkerhet kan ställas.

5.7.7 Former för säkerheten

RSV har i RSFS 1997:5 meddelat föreskrifter om säkerhet.

Säkerheten ska ställas i svenska kronor och kan bestå av exempelvis borgen som är utfäst av bank eller försäkringsbolag eller ett belopp som sätts in på ett nyöppnat konto i bank som är registrerad hos Finansinspektionen. I det sistnämnda fallet ska beloppet pantsättas samtidigt som kontot öppnas och vara spärrat mot kontohavarens åtkomst.

I vissa fall godtas som säkerhet även förtida insättning på Skatteverkets särskilda konto av hela den skatt som belöper på det bränsle som säkerhet ska ställas för.

Föreskrifterna omfattar även särskilda bestämmelser om uppsägning av säkerheten.

Nya föreskrifter om säkerhet enligt LSE är under utarbetande.

5.8 Registrering

Av 3 kap. 1 § 7 h SBL framgår att Skatteverket ska registrera den som är skattskyldig enligt 4 kap. 3 § (upplagshavare), 6 § (registrerad varumottagare), 8 § (registrerad avsändare) eller 9 § (distansförsäljare som ska företrädas av en representant), 12 § första stycket 1 (godkänd lagerhållare) eller 14 § (skattskyldig för fossilt kol i hushållsavfall) eller 11 kap. 5 § första stycket 1 (yrkesmässig elproducent) eller 2 (yrkesmässig elleverantör) LSE. Observera dock att 4 kap. 14 § LSE upphör att gälla den 1 oktober 2010 då skatteplikten för fossilt kol i hushållsavfall slopas.

Avseende registrering i det s.k. SEED-registret, se avsnitt 5.20.

5.9 Skattskyldighetens inträde

5.9.1 Allmänt

Bestämmelser om skattskyldighetens inträde avseende både EU-harmoniserade och icke EU-harmoniserade bränslen finns i 5 kap. LSE.

Bestämmelserna avseende de EU-harmoniserade bränslena har sin grund i direktiv 2008/118/EG. Av detta direktiv följer att beskattningen skjuts upp så länge bränslet hanteras enligt ett uppskovsförfarande och att skattskyldigheten för bränslet inträder då bränslet släpps för konsumtion. Begreppen uppskovsförfarande respektive släpps för konsumtion definieras i 3 a kap. 1 § LSE, se avsnitt 5.3.

Notera att det finns särskilda bestämmelser om skattskyldighetens inträde för var och en av de olika kategorierna av skattskyldiga.

Vid implementeringen av direktiv 2008/118/EG ändrades LSE i stor omfattning. Förslagen om dessa ändringar i LSE lämnades i prop. 2009/10:40 och är i huvudsak desamma som de förslag om ändringar som i samma proposition lämnades avseende tobaksskatt enligt LTS. För kommentarer avseende

bestämmelserna i LSE hänvisas i propositionen därför huvudsakligen till kommentarerna till motsvarande bestämmelser i LTS. När det i det följande hänvisas till kommentarer i prop. 2009/10:40 avseende bestämmelser i LTS, gäller det således kommentarer som är giltiga även för motsvarande bestämmelser i LSE.

5.9.2 EU-harmoniserat bränsle

5.9.2.1 Upplagshavare

Skattskyldighetens inträde för upplagshavare regleras i 5 kap. 1 § 1 LSE. Bestämmelserna baseras på artikel 7 i direktiv 2008/118/EG.

Enligt 5 kap. 1 § 1 LSE inträder skattskyldigheten för upplagshavare som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 1 LSE när

- a) bränsle tas ut från ett skatteupplag utan att flyttas enligt 3 a kap. 2 och 3 §§ LSE (dvs. utan att flyttas enligt ett uppskovsförfarande),
- b) bränsle tas emot på en direkt leveransplats
- c) bränsle tas i anspråk i skatteupplaget eller lagerbrister uppkommer, eller
- d) godkännandet av skatteupplaget återkallas

Av prop. 2000/01:118, s. 68, framgår att bestämmelserna om skattskyldighetens inträde inte är kopplade till några civilrättsliga begrepp. Det är var bränslet fysiskt befinner sig som är avgörande för skattskyldighetens inträde. Detta innebär att en upplagshavare bär skatteansvaret för allt bränsle som han förvarar på sitt skatteupplag oavsett om han äger det eller inte. Så länge bränslet finns kvar på skatteupplaget har skattskyldighet inte inträtt. Skattskyldighet inträder således inte för en vara som sålts men som ligger kvar i skatteupplaget.

Av prop. 2009/10:40, s. 171, framgår att avsikten med formuleringen av bestämmelserna i 5 kap. 1 § 1 LSE om skattskyldighetens inträde för upplagshavare är att dessa ska vara nära knutna till uppskovsförfarandet och terminologin i punktskattedirektivet (2008/118/EG).

Uttag från skatteupplag

Genom punkt 1 a i 5 kap. 1 § LSE föreskrivs att skattskyldigheten för upplagshavare inträder när bränsle tas ut från skatteupplaget utan att flyttas enligt ett uppskovsförfarande. Detta innebär, enligt prop. 2009/10:40 s. 171, att skattskyldighet alltid inträder enligt denna punkt när bränsle tas ut från ett

skatteupplag utan att en flyttning enligt uppskovsförfarande påbörjas (se avsnitt 5.3). Det innebär således att skattskyldigheten inträder enligt denna punkt om en upplagshavare tar ut bränsle från ett skatteupplag för att förvara det på en annan plats än i ett skatteupplag. Om bränslet tas ut från skatteupplaget och flyttas under uppskovsförfarande inträder inte skattskyldighet för upplagshavaren, men denne är ansvarig för skatten på varorna till dess att flyttningen avslutas. Flyttningen avslutas när bränslet tas emot på en sådan destination som avses i 3 a kap. 2 § LSE. Om bränsle avviker under flyttningen genom en oegentlighet ska beskattning i stället ske enligt bestämmelserna i 4 kap. 2 § LSE (se avsnitt 5.5.6.6).

Det åligger den avsändande upplagshavaren att förvissa sig om att mottagaren har rätt att ta emot bränsle under skatteuppskov. Då det är fråga om flyttning till annan upplagshavare eller till en registrerad varumottagare eller tillfälligt registrerad varumottagare i ett annat EG-land kan kontroll av mottagarens punktskattenummer göras i det s.k. SEED-registret, se avsnitt 5.20. Vid flyttning av bränsle till upplagshavare och varumottagare i andra EG-länder används normalt EMCS och i detta system görs en automatisk kontroll mot SEED-registret att mottagaren har rätt att ta emot bränsle under skatteuppskov, se avsnitt 5.11.2.10.

Mottagande på direkt leveransplats

Enligt 5 kap. 1 § 1 b LSE inträder skattskyldighet för upplagshavare som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 1 LSE när bränsle tas emot på en direkt leveransplats. För närmare information om direkt leveransplats se avsnitt 5.3.

Av 5 kap. 1 a § LSE framgår att skattskyldighet enligt 5 kap. 1 § 1 b LSE dock inte ska inträda för bränsle som tas emot på en direkt leveransplats och av mottagaren förs in i skatteupplag i Sverige. Av prop. 2009/10:40 framgår på s. 191 att detta undantag från skattskyldighet omfattar såväl transaktioner där ett bolag hämtar bränsle på ett annat bolags depå och lämnar lasten, eller den del av lasten som inte sålts, i ett eget skatteupplag, liksom de fall där lasten lämnas i ett tredje bolags skatteupplag.

En stor del av hanteringen av bränslen i Sverige sker genom att upplagshavare med tankbil hämtar bränsle vid en annan upplagshavares oljecistern. I dessa fall bör, enligt prop. 2009/10:40 s. 190, den hämtande upplagshavaren ange tappstället vid hämtningsplatsen som sin direkta leveransplats. Skatteansvaret övergår då på den hämtande upplagshavaren när denne hämtar bränslet på den plats som anmälts som direkt leveransplats. Av

den hämtade mängden olja levereras t.ex. en del direkt till villakunder, en del förs till en industri och den del som är kvar i tankbilen när dagen är slut förs till ett skatteupplag. Det åligger då den hämtande upplagshavaren att redovisa punktskatten på det bränsle som denne tagit emot på den direkta leveransplatsen och därefter levererat till villakunder och till industrin. Det bränsle som den hämtande upplagshavaren mottog på den direkta leveransplatsen och sedan förde in i ett skatteupplag har skattskyldigheten dock inte inträtt för och denne ska således inte redovisa någon skatt för detta bränsle med anledning av mottagandet på den direkta leveransplatsen.

I de fall där en upplagshavare tar emot bränsle på en direkt leveransplats kan fråga uppkomma om hur lång tid han har på sig att föra bränslet till ett skatteupplag utan att skattskyldighet anses ha inträtt. Någon tidsgräns inom vilken bränslet ska ha förts till ett skatteupplag finns inte i bestämmelsen. I prop. 2009/10:40 uttalas på s. 192 att bedömningen bör ske utifrån vad som kan anses vara normal tidsåtgång. Endast i undantagsfall, t.ex. vid långa transporter eller oförutsedda händelser, bör en tidsåtgång på mer än ett par dygn accepteras. I prop. 2009/10:40 hänvisas i samband med detta uttalande till att ett motsvarande uttalande gjorts i prop. 2000/01:118, s. 120.

Ianspråktagande, lagerbrister

Enligt 5 kap. 1 § 1 c LSE inträder skattskyldighet när bränsle tas i anspråk i skatteupplaget eller lagerbrister uppkommer. Av prop. 2000/01:118, s. 71, framgår att lagerbrister omfattar svinn, stöld m.m.

Godkännande av skatteupplag återkallas

Enligt 5 kap. 1 § 1 d LSE inträder skattskyldigheten när godkännandet av skatteupplaget återkallas. Ett beslut om att återkalla ett godkännande som upplagshavare omfattar, enligt 4 kap. 5 § andra stycket LSE, även upplagshavarens skatteupplag. Bestämmelsen i 5 kap. 1 § 1 d LSE täcker alltså dels fall då godkännandet för ett enskilt upplag återkallas, dels fall då godkännandet av ett upplag återkallas på grund av ett beslut om att återkalla godkännandet som upplagshavare (prop. 2000/01:118, s. 72).

Undantag från skatteplikt

Undantag från skatteplikt gäller, enligt 2 kap. 11 § 5 LSE, för bränsle som, under ett uppskovsförfarande blivit fullständigt förstört eller oåterkalleligen gått förlorat och därigenom blivit oanvändbart som skattepliktigt bränsle på grund av bränslets beskaffenhet, oförutsedda händelser eller force majeure, se avsnitt 5.2.3. Skattskyldighet inträder således inte för bränsle som förlorats under sådana omständigheter.

5.9.2.2 Registrerad avsändare

Enligt 5 kap. 1 § 2 LSE inträder skattskyldighet för den som är registrerad avsändare när bränslet flyttas från en importplats på annat sätt än enligt 3 a kap. 2 och 3 §§ LSE, dvs. på annat sätt än enligt ett uppskovsförfarande.

5.9.2.3 Innehavare i vissa fall

Av 5 kap. 1 § 3 LSE framgår att skattskyldighet inträder för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 10 LSE, när bränslet kom att innehas utanför ett uppskovsförfarande. Bestämmelsen i 4 kap. 1 § 10 LSE innebär att den blir skattskyldig som i annat fall än som avses i 4 kap. 1 § 1–9 LSE innehar bränslen som är skattepliktiga i Sverige, utan att skatten har redovisats här trots att den borde ha gjort det (prop. 2009/10:40, s. 173).

Enligt 10 kap. 32 a § tredje stycket SBL ska skatten i dessa fall redovisas senast vid den skattepliktiga händelsen, dvs. senast när bränslet kom att innehas.

5.9.2.4 Varumottagare

För den registrerade varumottagaren och den tillfälligt registrerade varumottagaren inträder skattskyldigheten vid mottagandet av det skattepliktiga bränslet enligt 5 kap. 2 § 1 LSE. I och med mottagandet upphör bränslet att omfattas av uppskovsförfarandet.

5.9.2.5 Införsel/mottagande av bränsle i vissa fall

För den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 6 LSE inträder skattskyldigheten, enligt 5 kap. 2 § 2 LSE när bränslet förs in till Sverige. Detta gäller alltså för den som från ett annat EG-land för in eller tar emot beskattat bränsle på annat sätt än genom distansförsäljning.

5.9.2.6 Import av bränsle i vissa fall

För den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 b § LSE för import av bränslen och som enligt 5 kap. 5 § LSE ska betala skatten till Tullverket inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om det funnits skyldighet att betala tull. I fall som avses i 4 kap. 1 b § första stycket 3 LSE inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull inträder eller skulle ha inträtt i det andra EG-landet. Detta framgår av 5 kap. 2 § 3 LSE.

5.9.2.7 Distansförsäljning

Enligt 5 kap. 3 § 1 LSE inträder skattskyldigheten för en säljare eller mottagare vid distansförsäljning som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 4 respektive 5 LSE när bränslet förs in till Sverige. 4 kap. 1 § 5 LSE avser den skattskyldighet som enligt 4 kap. 10 § LSE ska gälla för den som tar emot bränslet om inte säljaren ställt säkerhet för skatten i Sverige.

Vid distansförsäljning är fråga om beskattat bränsle, dvs. sådant bränsle som släppts för konsumtion i ett EG-land och för vilket skattskyldighet för punktskatt därigenom inträtt i det landet. Den punktskatt som erlagts i avsändarlandet kan säljaren där ansöka om att få återbetald, se artikel 36.5 i direktiv 2008/118/EG.

Observera att den som tar emot bränsle via distansförsäljning och blir skattskyldig i egenskap av mottagare för att säljaren inte ställt säkerhet ska redovisa skatten senast vid den skattepliktiga händelsen, dvs. senast när bränslet förs in till Sverige, 10 kap. 32 a § tredje stycket SBL.

5.9.2.8 Användning för annat än avsett ändamål

För den som använder skattepliktigt bränsle som förvärvats utan skatt eller med lägre skatt för ett annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten, dvs. den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 8 LSE inträder skattskyldigheten, enligt 5 kap. 3 § 2 LSE, när bränslet levereras till en köpare eller tas i anspråk för det ändamål som medför att skatt ska betalas med högre belopp, jfr avsnitt 5.5.6.3. Enligt 5 kap. 3 § 2 LSE gäller detta även den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 9 LSE, dvs. den som förvärvat bränsle som ger mindre destillat än 85 volymprocent vid 350°C och som använder bränslet för drift av motordrivna fordon.

5.9.2.9 Tillverkning/bearbetning utanför skatteupplag

Av 5 kap. 4 § LSE framgår att för den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar eller bearbetar bränsle utanför ett skatteupplag, dvs. den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 7 LSE, inträder skattskyldigheten när bränslet tillverkas eller bearbetas.

5.9.3 Övriga bränslen (icke EU-harmoniserade bränslen)

5.9.3.1 Godkänd lagerhållare

För den som är godkänd som lagerhållare inträder skattskyldigheten, enligt 4 kap. 3 § 3 LSE, när bränsle av honom levereras till en köpare som inte är godkänd lagerhållare eller till eget försäljningsställe för detaljförsäljning som inte utgörs av depå eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning. Skattskyldigheten inträder även för det bränsle som ingår i den godkände lagerhållarens lager när han upphör att vara godkänd som lagerhållare.

Skälet till att skattskyldighet inträder vid leverans till eget detaljförsäljningsställe som inte utgörs av depå är att det annars skulle föreligga risk för konkurrenssnedvridning. Sådan snedvridning kan uppkomma genom att skyldighet att betala skatt för bränsle som säljs från detaljförsäljningsställen annars inträder vid olika tidpunkter beroende på vem som äger försäljningsstället. Se prop. 1994/94:54 s. 116.

5.9.3.2 Införsel/mottagande av bränsle i vissa fall

Av 5 kap. 2 § 2 LSE framgår att för den som, utan att vara godkänd lagerhållare eller utvinnare/tillverkare/bearbetare av bränsle, för in naturgas, kol, koks, råttalolja eller torvbränsle till Sverige från ett annat EG-land eller tar emot en sådan leverans inträder skattskyldigheten när bränslet förs in till Sverige. Detsamma gäller även de bränslen som beskattas enligt 2 kap. 3 eller 4 § LSE när fråga inte är om ett bränsle enligt 1 kap. 3 a § LSE. Skattskyldigheten framgår av 4 kap. 12 § 3 LSE.

5.9.3.3 Utvinning/tillverkning/bearbetning av bränsle av annan än godkänd lagerhållare

Av 5 kap. 4 § LSE framgår att för den som utan att vara godkänd lagerhållare utvinner, tillverkar eller bearbetar bränsle, dvs. den som är skattskyldig enligt 4 kap. 12 § 2 LSE, inträder skattskyldigheten när bränslet utvinns, tillverkas eller bearbetas.

5.9.3.4 Användning för annat än avsett ändamål

För den som använder skattepliktigt bränsle som förvärvats utan skatt eller med lägre skatt för ett annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten, dvs. den som är skattskyldig enligt 4 kap. 12 § 4 LSE, inträder skattskyldig-

heten, enligt 5 kap. 3 § 2 LSE, då bränslet levereras till en köpare eller tas i anspråk för det ändamål som medför att skatt ska betalas med högre belopp, jfr avsnitt 5.5.6.3.

5.9.3.5 Import av bränsle i vissa fall

För den som är skattskyldig enligt 4 kap. 13 § LSE och som enligt 5 kap. 5 § LSE ska betala skatten till Tullverket (dvs. annan än godkänd lagerhållare som importerar icke EU-harmoniserat bränsle), inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om det funnits skyldighet att betala tull. I fall som avses i 4 kap. 13 § första stycket 3 c LSE inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull inträder eller skulle ha inträtt i det andra EG-landet. Detta framgår av 5 kap. 2 § 3 LSE.

5.10 Förfaranderegler

5.10.1 Allmänt

Av 6 kap. 1 § första stycket LSE framgår att i fråga om förfarandet vid beskattningen gäller som huvudregel bestämmelserna i SBL. Det innebär att reglerna i SBL om skattekontroll, beskattningsbeslut, redovisning och betalning av skatt, överklagande m.m. är tillämpliga (se kapitel 1). Beträffande förfarandebestämmelser i de fall när Skatteverket beslutar om skatt som avses i 4 kap. 2 och 2 a §§ LSE, se avsnitt 5.10.2.

Se även avsnitt 5.19 angående överklagande av vissa beslut enligt LSE.

5.10.2 Särskilt om förfarandet vid beskattning enligt 4 kap. 2 eller 2 a § LSE

Bestämmelserna i 4 kap. 2 § LSE avser beskattning med anledning av att bränsle som flyttas under ett uppskovsförfarande inte når angiven destination på grund av en oegentlighet som innebär att bränslet släpps för konsumtion.

Bestämmelserna i 4 kap. 2 a § LSE avser beskattning med anledning av att beskattat bränsle som flyttas till eller via Sverige inte når angiven mottagare på grund av en oegentlighet.

Av 6 kap. 1 § andra stycket LSE framgår att Skatteverket beslutar om skatt som avses i 4 kap. 2 eller 2 a § LSE och att skatten ska betalas inom den tid som Skatteverket bestämmer. I samma stycke anges vilka bestämmelser i SBL som ska vara

tillämpliga i de fall då Skatteverket beslutar om skatt enligt 4 kap. 2 eller 2 a § LSE.

Av 6 kap. 1 § tredje stycket LSE framgår att om den som är skattskyldig enligt 4 kap. 2 eller 2 a § LSE har betalat in skatt och den inbetalda skatten överstiger vad som enligt beslut av Skatteverket eller domstol ska betalas, ska det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige, se även avsnitt 5.16.11.4.

Av 6 kap. 1 § fjärde stycket LSE framgår att före utbetalning av det överskjutande beloppet enligt tredje stycket ska sådan skatt enligt LSE som den skattskyldige står i skuld för räknas av. Skattebelopp som den skattskyldige fått anstånd med att betala ska dock inte räknas av.

Av 3 § FSE följer att Skatteverket ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet då skatt tas ut enligt 4 kap. 2 § LSE.

5.11 Dokumenthantering vid bränsleflyttningar enligt uppskovsförfarandet

5.11.1 Allmänt

Fr.o.m. den 1 april 2010 ska det datoriserade systemet Excise Movement Control System, EMCS, användas vid flyttningar av EU-harmoniserade bränslen. EMCS ska dock inte användas vid flyttningar som sker enbart på svenskt territorium.

Bestämmelserna om EMCS har införts i 6 kap. LSE och i FSE.

Närmare bestämmelser om aktörernas skyldigheter avseende elektroniska dokument och uppgifterna i dessa föreskrivs i kommissionens förordning (EG) nr 684/2009 av den 24 juli 2009 om genomförande av rådets direktiv 2008/118/EG vad gäller datoriserade förfaranden för flyttning av punktskattepliktiga varor under punktskatteuppskov. Förordningen är direkt tillämplig i Sverige utan någon implementering i nationell författning.

Polen, Danmark och Grekland kommer av tekniska skäl att ansluta sig till EMCS vid ett senare tillfälle än den 1 april 2010. Bränsle som flyttas under ett uppskovsförfarande till en mottagare eller exportplats i ett EG-land som ännu inte har anslutit sig till EMCS ska enligt 6 kap. 15 § LSE, åtföljas av ett ledsagardokument i pappersform. Se avsnitt 5.11.4.

Under en övergångsperiod är det möjligt att flytta bränsle enligt ett uppskovsförfarande utan att använda EMCS även vid flyttningar till och från medlemsländer som är anslutna till EMCS, om bränslet åtföljs av ett ledsagardokument i pappersform. Bestämmelser om detta finns i 6 kap. 13 och 14 §§ LSE. Se avsnitt 5.11.4.

I 6 kap. 2 § första stycket LSE anges genom en hänvisning till artikel 1 i Europaparlamentets och rådets beslut nr 1152/2003/EG av den 16 juni 2003 om datorisering av uppgifter om förflyttningar och kontroller av punktskattepliktiga varor att det finns ett, på gemenskapsrätten baserat, datoriserat system (EMCS) för hantering av dokument och uppgifter. Vidare anges vilka dokument och uppgifter som ska hanteras i systemet, se avsnitt 5.11.2.1.

I 6 kap. 2 § tredje stycket LSE anges vilka regler för dokumenthanteringen som ska gälla om EMCS inte är tillgängligt. Se vidare avsnitt 5.11.3.

Av 6 kap. 2 § fjärde stycket LSE framgår att de bestämmelser som reglerar avsändande av varor gäller upplagshavare och registrerade avsändare.

Enligt 6 kap. 2 § femte stycket LSE gäller inte bestämmelserna om dokumenthantering i 6 kap. 4–11 §§ LSE när en flyttning under uppskovsförfarande sker enbart på svenskt territorium och bränslets slutdestination är belägen på svenskt territorium. Flyttningar som startar i Sverige och där bränslet exporteras omfattas dock av bestämmelserna om dokumenthanteringen, vilket följer av att undantaget omfattar flyttningar där bränslets slutdestination är belägen på svenskt territorium, prop. 2009/10:40, s. 173–174.

5.11.2 Det datoriserade systemet - EMCS

5.11.2.1 Dokument och uppgifter som hanteras i EMCS

Av 6 kap. 2 § första stycket LSE framgår att följande dokument och uppgifter ska hanteras i EMCS:

1. elektroniska administrativa dokument enligt 6 kap. 4 § första stycket LSE,
2. administrativa referensnummer enligt 6 kap. 4 § andra stycket LSE,
3. uppgifter om ändrad destination enligt 6 kap. 6 § LSE,

4. mottagningsrapporter enligt 6 kap. 8 § första stycket LSE, och
5. exportrapporter enligt 6 kap. 8 § andra stycket LSE.

5.11.2.2 Elektronisk verifikation

Enligt 6 kap. 3 § LSE ska den som upprättar elektroniskt administrativt dokument, mottagningsrapport eller exportrapport via EMCS kunna verifieras genom ett tekniskt förfarande. Innan aktören börjar upprätta dokument i EMCS ska denne efter instruktion från Skatteverket se till att möjligheten till elektronisk verifikation ordnas. Detta kan ordnas genom att aktören använder en personlig e-legitimation eller en organisationslegitimation. Se prop. 2009/10:40 s. 174.

I 6 kap. 3 § andra stycket LSE anges att uppgifter som lämnats för en juridisk person i det datoriserade systemet ska anses ha lämnats av denne, om det inte är uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda den juridiska personen. Skatteverket ska således normalt kunna lita på att den som upprättar dokument via EMCS och därmed lämnar uppgifter för en juridisk person är behörig att göra det, se prop. 2009/10:40, s. 174.

5.11.2.3 Elektroniskt administrativt dokument

Vid en sådan flyttning som avses i 3 a kap. 2 § LSE (uppskovsflyttning) ska avsändaren via EMCS lämna ett elektroniskt administrativt dokument till Skatteverket innan flyttningen påbörjas (6 kap. 4 § första stycket LSE). Bestämmelsen grundar sig på artikel 21.2 i direktiv 2008/118/EG.

I kommissionens förordning (EG) nr 684/2009 föreskrivs att ett elektroniskt administrativt dokument får upprättas i EMCS tidigast sju dagar före det att bränslet avsänds rent fysiskt (artikel 3.2). Flyttas varorna utan att omfattas av ett korrekt dokument omfattas flyttningen inte av uppskovsförfarandet. Se prop. 2009/10:40, s. 174–175.

Återkallelse av dokument

Av 6 kap. 4 § första stycket LSE framgår att avsändaren får återkalla dokumentet innan flyttningen av bränslet påbörjas. Denna bestämmelse grundar sig på artikel 21.7 i direktiv 2008/118/EG. Syftet är att klargöra att en avsändare inte är bunden att flytta bränslet om förutsättningarna för en flyttning ändras efter det att ett dokument lämnats via EMCS. Avsändaren kan dock inte återkalla dokumentet efter det att flyttningen påbörjats. Det är dock tillåtet att efter det att

flyttningen påbörjats via EMCS ändra destination (se avsnitt 5.11.2.5). Se prop. 2009/10:40, s. 175.

Dokument till mottagare i ett annat EG-land

Av 18 § FSE framgår att när Skatteverket har tilldelat ett elektroniskt administrativt dokument en administrativ referenskod (se avsnitt 5.11.2.4), ska verket utan dröjsmål via EMCS vidarebefordra dokumentet till de behöriga myndigheterna i destinationsmedlemsstaten. Bestämmelsen grundar sig på artikel 21.4 i direktiv 2008/118/EG av vilken det också framgår att de behöriga myndigheterna i destinationsmedlemsstaten ska vidarebefordra dokumentet till mottagaren.

Mottagare som inte är slutgiltigt känd

Av 23 § FSE framgår att om mottagaren inte är slutligt känd när upplagshavaren eller den registrerade avsändaren lämnar in det elektroniska administrativa dokumentet får uppgifter om mottagaren och leveransplatsen utelämnas. Detta gäller endast när bränslet flyttas med fartyg. Så snart uppgifterna om mottagaren och leveransplatsen är kända för avsändaren eller senast när flyttningen avslutats, ska uppgifterna lämnas till Skatteverket via EMCS enligt bestämmelserna om ändrad destinationsort i artikel 21.8 i direktiv 2008/118/EG.

Dokument till mottagare i Sverige

Av 20 § FSE följer att i det fall en uppskovsflyttning påbörjats i ett annat EG-land ska Skatteverket vidarebefordra det elektroniska administrativa dokumentet som är ställt till en upplagshavare, en registrerad varumottagare eller en tillfälligt registrerad varumottagare i Sverige till mottagaren via EMCS. Bestämmelsen grundar sig på artikel 21.4 i direktiv 2008/118/EG.

5.11.2.4 Administrativ referenskod

Av 6 kap. 4 § andra stycket LSE framgår att Skatteverket ska göra en elektronisk kontroll av det elektroniska administrativa dokumentet. Är uppgifterna i dokumentet giltiga, ska Skatteverket tilldela det en administrativ referenskod och meddela koden till avsändaren. Bestämmelserna grundar sig på artikel 21.3 i direktiv 2008/118/EG.

Skatteverket tilldelar dokumentet den administrativa referens-koden om dokumentet är formellt korrekt, i den utsträckning som kan kontrolleras elektroniskt. Eftersom hanteringen sker elektroniskt i EMCS tar kontrollen och tilldelningen av referenskod endast några sekunder, under förutsättning att dokumentet är rätt ifyllt. Därefter får den fysiska varuflyttningen under uppskov påbörjas. Se prop. 2009/10:40, s. 175. Är uppgifterna i dokumentet inte giltiga, ska Skatteverket utan

dröjsmål underrätta avsändaren om det, 6 kap. 4 § andra stycket LSE (artikel 21.3 direktiv 2008/118/EG). Denna underrättelse sker elektroniskt via EMCS. Det blir aktuellt t.ex. när den angivna mottagaren inte finns registrerad som upplagshavare eller varumottagare i SEED-registret eller om angivet varuslag inte överensstämmer med mottagarens godkännande. Avsändaren får då korrigera dokumentet och sända det på nytt till Skatteverket för ny elektronisk kontroll. Se prop. 2009/10:40 s. 175.

Av 6 kap. 5 § LSE framgår att den som avsänder bränsle under skatteuppskov, ska lämna den person som medför bränslet ett dokument som innehåller den administrativa referenskod som tilldelats bränsleflyttningen. Koden ska på begäran kunna uppvisas för behörig myndighet under hela bränsleflyttningen. Bestämmelsen grundar sig på artikel 21.6 i direktiv 2008/118/EG.

5.11.2.5 Ändring av flyttningens destination

Den som avsänt bränsle under ett uppskovsförfarande får via EMCS ändra flyttningens destination, 6 kap. 6 § LSE. Den nya destinationen måste vara en sådan destination som avses i 3 a kap. 2 § första stycket 1 a, b eller c eller en direkt leveransplats. Bestämmelsen grundar sig på artikel 21.8 i direktiv 2008/118/EG.

Vid ändrad destination ansvarar avsändaren för skatten under flyttningen till dess att bränslet tas emot på den nya destinationen. Denna procedur kan användas t.ex. när mottagaren inte accepterar samtliga varor, och en del av varorna i den ursprungliga flyttningen därför behöver flyttas tillbaka till det skatteupplag där flyttningen startat eller vidare till en annan destination. Den nya destinationen måste omfattas av uppskovsförfarandet, men får inte vara en beskickning, ett konsulat eller internationell organisation med säte i ett annat EG-land. Se prop. 2009/10:40, s. 176.

5.11.2.6 Intyg om skattefrihet

Av 6 kap. 7 § LSE framgår följande. Vid flyttning av bränsle till mottagare som avses i 3 a kap. 2 § andra stycket 1 d LSE, dvs. en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land eller en internationell organisation med säte i ett annat EG-land eller vissa personer knutna till dessa, ska bränslet åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för bränslet i det andra EG-landet. Bestämmelsen grundar sig på artikel 13.1 i direktiv

2008/118/EG. Närmare bestämmelser om innehållet i det intyg som avses, finns i kommissionens förordning (EG) nr 31/96 av den 10 januari 1996 om ett intyg om befrielse från punktskatt.

5.11.2.7 Mottagningsrapport

Av 6 kap. 8 § LSE framgår att den som på en sådan destination som avses i 3 a kap. 2 § tar emot bränsle som flyttats under ett uppskovsförfarande, utan dröjsmål och senast inom fem dagar efter mottagandet, via EMCS ska lämna en rapport till Skatteverket om att bränslet tagits emot (mottagningsrapport). Bestämmelsen baseras på artikel 24 i direktiv 2008/118/EG.

Av 6 kap. 8 a § LSE framgår att mottagningsrapport utgör bevis på att flyttningen avslutats på en sådan destination som avses i 3 a kap. 2 § LSE. Bestämmelsen grundar sig på artikel 28.1 i direktiv 2008/118/EG.

Av dessa bestämmelser framgår att mottagandet ska ske på en sådan destination som avses i 3 a kap. 2 § LSE. Det är inte förenligt med direktiv 2008/118/EG att upprätta en mottagningsrapport om bränslet fysiskt tas emot på ett annat ställe än en sådan destination som avses i 3 a kap. 2 § LSE. Situationen kan då komma att bedömas enligt reglerna om beskattning vid oegentlighet (se avsnitt 5.5.6.6). Se prop. 2009/10:40, s. 176.

Det är av central betydelse för de upplagshavare och registrerade avsändare som flyttar obeskattat bränsle under uppskovsförfarande att mottagningsrapporten erhålls snarast möjligt. Mottagningsrapporten utgör det säkraste beviset på att bränslet tagits emot på föreskrivet sätt. Systematisk, eller regelmässigt, upprepad underlåtenhet att sända mottagningsrapport inom föreskriven tid bör därför kunna utgöra grund för återkallelse av godkännande som upplagshavare eller registrerad varumottagare. På samma sätt bör slarv med mottagningsrapporter för tillfälligt registrerade varumottagare påverka möjligheten att bli godkänd på nytt. Se prop. 2009/10: 40 s. 177.

Även om det t.ex. är fel varor som anlänt och mottagaren därför egentligen inte tar emot varorna ska detta rapporteras via EMCS. Sådana felaktigheter ska rapporteras i mottagningsrapporten, vilken då kan sägas ha karaktären av en ”avvisningsrapport”. Det ankommer i dessa fall på avsändaren att fortsatt ansvara för skatten på bränslet. Avsändaren kan då t.ex. flytta tillbaka varorna till skatteupplaget genom att via EMCS ändra flyttningens destination (se avsnitt 5.11.2.5). Se prop. 2009/10:40, s. 176.

Av 19 § FSE framgår att Skatteverket ska vidarebefordra mottagningsrapporter avseende bränsle som tagits emot i Sverige till den behöriga myndigheten i respektive avsändar-medlemsstat via EMCS. Om uppgifterna i en mottagningsrapport inte är giltiga, ska Skatteverket i stället utan dröjsmål underrätta den som upprättat mottagningsrapporten om detta. Dessa bestämmelser baseras på artikel 24.3 i direktiv 2008/118/EG. Av artikel 24.4 i direktiv 2008/118/EG framgår att de behöriga myndigheterna i avsändar-medlemsstaten ska vidarebefordra mottagningsrapporten till avsändaren.

Av 20 § FSE framgår att Skatteverket ska vidarebefordra mottagningsrapporter ställda till upplagshavare eller registrerade avsändare i Sverige till upplagshavaren eller den registrerade avsändaren via EMCS. Denna bestämmelse baseras på artikel 24.4 i direktiv 2008/118/EG.

Se avsnitt 5.11.3 avseende bestämmelser om den mottagningsrapport i pappersform som ska användas när EMCS inte är tillgängligt.

5.11.2.8 Export

Vid flyttning enligt 3 a kap. 2 § första stycket 1c LSE som avslutas med att bränslet exporteras, ska Tullverket via EMCS lämna en rapport om att bränslet lämnat EG (exportrapport), 6 kap. 8 § andra stycket LSE. Bestämmelsen grundar sig på artikel 25 i direktiv 2008/118/EG.

Vid export ska den behöriga myndigheten i exportmedlemsstaten upprätta en exportrapport. Exportrapporten ska baseras på en påskrift med intyg om att bränslet lämnat gemenskapens territorium som gjorts av det aktuella utfartstullkontoret. Det ska göras en elektronisk kontroll av uppgifterna i påskriften och exportrapporten ska sändas till den behöriga myndigheten i avsändarlandet. Den behöriga myndigheten i avsändar-medlemsstaten ska vidarebefordra rapporten till avsändaren. Avsändaren får därmed ett bevis på att bränslet tagits emot och lämnat EG. Exportrapporten ersätter således i dessa fall mottagningsrapporten. Se prop. 2009/10:40, s. 177, 22 § FSE samt artikel 25 i direktiv 2008/118/EG.

Av 6 kap. 8 a § LSE framgår att exportrapport utgör bevis på att flyttningen avslutats på en sådan destination som avses i 3 a kap. 2 § LSE. Bestämmelsen grundar sig på artikel 28.1 i direktiv 2008/118/EG.

5.11.2.9 Alternativt bevis

Om det av andra skäl än de som anges i 6 kap. 10 § LSE, dvs. av andra skäl än att EMCS inte är tillgängligt, inte är möjligt för den som tar emot bränsle att lämna en mottagningsrapport via EMCS, får det på annat sätt visas för Skatteverket att bränslet nått den angivna destinationen (alternativt bevis). Detta framgår av 6 kap. 8 a § andra stycket LSE. Av prop. 2009/10:40, s. 178, framgår att detta kan bli aktuellt t.ex. om den som är behörig att kvittera att bränslet tagits emot är allvarligt sjuk eller skadad och det inte finns någon annan person som är behörig att kvittera mottagandet i EMCS.

Ett dokument som lämnas av den som tar emot bränslet och som innehåller samma uppgifter som en mottagningsrapport skulle ha innehållit utgör alltid ett alternativt bevis. Se prop. 2009/10:40, s. 178, samt artikel 28.2 i direktiv 2008/118/EG.

När Skatteverket erhållit ett tillfredsställande alternativt bevis, ska verket intyga att flyttningen avslutats. Skatteverket ska informera den behöriga myndigheten i avsändarmedlemsstaten om det alternativa beviset och om att flyttningen avslutats, 6 kap. 8 a § tredje stycket LSE (artikel 28.2 i direktiv 2008/118/EG).

Ovanstående bestämmelser avseende alternativt bevis gäller i tillämpliga delar när en exportrapport inte kan utfärdas via EMCS. I sådant fall är det Tullverket som ska intyga att flyttningen avslutats. Detta framgår av 6 kap. 8 a § fjärde stycket LSE. Av artikel 28.2 i direktiv 2008/118/EG framgår att det är utfartstullkontoret som ska intyga att flyttningen avslutats. Det är således när utfartstullkontoret är beläget i Sverige som det ankommer på Tullverket att intyga att flyttningen avslutats, se prop. 2009/10:40, s. 178.

När Skatteverket från en behörig myndighet i ett annat EG-land tagit emot ett alternativt bevis som intygats på sådant sätt som avses i 6 kap. 8 a § tredje stycket LSE, dvs. av mottagarmedlemsstatens behöriga myndighet, ska Skatteverket avsluta flyttningen i EMCS, 6 kap. 8 a § femte stycket LSE (artikel 28.2 i direktiv 2008/118/EG). Det gäller i dessa fall flyttningar som påbörjats i Sverige och avslutats i ett annat EG-land (prop. 2009/10:40, s. 178).

5.11.2.10 EMCS och SEED-registret

EMCS är kopplat till SEED-registret (se avsnitt 5.20). Det innebär att uppgifter om godkända upplagshavare, skatte-

upplag, registrerade varumottagare, tillfälligt registrerade varumottagare och registrerade avsändare hämtas från SEED-registret till EMCS. Det punktskattenummer varje aktör tilldelas i samband med godkännandet är av central betydelse för att korrekta uppgifter ska överföras. När avsändaren av bränsle, dvs. en godkänd upplagshavare eller registrerad avsändare, upprättar ett elektroniskt administrativt dokument i EMCS fyller denne i mottagarens punktskattenummer. Punktskattenumret kommer sedan automatiskt via EMCS att matchas mot mottagarens namn och adress i SEED-registret och hämtas in till det elektroniska administrativa dokument avsändaren upprättar. Se prop. 2009/10:40, s. 115.

5.11.3 Reservsystemet

Påbörja flyttning under uppskov

Av 6 kap. 9 § första och andra styckena LSE framgår under vilka förutsättningar en bränsleförflyttning under uppskovsförfarande får påbörjas om EMCS inte är tillgängligt. En sådan bränsleflyttning får påbörjas om

1. bränslet åtföljs av ett pappersdokument som innehåller samma uppgifter som det elektroniska administrativa dokumentet skulle ha innehållit om det kunnat upprättats (ersättningsdokument), och
2. avsändaren genom att lämna in en kopia av ersättningsdokumentet informerar Skatteverket om flyttningen innan den påbörjas.

Med att EMCS inte är tillgängligt avses att aktören av någon anledning inte får åtkomst till EMCS, prop. 2009/10:40, s. 178.

Av prop. 2009/10:40, s. 179 framgår följande. Det kan hända att EMCS inte är tillgängligt för avsändaren, men i övrigt är tillgängligt på medlemsstatsnivå, dvs. det kan tyckas som om skälet till att EMCS inte är tillgängligt för avsändaren står att finna hos denne. Artikel 26.1 andra stycket i punktskattedirektivet (2008/118/EG) medger i dessa fall att den behöriga myndigheten begär att avsändaren förklarar varför denne inte har kontakt med EMCS. Någon bestämmelse med denna innebörd har inte införts i LSE. I stället kan ett systematiskt avsändande av varor med ersättningsdokument under förövändning att EMCS inte är tillgängligt, eller att regelmässigt utnyttja ”ventilen” i 6 kap. 9 § andra stycket LSE, vara skäl för att återkalla godkännande som upplagshavare eller registrerad avsändare.

Kopian av ersättningsdokumentet kan lämnas in till Skatteverket på det sätt som är mest praktiskt för avsändaren. Förutom post eller bud är det således också möjligt att skicka dokumentet via e-post eller fax. Se prop. 2009/10:40, s. 179.

Av 6 kap. 9 § andra stycket LSE framgår att om avsändaren är förhindrad att fullgöra informationsskyldigheten genom att lämna in en kopia av ersättningsdokumentet innan flyttningen påbörjas får Skatteverket informeras på annat sätt innan flyttningen påbörjas. En kopia av ersättningsdokumentet ska därefter lämnas in till Skatteverket snarast möjligt efter det att flyttningen påbörjats.

Det finns inte något krav på att Skatteverket ska godkänna ersättningsdokumentet innan bränslet får avsändas. Det är dock viktigt att ersättningsdokumentet innehåller korrekta uppgifter. Skiljer sig uppgifterna i ersättningsdokumentet från uppgifterna i det elektroniska administrativa dokumentet som senare ska lämnas in via EMCS, finns en risk att bränsleflyttningen inte kommer att anses ha skett under skatteuppskov. Denna risk bär avsändaren som således måste vara noggrann vid upprättande av ersättningsdokumentet. Genom att ersättningsdokumentet innehåller samma uppgifter som det elektroniska administrativa dokumentet säkerställs att Skatteverket vid en förfrågan från en kontrollmyndighet i en annan medlemsstat kan intyga att flyttningen är korrekt anmäld och att den går under skatteuppskov, vilket är betydelsefullt för att flyttningen även i den andra staten ska bedömas som en uppskovsflyttning och avsändaren inte drabbas av skattekrav i denna stat. Se prop. 2009/10:40, s. 179.

Ändra destination

När EMCS inte är tillgängligt, får avsändaren på annat sätt informera Skatteverket om en sådan ändring av destination som avses i 6 kap. 6 § LSE (6 kap. 9 § tredje stycket LSE). Informationen ska lämnas till Skatteverket innan destinationen ändras.

Bestämmelserna i 6 kap. 9 § LSE grundar sig på artikel 26 i direktiv 2008/118/EG.

Bekräfta mottagande

Av 6 kap. 10 § första stycket LSE följer att om mottagningsrapport inte kan lämnas inom den tidsfrist som anges i 6 kap. 8 § LSE (senast inom fem dagar efter mottagandet) för att EMCS inte är tillgängligt, ska mottagaren i stället rapportera att bränslet tagits emot genom att lämna in ett pappersdokument till Skatteverket. Dokumentet ska innehålla samma uppgifter som mottagningsrapporten skulle ha innehållit om den kunnat upp-

rättas och ett intygande om att flyttningen avslutats. Enligt andra stycket i bestämmelsen gäller första stycket även när den som tar emot bränslet, på grund av att EMCS tidigare inte var tillgängligt, inte fått ett elektroniskt administrativt dokument avseende den aktuella bränsleflyttningen. Enligt tredje stycket i bestämmelsen gäller första och andra styckena i tillämpliga delar när exportrapport inte kan lämnas. I dessa fall är det Tullverket som ska upprätta rapporten.

Av 19 § FSE framgår att när EMCS inte är tillgängligt ska Skatteverket i stället skicka en kopia av den rapport om att varor tagits emot som avses i 6 kap. 10 § LSE till den behöriga myndigheten i avsändarmedlemsstaten.

Av 21 § FSE framgår att när Skatteverket från en annan medlemsstat får en sådan rapport om att bränsle tagits emot som avses i artikel 27 i rådets direktiv 2008/118/EG, ska verket lämna en kopia av dokumentet till den som avsänt bränslet eller på annat sätt hålla dokumentet tillgängligt för denne.

Om den som tagit emot bränslet hinner lämna en mottagningsrapport via EMCS före det att myndigheten sänder en kopia av pappersdokumentet behöver myndigheten inte sända papperskopian. Notera att det är den mottagningsrapport som sedan lämnas via EMCS som utgör bevis på att flyttningen avslutats. Se prop. 2009/10:40, s. 180.

Bestämmelserna i 6 kap. 10 § LSE samt 19 och 21 §§ i FSE grundar sig på artikel 27 i direktiv 2008/118/EG.

Rapportering i efterhand i EMCS

Enligt 6 kap. 11 § första stycket LSE gäller att följande dokument och uppgifter snarast ska lämnas i EMCS när det åter är tillgängligt.

1. Den som avsänt bränsle enligt 3 a kap. 2 § LSE ska lämna ett elektroniskt administrativt dokument. (Bestämmelsen grundar sig på artikel 26.2 i direktiv 2008/118/EG.)
2. Den som ändrat flyttningens destination enligt 6 kap. 6 § LSE ska lämna uppgifter om denna åtgärd. (Bestämmelsen grundar sig på artikel 26.5 i direktiv 2008/118/EG.)
3. Den som tagit emot bränsle som flyttats enligt 3 a kap. 2 § LSE ska lämna en mottagningsrapport. (Bestämmelsen grundar sig på artikel 27.1 i direktiv 2008/118/EG.)
4. Den behöriga myndigheten ska lämna en exportrapport. (Bestämmelsen grundar sig på artikel 27.2 i direktiv 2008/118/EG.)

Mottagnings- eller exportrapport ska dock inte lämnas via EMCS förrän det elektroniska administrativa dokumentet för den aktuella bränsleflyttningen tagits emot via systemet. Detta framgår av andra stycket i bestämmelsen, vilket grundar sig på artikel 27.1 i direktiv 2008/118/EG.

Till dess det elektroniska administrativa dokumentet kontrollerats och tilldelats en administrativ referenskod enligt 6 kap. 4 § andra stycket LSE anses flyttningen äga rum under ett uppskovsförfarande med stöd av ersättningsdokumentet. Detta framgår av tredje stycket i bestämmelsen, vilket grundar sig på artikel 26.3 i direktiv 2008/118/EG.

5.11.4 Övergångsperiod

Enligt artikel 46 i direktiv 2008/118/EG får medlemsstaterna tillåta att flyttningar av punktskattepliktiga varor under ett uppskovsförfarande påbörjas enligt rådets direktiv 92/12/EEG, dvs. tillsammans med ett ledsagardokument i pappersform, t.o.m. den 31 december 2010. Ett mottagande av varor ska i dessa fall bekräftas genom återsändande av ett returdokument.

Med stöd av artikel 46 i direktiv 2008/118/EG har i 6 kap. 13 § LSE införts bestämmelser om att upplagshavare och registrerade avsändare får flytta bränsle från Sverige enligt ett uppskovsförfarande utan att använda EMCS, om bränslet åtföljs av ett sådant ledsagardokument som avses i artikel 18 i rådets direktiv 92/12/EEG, dvs. ett ledsagardokument i pappersform. Se avsnitt 5.12 om ledsagardokument.

Enligt 6 kap. 13 § LSE får flyttningar med ledsagardokument i pappersform ske till

1. mottagare i ett annat EG-land,
2. upplagshavare i Sverige via ett annat EG-land, eller
3. en exportplats.

Omfattas det bränsle som flyttas från Sverige varken av ett elektroniskt administrativt dokument i EMCS eller ett sådant ledsagardokument som avses i 6 kap. 13 § LSE är det inte en flyttning enligt ett uppskovsförfarande, se prop. 2009/10:40, s. 184.

I 6 kap. 14 § LSE har införts bestämmelser om vad som gäller när en upplagshavare eller varumottagare i Sverige tar emot bränsle från ett annat EG-land som åtföljs av ett ledsagar-

dokument i pappersform. Se vidare avsnitt 5.12 om ledsagardokument.

6 kap. 13 och 14 §§ LSE upphör att gälla den 1 januari 2011 (SFS 2009:1505) och fr.o.m. detta datum ska samtliga avsändare av bränsle använda EMCS vid flyttning enligt ett uppskovsförfarande. Av övergångsbestämmelser till SFS 2009:1505 framgår att 6 kap. 13 och 14 §§ LSE även efter upphävandet gäller för bränsleflyttningar som har påbörjats före den 1 januari 2011.

**Flyttning till
medlemsländer
som ännu inte är
EMCS-anslutna**

Av tekniska skäl kommer Polen, Danmark och Grekland att ansluta sig till EMCS vid ett senare tillfälle än den 1 april 2010. I 6 kap. 15 § LSE har därför införts särskilda bestämmelser som gäller vid flyttning av bränsle enligt ett uppskovsförfarande till en mottagare eller exportplats i ett EG-land som inte har anslutit sig till EMCS. I dessa fall ska bränslet åtföljas av ett sådant ledsagardokument som avses i artikel 18 i rådets direktiv 92/12/EEG, dvs. ett ledsagardokument i pappersform. I dessa fall gäller inte 3 a kap. 3 § första stycket 1, 6 kap. 4 § och 13 § första och andra styckena LSE. Se avsnitt 5.12.2.2.

Av prop. 2009/10:94, s. 10, framgår att utgångspunkten för övergångslösningen är att samtliga medlemsstater kommer att vara anslutna till EMCS senast den 1 januari 2011. Övergångslösningen i 6 kap. 15 § LSE behövs således i första hand till dess.

5.12 Ledsagardokument

5.12.1 Allmänt

Bestämmelser om ledsagardokument finns i 6 kap. 12–15 §§ LSE och i FSE. RSV har också meddelat föreskrifter (RSFS 1999:13) om hantering av ledsagardokument enligt LTS, LAS och LSE (under omarbetning).

Det finns två sorters ledsagardokument. Det administrativa ledsagardokumentet (i LSE benämnt ledsagardokument) används i samband med att bränsle flyttas enligt ett uppskovsförfarande (se avsnitt 5.3).

Det förenklade ledsagardokumentet används i samband med flyttning av beskattat bränsle, dvs. bränsle som släppts för konsumtion i ett EG-land och för vilket skattskyldighet för punktskatt därigenom inträtt i det landet.

Bestämmelserna i LSE om ledsagardokumentet gäller endast för EU-harmoniserade bränslen, dvs. bränslen som avses i 1 kap. 3 a § LSE.

Skatteverket har utfärdat en blankett för administrativt ledsagardokument (SKV 5250) och en blankett för förenklat ledsagardokument (SKV 5251).

5.12.2 Administrativt ledsagardokument

5.12.2.1 Allmänt

Bestämmelser om det administrativa ledsagardokumentet finns i 6 kap. 13–15 §§ LSE, 25–27 §§ FSE samt i RSV:s föreskrifter (RSFS 1999:13).

Av 3 a kap. 3 § första stycket 1 LSE framgår att det för att en flyttning ska anses ske under uppskovsförfarande krävs att det bränsle som flyttas omfattas av ett elektroniskt administrativt dokument eller ett ersättningsdokument. Se avsnitt 5.3.

Enligt artikel 46 i direktiv 2008/118/EG får medlemsstaterna dock tillåta att flyttningar av punktskattepliktiga varor under ett uppskovsförfarande påbörjas enligt rådets direktiv 92/12/EEG, dvs. tillsammans med ett ledsagardokument i pappersform, t.o.m. den 31 december 2010. Ett mottagande av varor ska i dessa fall bekräftas genom återsändande av ett returdokument. Bestämmelser om detta har införts i 6 kap. 13 och 14 §§ LSE. Dessa bestämmelser är tillämpliga i de fall avsändaren väljer att inte använda EMCS och upphör att gälla den 1 januari 2011. Se vidare bestämmelserna om dokumenthantering vid bränsleflyttningar enligt uppskovsförfarandet i avsnitt 5.11.

Bestämmelserna i 6 kap. 13 § första och andra styckena LSE gäller inte flyttningar enligt ett uppskovsförfarande till en mottagare eller en exportplats i EG-länder som ännu inte är anslutna till EMCS. I dessa fall gäller i stället bestämmelserna i 6 kap. 15 § LSE. Även vid sådana flyttningar ska dock bränslet åtföljas av ett sådant ledsagardokument som avses i artikel 18 i direktiv 92/12/EEG, dvs. ett ledsagardokument i pappersform. Även dessa bestämmelser är av övergångskaraktär och avsikten är att de ska upphöra att gälla när alla medlemsländer är anslutna till EMCS (prop. 2009/10:94, s. 10). Se avsnitt 5.12.2.2.

Hur ledsagardokumentet ska vara utformat m.m. framgår av förordning EEG 2719/92 av den 11 september 1992. Av nämnda förordning framgår också att det administrativa led-

sagardokumentet kan ersättas av ett handelsdokument, som innehåller samma uppgifter som det administrativa ledsagardokumentet.

Arkivering

Förvaring av exemplar av ledsagardokument ska enligt 11 § RSFS 1999:13 ske på betryggande sätt. Exemplaren ska bevaras under minst tio år efter utgången av det kalenderår under vilket bränslet tagits emot eller avsänts.

5.12.2.2 Den svenske avsändarens hantering

Enligt 6 kap. 13 § första stycket LSE får avsändande upplagshavare och registrerade avsändare flytta bränsle från Sverige enligt ett uppskovsförfarande, om bränslet åtföljs av ett sådant ledsagardokument som avses i artikel 18 i direktiv 92/12/EEG till

1. mottagare i ett annat EG-land,
2. upplagshavare i Sverige via ett annat EG-land, eller
3. en exportplats.

Av tredje stycket i bestämmelsen framgår att vid flyttning till en mottagare som avses i 3 a kap. 2 § första stycket 1 d LSE ska bränslet även åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för bränslet i det andra EG-landet. De mottagare som avses i 3 a kap. 2 § första stycket 1 d LSE är antingen en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land, en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat, eller en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, en medlemsstats ombud vid en sådan organisation eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation.

Till tillfälligt registrerad varumottagare

Av bestämmelsens fjärde stycke framgår att om obesattat bränsle flyttas till en tillfälligt registrerad varumottagare i ett annat EG-land, ska bränslet även åtföljas av dokumentation som visar att säkerhet ställts för skatten i destinationslandet.

Av 6 kap. 13 § andra stycket LSE och 25 § FSE framgår att det administrativa ledsagardokumentet ska upprättas i fyra exemplar och att tre exemplar ska åtfölja bränslet under flyttningen.

Avsändaren ska behålla exemplar 1 av ledsagardokumentet. Han ska, enligt 3 § RSFS 1999:13, förse det med löpande nummer och förvara det i kronologisk ordning där han har sin bokföring.

Ändrad destination	Efter det att ledsagardokumentet har upprättats får avsändaren, enligt 26 § FSE, ändra innehållet i fälten 4, 7, 7 a, 13, 14 och 17 i ledsagardokumentet så att det visar en annan mottagare eller leveransplats inom ramen för ett uppskovsförfarande (se avsnitt 5.3). Skatteverket ska omedelbart underrättas om ändringarna och den nya mottagaren eller leveransplatsen ska omedelbart anges på baksidan av ledsagardokumentet.
Okänd mottagare	Enligt 27 § FSE får Skatteverket befria avsändare från skyldigheten att fylla i fälten 4, 7, 7a, 13 eller 17 i ledsagardokumentet, om flyttningen av bränslet sker med fartyg och mottagaren inte är känd när flyttningen påbörjas. Skatteverket ska senast när bränslet når sin slutdestination underrättas om mottagarens namn, adress och punktskattenummer samt om destinationsland.
Returexemplaret	<p>Av artikel 19.2 i direktiv 92/12/EEG framgår att retur-exemplaret (exemplar 3) av ledsagardokumentet ska undertecknas av mottagaren och återsändas till avsändaren senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken bränslet har mottagits. Att returexemplaret verkligen undertecknas och skickas tillbaka av mottagaren är av stor betydelse, eftersom det utgör ett bevis på att mottagaren övertagit betalningsansvaret för skatten, se prop. 1994/95:56 s. 98. Om avsändaren inte inom två månader efter utgången av den kalendermånad under vilken bränslet avsänts har fått retur-exemplaret av ledsagardokumentet, ska avsändaren, enligt 25 § FSE, utan dröjsmål underrätta Skatteverket om förhållandet. Avsikten med en sådan anmälan är att Skatteverket ska kunna följa upp anmälan med en kontroll av vad som förevarit, prop. 1994/95:56 s. 99.</p> <p>Enligt 3 § RSFS 1999:13 ska returexemplaret efter att det återkommit till avsändaren fördes med samma löpande nummer som exemplar 1 och förvaras tillsammans med den av upplags-havaren upprättade fakturakopian. Om elektronisk faktura har upprättats ska returexemplaret förvaras på sådant sätt som möjliggör omedelbar identifiering och åtkomst av den elektroniska fakturan i utskrivet skick i vanlig läsbar form.</p>
Retur av bränsle	Om obeskattat bränsle har returnerats till avsändare i Sverige ska han förvara exemplar 2–4 av ledsagardokumentet (som returneras tillsammans med bränslet) tillsammans med exemplar 1 (5 § RSFS 1999:13).
Export	Av 6 kap. 13 § LSE och 25 § FSE framgår att vid flyttning enligt ett uppskovsförfarande till en exportplats ska

avsändande upplagshavare eller registrerad avsändare upprätta ett ledsagardokument i fyra exemplar.

Upplagshavaren eller den registrerade avsändaren ska behålla exemplar 1 av ledsagardokumentet. Han ska, enligt 3 § RSFS 1999:13, förse det med löpande nummer och förvara det i kronologisk ordning där han har sin bokföring. De övriga tre exemplaren ska åtfölja bränslet under flyttningen, 25 § FSE.

Exportattest

Enligt 25 § FSE ska utfartstullkontoret på returexemplaret (exemplar 3) av ledsagardokumentet attestera att bränslet lämnat gemenskapen och sända tillbaka det attesterade exemplaret av ledsagardokumentet till avsändaren inom 15 dagar. Av 3 a kap. 4 § LSE framgår att vid export avslutas flyttningen när varorna lämnat EG. Det av utfartstullkontoret attesterade returexemplaret styrker att bränslet lämnat EG och att flyttningen därmed är avslutad.

Om avsändaren inte inom två månader efter utgången av den kalendermånad under vilken bränslet avsänts för export har fått det attesterade returexemplaret av ledsagardokumentet, ska avsändaren, enligt 25 § FSE, utan dröjsmål underrätta Skatteverket om förhållandet.

Enligt 3 § RSFS 1999:13 ska returexemplaret efter att det återkommit till avsändaren föras med samma löpande nummer som exemplar 1 och förvaras tillsammans med den av avsändaren upprättade fakturakopian. Om elektronisk faktura har upprättats ska returexemplaret förvaras på sådant sätt som möjliggör omedelbar identifiering och åtkomst av den elektroniska fakturan i utskrivet skick i vanlig läsbar form.

Flyttning till medlemsländer som ännu inte är EMCS-anlutna

I 6 kap. 15 § LSE har införts särskilda bestämmelser som gäller vid flyttning av bränsle enligt ett uppskovsförfarande till en mottagare eller exportplats i ett EG-land som ännu inte har anslutit sig till EMCS. Av 6 kap. 15 § LSE framgår att i dessa fall ska bränslet åtföljas av ett sådant ledsagardokument som avses i artikel 18 i direktiv 92/12/EEG, dvs. ett ledsagardokument i pappersform. Av denna paragraf framgår även att i dessa fall gäller inte 3 a kap. 3 § första stycket 1, 6 kap. 4 § och 13 § första och andra styckena LSE.

Bestämmelserna i 6 kap. 13 § tredje och fjärde styckena LSE om intyg om skattefrihet och bevis om ställd säkerhet, bestämmelserna i RSFS 1996:13 om avsändarens hantering av ledsagardokument samt bestämmelserna i 25–27 §§ FSE avseende upprättande av ledsagardokument, returexemplaret,

export, ändring av destination respektive befrielse i vissa fall från skyldigheten att fylla i vissa fält i ledsagardokumentet är tillämpliga även vid flyttningar enligt 6 kap. 15 § LSE. Se ovan för en redogörelse för dessa bestämmelser.

5.12.2.3 Den svenske mottagarens hantering

Flyttning från annat EG-land

Av 6 kap. 14 § LSE framgår att en upplagshavare eller varumottagare som tar emot bränsle från ett annat EG-land som åtföljs av ett sådant ledsagardokument som avses i 6 kap. 13 § LSE, dvs. ett administrativt ledsagardokument, senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken bränslet tagits emot ska underteckna returexemplaret (exemplar 3) av ledsagardokumentet och skicka tillbaka det till avsändaren i det andra EG-landet.

Mottagaren ska behålla exemplar 2 och 4 av ledsagardokumentet. Exemplaren ska, enligt 4 § RSFS 1999:13, förses med samma löpande nummer. Exemplar 2 ska förvaras tillsammans med den erhållna fakturan. Om elektronisk faktura har mottagits ska exemplar 2 förvaras på sådant sätt som möjliggör omedelbar identifiering och åtkomst av den elektroniska fakturan i utskrivet skick i vanlig läsbar form. Exemplar 4 ska förvaras i kronologisk ordning och efter anmodan ges in till Skatteverket.

Brist i mottagen leverans

Om mottagande upplagshavare eller varumottagare upptäcker att det i en mottagen leverans saknas bränsle, ska Skatteverket i vissa fall attestera förlusten. Enligt 6 kap. 14 § andra stycket LSE ska Skatteverket på returexemplaret av ledsagardokumentet attestera andra förluster än sådana som avses i 2 kap. 11 § första stycket 5 LSE, under förutsättning att förlusterna uppkommit under flyttning inom EG och konstaterats i Sverige. Skatteverket ska alltså attestera andra förluster än sådana som beror på att bränsle under ett uppskovsförfarande blivit fullständigt förstört eller oåterkalleligen gått förlorat och därigenom blivit oanvändbart som punktskattepliktigt bränsle på grund av bränslets beskaffenhet, oförutsedda händelser eller force majeure.

Om obeskattat bränsle flyttas från ett skatteupplag i ett annat EG-land till Sverige och andra förluster än sådana som avses i 2 kap. 11 § första stycket 5 LSE under flyttningen uppkommit i ett annat EG-land, ska Skatteverket, enligt 6 kap. 14 § tredje stycket LSE, vid bränslets, dvs. det resterande bränslets, ankomst till Sverige ange i vilken omfattning beskattning ska ske av de förlorade bränslemängderna samt hur skatten ska

beräknas. Skatteverket ska skicka en kopia av returexemplaret till behörig myndighet i det EG-land där förlusten konstaterats.

I vilka fall förluster av bränsle som flyttas under ett uppskovsförfarande ska beskattas i Sverige och vem som i dessa fall är skattskyldig framgår av 4 kap. 2 § LSE, se avsnitt 5.5.6.6. Upplagshavare eller varumottagare som önskar attest av uppkomna förluster bör omgående efter mottagandet av bränslet skicka returexemplaret till Skatteverket. Den tidsfrist inom vilken returexemplaret ska skickas tillbaka till avsändaren påverkas inte av att Skatteverket ska attestera vissa förluster. Skatteverkets attest innebär att mottagaren inte övertar betalningsansvaret för skatten på det saknade bränslet, utan detta ansvar kvarstår hos avsändaren.

Retur av bränsle

Om mottagaren vägrar att ta emot bränsleleveransen i sin helhet ska han, enligt 6 § RSFS 1999:13, returnera originalen av exemplar 2–4 av ledsagardokumentet tillsammans med bränslet.

Kopia av något av exemplar 2–4 av ledsagardokumentet ska förvaras i kronologisk ordning (6 § RSFS 1999:13).

Om mottagaren vägrar att ta emot en viss del av bränsleleveransen ska han, enligt 7 § RSFS 1999:13, i fält C i ledsagardokumentet ange vilken del av bränsleleveransen som accepteras och till avsändaren senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken bränslet har mottagits skicka tillbaka en i original undertecknad kopia av returexemplaret (exemplar 3). På originalet av returexemplaret ska Skatteverket attestera det accepterade bränslet.

Mottagaren ska även kopiera exemplar 2 och 4. Den del av leveransen som mottagaren vägrar ta emot återsänds till avsändaren tillsammans med originalen av exemplar 2–4 av ledsagardokumentet, 7 § RSFS 1999:13. Kopiorna av exemplar 2 och 4 ska hanteras på samma sätt som gäller för originalen för mottagare i allmänhet, se 4 och 11 §§ RSFS 1999:13.

Vid returen, antingen då hela leveransen returneras eller då endast delar av leveransen returneras, ska följande noteras i ledsagardokumentet (se 9–10 §§ i RSFS 1999:13).

- I fält A i ledsagardokumentet anges ”RETUR AV VAROR”.
- I fält B i ledsagardokumentet anges den ändrade leveransplatsen. Behörigheten att för avsändarens räkning ändra leveransplats ska dokumenteras.

- Om retur sker med annat transportmedel än som avses i fält 11 i ledsagardokumentet ska det anges i fält B.

5.12.3 Förenklat ledsagardokument

5.12.3.1 Allmänt

Bestämmelser om det förenklade ledsagardokumentet finns i 6 kap. 12 § LSE, 24 § FSE samt i RSV:s föreskrifter (RSFS 1999:13).

Beskattat bränsle Det förenklade ledsagardokumentet används vid flyttning av beskattat bränsle, dvs. bränsle som släppts för konsumtion i ett EG-land och för vilket skattskyldighet för punktskatt därigenom inträtt i det landet. Hur dokumentet ska vara utformat m.m. framgår av förordning EEG 3649/92 av den 17 december 1992.

Distansförsäljning Vid distansförsäljning är det fråga om redan beskattat bränsle. Enligt 6 kap. 12 § LSE krävs dock inte ledsagardokument vid distansförsäljning av beskattat bränsle som sänds från Sverige.

Arkivering Förvaring av exemplar av ledsagardokument ska enligt 11 § RSFS 1999:13 ske på betryggande sätt. Exemplaren ska bevaras under minst tio år efter utgången av det kalenderår under vilket bränslet tagits emot eller avsänts.

5.12.3.2 Den svenske avsändarens hantering

Flyttning till eller via annat EG-land Enligt 6 kap. 12 § första stycket LSE ska den som ansvarar för en flyttning av beskattat bränsle, dvs. avsändaren, upprätta ett förenklat ledsagardokument när bränslet flyttas till

1. ett annat EG-land under sådana förhållanden att skattskyldighet inträder i det andra landet, eller
2. en svensk ort via ett annat EG-land.

Bestämmelserna grundar sig på artiklarna 34.1 och 35.1 a i direktiv 2008/118/EG.

Ledsagardokumentet ska enligt 24 § första stycket FSE upprättas i tre exemplar. Avsändaren ska behålla exemplar 1 av ledsagardokumentet. Exemplar 2 och 3 av dokumentet ska åtfölja bränslet under flyttningen. Avsändaren ska, där han har sin bokföring, förvara exemplar 1 av ledsagardokumentet i kronologisk ordning och förse exemplaren med löpande nummer (12 § RSFS 1999:13).

Den som ansvarar för en flyttning som sker mellan två svenska orter via ett annat EG-land ska, enligt 24 § andra stycket FSE, anmäla bränslet till Skatteverket innan flyttningen påbörjas.

**Transport från
annat EG-land**

5.12.3.3 Den svenske mottagarens hantering

Den som tar emot bränsle från ett annat EG-land ska behålla exemplar 2 av ledsagardokumentet. Exemplet ska, enligt 12 och 4 §§ RSFS 1999:13, förses med löpande nummer och förvaras tillsammans med den erhållna fakturan. Om elektronisk faktura har mottagits ska exemplar 2 förvaras på sådant sätt som möjliggör omedelbar identifiering och åtkomst av den elektroniska fakturan i utskrivet skick i vanlig läsbar form.

Det finns inget krav på att mottagaren ska underteckna och återsända returexemplet (exemplar 3) till avsändaren.

**Transport via
annat EG-land**

Den som tar emot bränsle som flyttats mellan två svenska orter via ett annat EG-land ska senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken bränslet tagits emot lämna en bekräftelse på detta till Skatteverket (24 § tredje stycket FSE). Mottagaren ska behålla exemplar 2 av det förenklade ledsagardokumentet och i övrigt förvara det på samma sätt som angetts i 4 § RSFS 1999:13, se 12 § RSFS 1999:13.

5.13 Skattebefriade användningsområden

5.13.1 Allmänt om skattebefrielse

Bestämmelserna om vilken förbrukning som är skattebefriad finns huvudsakligen i 6 a kap. LSE. I detta kapitel har i stort sett alla förbrukningsändamål som kan medföra skattebefrielse samlats. Skattebefrielse för bränsle som förvärvats av diplomater m.fl., för bensin som förbrukats i skepp eller båtar, för omärkt och ofärgad olja som förbrukats i båt, för annat bränsle än flygfotogen som förbrukats i luftfartyg och för bränsle som förbrukats för att framställa värme som levereras till vissa verksamheter regleras dock endast genom bestämmelserna om återbetalning i 9 kap. 1, 3 och 5 §§ LSE.

I 6 a kap. 1 § LSE anges i tabellform följande.

- vilka ändamål som medför skattebefrielse,
- vilka bränslen som *inte* kan komma i fråga för skattebefrielse,
- vilka skatteslag som omfattas av skattebefrielsen,
- hur stor skattebefrielsen är per skatteslag.

Kapitlet anger förutsättningar och begränsningar för skattebefrielsen men anger däremot inte hur skattebefrielsen åstadkoms. Detta regleras i stället i de följande tre kapitlen. Den som är skatt-

skyldig får del av sin skattebefrielse genom avdrag enligt bestämmelserna i 7 kap. LSE. Den som är godkänd av Skatteverket som skattebefriad förbrukare kan enligt 8 kap. LSE köpa bränslet utan skatt eller med reducerad skatt. Den som inte är skattskyldig eller skattebefriad förbrukare får del av skattebefrielsen genom återbetalning enligt 9 kap. LSE. I 7, 8 och 9 kap. LSE regleras dock i de flesta fall inte storleken och förutsättningarna för skattebefrielsen utan dessa regleras i 6 a kap. LSE.

De särskilda reglerna om ytterligare nedsättning för energiintensiv verksamhet enligt den så kallade 0,8-procentsregeln bygger på beslut av Skatteverket i varje enskilt fall och passar inte in i systematiken i 6 a kap. LSE. Regler om detta återfinns i 1 kap. 8 § och 9 kap. 9–9 b §§ LSE.

Bränslen som nästan regelmässigt inte ger skattebefrielse är bensin och bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b LSE, dvs. eldningsolja, dieselbrännolja och fotogen m.m. som inte har försetts med märk- och färgämnen och ger minst 85 volymprocent destillat vid 350°C, fortsättningsvis benämnd högbeskattad olja. Från de skattebefriade användningsområdena undantas förhållandevis få bränsleslag. Man har därför ansett att det i 6 a kap. 1 § LSE är enklare att ange vilka bränslen som inte ger skattebefrielse än att ange vilka som ger skattebefrielse, se prop. 2000/01:118 s. 136.

Paragrafens tabell är uppbyggd så att det i nummerföljd anges vilka ändamål som medför rätt till skattebefrielse. Termen skattebefrielse används såväl när ingen skatt ska betalas som vid delvis skattebefrielse.

Nedan följer en genomgång av

- de olika förbrukningsändamålen,
- vilka bränslen som omfattas av skattebefrielse,
- vilka skatteslag skattebefrielsen gäller och
- skattebefrielsens storlek.

5.13.2 Förbrukning i vissa industriella processer m.m.

Reglerna i 6 a kap. 1 § 1 LSE om skattebefrielse för bränslen som förbrukas i vissa industriella processer m.m. är anpassade till den gemenskapsrättsliga ram som gäller enligt artikel 2.4 b första och andra strecksatserna i energiskattedirektivet (2003/96/EG). Se prop. 2006/07:13, s. 125.

Enligt 6 a kap. 1 § 1 LSE är skattebefrielsen 100 % avseende energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt för bränsle som förbrukats

- a) för annat ändamål än som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning
- b) i metallurgiska processer under förutsättning att det ingående materialet genom uppvärmning i ugnar förändras kemiskt eller dess inre fysikaliska struktur förändras eller bibehålls i skänkar eller liknande kärl
- c) i annat fall än som avses i a eller b, då bränslet i en och samma process används både som bränsle för uppvärmning och för annat ändamål än som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning

Skattebefrielsen för dessa förbrukningsändamål omfattar alla skattepliktiga bränslen.

Vid t.ex. kemiska industriella processer kan det uppstå gas och/eller värme som biprodukt. Detta påverkar inte skattebefrielsen för det för processen nödvändiga insatsbränslet. Det kan däremot leda till att den gas som uppstår kan bli skattepliktig om den förbränns.

Annat ändamål än som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning

I 6 a kap. 1 § 1 a LSE behandlas skattebefrielsen för bränslen som förbrukats för annat ändamål än som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning.

KR i Sundsvall har i dom den 5 september 2005 (mål nr 2030-04) ansett att bränsle inte ska beskattas när det används vid brandövningar, t.ex. vid forskning eller utbildning i samband med förebyggande av brand, brandförlopp samt åtgärder vid brand. KR uppger att ”enligt KR:s bedömning måste med rekvisitet ‘uppvärmning’ avses att ett bränsle används i syfte att åstadkomma en uppvärmning, t.ex. av bostäder eller i en industriell process”. Skatteverket överklagade till RR som inte meddelade prövningstillstånd.

Den tidigare skattefriheten för stadsgas slopades 1995. Enligt prop. 1994/95:54, s. 74, bör dock omvandlingen av lättbensin eller gasol i spaltgasverket kunna likställas med den sönderdelning som äger rum inom den petrokemiska industrin. Det bränsle som används för sådan krackning anses använt som råvara och motsvarande synsätt bör även tillämpas vad gäller bränsleförbrukning i spaltgasverket vid stadsgasframställning.

Metallurgisk process

I 6 a kap. 1 § 1 b LSE behandlas skattebefrielsen för bränslen som förbrukas i metallurgiska processer. Skattebefrielsen omfattar alla skattepliktiga bränslen. Av prop. 2006/07:13, s. 84–86, framgår att den metallurgiska processen förutom processen mellan sintertillverkning och göt, ämnen eller gjutgods även omfattar den fortsatta bearbetningen av göt, ämnen och gjutgods i värmnings- och värmebehandlingsugnar. Detta innebär att även valsverkens bränsleanvändning är skattebefriad. Även formning och behandling ryms numera inom begreppet metallurgisk process. En förutsättning för skattebefrielsen är dock att det ingående materialet genom uppvärmning i ugnar förändras kemiskt eller dess inre fysikaliska struktur förändras. Bränsle som enbart används för torkning ska alltså även fortsättningsvis beskattas.

Skattebefrielsen enligt 6 a kap. 1 § 1 b LSE omfattar bränsle som förbrukats i metallurgiska processer. Detta gäller oavsett om det som en biprodukt uppstår gas och värme som kan användas på annat sätt än i den metallurgiska processen.

Dubbel användning

Av 6 a kap. 1 § 1 c LSE framgår att skattebefrielse medges även i andra fall än som anges i 6 a kap. 1 § 1 a eller 1 b LSE, då bränslet i en och samma process används både som bränsle för uppvärmning och för annat ändamål än som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning.

Före 2008 tillämpades en huvudsaklighetsbedömning för att undvika gränsdragningsproblem i de fall ett bränsle i en process användes såväl för annat ändamål än för motordrift eller uppvärmning som för uppvärmning. I dessa fall skattebefriades allt bränsle i en process där bränslet i allt väsentligt använts för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning. Detta innebar att om 70–75 % av den totala bränsletillförseln i en process förbrukats för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning, medgavs skattebefrielse även för resterande 25–30 %.

Efter ändringen av bestämmelserna i 6 a kap. 1 § LSE görs inte längre någon begränsning till att det huvudsakliga användningsområdet ska vara annat än som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning. Ändringen saknar dock praktisk betydelse då bränsleförbrukningen i de processer som omfattas av skattebefrielsen med god marginal överstiger de krav som ställdes enligt huvudsaklighetsprincipen. Se prop. 2006/07:13, s. 83.

I prop. 2006/07:13 redogörs på s. 83 för vissa exempel på när användning av energiprodukter enligt energiskattedirektivet (2003/96/EG) ska anses som dubbel användning, t.ex. kemisk

reduktion, elektrolys och metallurgiska processer. Observera dock att skattebefrielse med stöd av 6 a kap. 1 § 1 c LSE endast medges för förbrukning som inte omfattas av skattebefrielse enligt 6 a kap. 1 § 1 a eller 1 b LSE, vilket bl.a. innebär att för förbrukning i metallurgiska processer medges skattebefrielse med stöd av punkten 1 b och inte punkten 1 c.

5.13.3 Förbrukning i tåg eller annat spårbundet färdmedel

Av 6 a kap. 1 § 2 LSE framgår att alla bränslen utom bensin och högbeskattad olja omfattas av skattebefrielse till 100 % avseende energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt vid förbrukning i tåg eller annat spårbundet färdmedel.

Beteckningen spårbundet färdmedel bör täcka samtliga fordon som är inrättade för färd på skenor, enligt prop. 1994/95:54, s. 124. Skattebefrielsen berör främst järnvägs- och lokaltrafikföretag, men även t.ex. industrier med interna spår samt hamnar med spårbundna kranar omfattas.

5.13.4 Förbrukning i skepp och vissa båtar för annat än privat ändamål

Med skepp avses fartyg med en längd om minst tolv meter och en bredd om minst fyra meter. Övriga fartyg är båtar, se även avsnitt 5.3.1.

Av 6 a kap. 1 § 3 LSE framgår att hel befrielse från energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt kan medges för alla bränslen utom bensin och högbeskattad olja som förbrukas i skepp, när skeppet inte används för privat ändamål.

Av 6 a kap. 1 § 4 LSE framgår att hel befrielse från energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt kan medges för alla bränslen utom bensin och högbeskattad olja som förbrukas i vissa båtar, när båten inte används för privat ändamål. De båtar som avses här är endast de som omfattas av fartygstillstånd enligt fiskelagen och de som har ett särskilt medgivande om användning av bränsle försett med märkämne (dispens) enligt 2 kap. 9 § tredje stycket LSE, se avsnitt 5.4.7. För övriga båtar gäller ett förbud mot användning av oljeprodukter som försetts med märkämne.

För förbrukning i skepp och båtar enligt ovan har brukaren normalt möjlighet att inköpa bränslet utan skatt. En båtägare som varken omfattas av fartygstillstånd enligt fiskelagen eller

har dispens kan i stället under vissa förutsättningar ansöka om återbetalning kvartalsvis av skatten, se avsnitt 5.16.4.

Skattebefrielse medges endast för förbrukning som sker när fartyget inte används för privat ändamål.

I RSV 2002:18 lämnas följande allmänna råd:

”Som användning av skepp och båtar för *privat ändamål* bör avses bl.a. användning:

- för privat bruk under semestertid eller annan fritid,
- för fritidsfiske,
- för resor med eget skepp eller egen båt mellan bostad och arbetsplats eller för annat privat bruk, och
- i skepp eller båt som yrkesmässigt hyrs ut utan skeppare till något av ovan nämnda ändamål.
- Med användning av skepp och båtar för *annat än privat ändamål* bör avses bl.a. användning:
 - i yrkesmässig sjöfart,
 - i yrkesmässigt fiske,
 - i taxibåtstrafik eller för annan person- eller gods-
befordran som utförs mot ersättning,
 - för transporter i yrkesmässig verksamhet (t.ex. hantverkare som använder fartyg för transport i sin verksamhet), och
 - för yrkesmässigt anordnande av fisketur.

Mudderverk, dock inte skepp som bedriver muddringsverksamhet och är registrerade i skeppsregistret, bör inte anses hänförliga till sådana skepp eller båtar som medför rätt till skattebefrielse eller återbetalning av skatt enligt LSE.”

Notera att de allmänna råden är under omarbetning. Nya allmänna råd om beskattning av bränslen enligt LSE beräknas utkomma under 2010.

Möjligheterna att kontrollera skattebefrielsens riktighet underlättas av att samtliga skepp som används yrkesmässigt ska vara registrerade i fartygsregistrets skeppsdel. Båtar som används yrkesmässigt till befordran av gods eller passagerare, till bogsering eller bärgning, till fiske eller annan fångst eller till

uthyrning till allmänheten, ska införas i fartygsregistrets båtdel om båtens skrov har en största längd av minst fem meter. Skepp och båtar tilldelas därvid ett särskilt registreringsnummer (s.k. igenkänningssignal). Registret förs av Sjöfartsverket.

Fritidsbåtar behöver inte vara registrerade.

5.13.5 Förbrukning i luftfartyg

Enligt 6 a kap. 1 § 5 a LSE medges befrielse från hela energiskatten, koldioxidskatten och svavelskatten på flygfotogen som förbrukas i luftfartyg när luftfartyget inte används för privat ändamål.

Enligt 6 a kap. 1 § 5 b LSE medges skattebefrielse för flygbensin och flygfotogen som förbrukas i luftfartygsmotorer i provbädd eller i liknande anordning.

Den som förbrukar flygfotogen i ett luftfartyg när detta används för annat än privat ändamål kan köpa in bränslet skattefritt om det tankas direkt in i luftfartyget, (se avsnitt 5.14.7.2), eller om förbrukaren är godkänd som skattebefriad förbrukare, (se avsnitt 5.15.2). Övriga bränslen kan enbart köpas in i beskattat skick. Se dock avsnitt 5.16.4. avseende möjligheten att ansöka om återbetalning enligt 9 kap. 3 § 4 LSE för andra bränslen än flygfotogen, dock inte annan bensin än flygbensin, vid förbrukning i luftfartyg när detta inte använts för privat ändamål.

Av bestämmelserna framgår att skattebefrielse för förbrukning i luftfartyg endast gäller när luftfartyget används för annat än privat ändamål. I prop. 2007/08:122 ges på s. 15–16 exempel på vilka ändamål som anses privata och vilka som inte anses privata:

”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 förhyring 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 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. 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 tillhållande 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.”

Av Skatteverkets skrivelse från den 19 december 2008, dnr 131 782934-08/111, framgår att Skatteverket anser att följande gäller vid tillämpningen av 6 a kap. 1 § 5 a respektive 9 kap. 3 § 4 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.”

5.13.6 Förbrukning vid framställning av energiprodukter eller andra produkter för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren

Enligt 6 a kap. 1 § 6 LSE är alla bränslen helt skattebefriade avseende energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt när de förbrukas vid framställning av energiprodukter och andra produkter för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren

För förbrukning vid framställning av de energiprodukter som inte är direkt skattepliktiga enligt 2 kap. 1 § LSE, gäller således skattebefrielse för insatsbränslet även om de tillverkade produkterna inte ska förbrukas för motordrift eller uppvärmning.

Skattebefrielsen gäller även för bränsle som förbrukats för framställning av andra produkter än energiprodukter för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren. Som exempel på sådana andra produkter som är skattepliktiga kan nämnas vissa alternativa drivmedel som ska beskattas enligt 2 kap. 4 § LSE när de förbrukas som motorbränsle.

Av prop. 2006/07:13, s. 56, framgår att det förhållandet att det vidare begreppet energiprodukter införs i LSE inte ska medföra någon väsentlig förändring av den skattebefrielse som hittills har gällt i Sverige vid tillverkning av bränslen. De ändrade reglerna torde endast vara av praktiskt betydelse för framställning av vissa produkter från de vegetabiliska och animaliska oljorna och fetterna samt bituminösa blandningar baserade på naturlig bitumen eller naturasfalt (blandningarna ingår i KN-nr 2715) som sker på några platser i Sverige.

5.13.7 Förbrukning för framställning av skattepliktig elkraft

Enligt 6 a kap. 1 § 7 LSE är alla bränslen, utom högbeskattad olja, som förbrukas för produktion av skattepliktig elkraft helt skattebefriade vad gäller energiskatt och koldioxidskatt. I bestämmelsen regleras skattebefrielsen för all framställning av skattepliktig elkraft oavsett om det är fråga om elproduktion vid samtidigt nyttiggörande av den värme som uppkommer eller att värme inte nyttiggörs.

Hur den gemensamma bränsleåtgången ska fördelas när elproduktionen sker samtidigt med nyttiggörande av värme framgår av 6 a kap. 3 b § LSE. Av 6 a kap. 1 § 17 a samt 2–3 c §§ LSE framgår vilka beskattningsregler som gäller för skattepliktiga

bränslen som förbrukats för värmeproduktion vid samtidig el- och värmeproduktion. Se avsnitt 5.13.15 och 5.13.17.

Enligt författningskommentaren till 6 a kap. 3 b § LSE (prop. 2007/08:121, s. 19–20) avses med kondenskraftproduktion en teknikberoende definition som omfattar elproduktion utan samtidigt nyttiggörande av värmen, dvs. att värmen avsiktligt kyls bort vid elproduktionen. Vidare framgår att den snävare, teknikinriktade definitionen som syftar på en ångprocess med ånga som kondenserar, inte är avsedd i detta sammanhang. Eftersom värmen inte nyttiggörs vid kondenskraftproduktion uppfyller den inte definitionen på kraftvärmeproduktion.

Vid produktion av elkraft medges skattebefrielse endast för energi- och koldioxidskatten på det bränsle som används för framställning av skattepliktig elkraft. Den del av elproduktionen som används inom elproduktionsrörelsen, t.ex. för drift av vattenpumpar och fläktar, är inte skattepliktig. Eftersom den inte är skattepliktig medges inte heller skattebefrielse för den andel av bränslet som används för att framställa denna elkraft.

Om den skattskyldige inte visar att den faktiska förbrukningen är annorlunda bör den del av elproduktionen som inte är skattepliktig schablonmässigt anses uppgå till 5 % avseende kondenskraftproduktion och till 1,5 % avseende produktion av mottryckskraft enligt RSV:s allmänna råd om beskattning av bränslen, RSV 2002:18. Av RSV:s rekommendationer m.m. om energiskatt på elektrisk kraft, RSV Sp 1999:1, framgår att med kondenskraft avses en teknik för elproduktion som skiljer sig från mottryckstekniken på så sätt att värmeinnehållet i ångan efter ångturbinen kyls bort utan att tas tillvara. Med mottrycksteknik avses en teknik som innebär att upphettad vattenånga driver en ångturbin som i sin tur driver en elgenerator. Den återstående värmen i ångan efter ångturbinen används t.ex. som processånga i en industriell process eller värmer vatten som cirkulerar i ett fjärrvärmesystem.

Av Skatteverkets skrivelse från den 10 januari 2006, dnr 131 637468-05/111, framgår att Skatteverket anser att följande ska gälla i de fall då schablonberäkning enligt ovan inte tillämpas vid kraftvärmeproduktion:

”Elförbrukning som sker i en enhet eller för en aktivitet som är hänförlig till framställning av enbart elektrisk kraft eller enbart värme ska hänföras till den framställning som är aktuell för respektive enhet eller aktivitet. Elförbrukning som inte sker i sådana enheter

eller för sådana aktiviteter som är hänförliga till framställning av enbart elektrisk kraft eller enbart värme får fördelas på el- respektive värmeframställning enligt valfri fördelningsmetod.”

KR i Sundsvall har i flera domar avgjort vilken elkraft som förbrukats som hjälpkraft för elproduktion i en elproduktionsanläggning. Frågeställningarna gällde om detta hjälpkraftbehov skulle anses ha tillgodosetts av den elkraft som producerats på den aktuella anläggningen eller av extern elkraft (från extern leverantör eller från annan egen elproduktionsanläggning).

KR har den 13 februari 2003, mål nr 1236–1237-2001, funnit att hjälpkraftbehovet för elproduktionen i de aktuella kraftvärmeverken inte kan anses ha tillgodosetts med extern elkraft. Den skattskyldige har hävdats att en skattemässig bedömning ska göras utifrån ett avräkningsförfarande utan hänsyn till elektronernas faktiska ursprung eller hos vem och var de förbrukas i fysikaliskt hänseende. KR har i domskälen uttalat följande.

”Vad gäller de i förevarande mål aktuella kraftvärmeverken, i Högdalen och Hässelby, har företrädare för bolaget uppgett att det under pågående kraftproduktion inte är möjligt att tillföra elektrisk kraft utifrån och att vad som levereras ut på nätet är överskottet av den producerade kraften. Med hänsyn härtill och med beaktande av att vad i övrigt upplysts om hur produktion och leverans av den elektriska kraften faktiskt sker inte ger anledning till annan bedömning, finner kammarrätten att bolaget inte gjort sannolikt att bränslet i fråga förbrukats för produktion av skattepliktig elektrisk kraft. Bolaget är därför inte berättigat till ifrågavarande avdrag för skatt på bränsle.”

Domen överklagades av den skattskyldige, men Regeringsrätten meddelade inte prövningstillstånd.

KR i Sundsvall har i dom den 11 december 2003, mål nr 932-01, funnit att det inte fanns skäl att frångå den skattskyldiges uppgift att hjälpkraftbehovet för elproduktionen i den aktuella anläggningen tillgodosetts med extern elkraft. KR har i domskälen uttalat följande.

”Av handlingarna framgår att den i kraftvärmeverk producerade elkraften leds ut på bolagets kraftnät där

den sammanblandas med el producerad i bolagets vattenkraftverk och med inköpt el. Från detta nät distribueras elkraft till bolagets förbrukningsställen samt till bolagets kraftabbonenter. I målet är ostridigt att det inte är tekniskt möjligt att avgöra var elkraften är producerad efter att den har nått bolagets nät samt att bolaget har producerat tillräcklig mängd elkraft i vattenkraftverk för att täcka behovet av hjälpkraft i kraftvärmeverken.

Kammarrätten finner mot bakgrund vad som är upplyst angående de faktiska förhållandena att det, i avsaknad av lagreglering, inte finns skäl att frångå vad bolaget uppgivit om att den elkraft som förbrukas i kraftvärmeverken kan härröra från elkraft producerad i bolagets egna vattenkraftverk. Bolaget är därför, som länsrätten funnit, berättigat till avdrag för bränsleskatt i enlighet med sitt förstahandsyrkande.”

KR i Sundsvall har i domar den 30 december 2002, mål nr 269–270-2001 och 297–298-2001, funnit att egenförbrukning av elkraft tillgodosetts med egenproducerad elkraft. Den i den skattskyldiges mottrycksanläggning producerade elkraften levererades till ett internt industrinät, från vilket den skattskyldige även tillgodogjort sig sitt eget behov av elkraft. I det aktuella fallet hade den skattskyldige gjort gällande att all producerad elkraft sålts till ett ägarbolag och att det egna behovet av elkraft därefter inköpts från ägarbolag.

5.13.8 Förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet

I 6 a kap. 1 § 9 LSE regleras skattebefrielse för förbrukning av bränsle för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Skattebefrielsen omfattar alla bränslen utom bensin, råttolja och högbeskattad olja. Skattebefrielsen gäller inte svavelskatten. Skattebefrielsen avseende råttolja regleras i 6 a kap. 2 § LSE. Se avsnitt 5.13.16.

I 6 a kap. 1 § 9 a LSE regleras skattebefrielsen för förbrukning i en anläggning för vilken utsläppsrätter ska överlämnas enligt 6 kap. 1 § lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter. För en sådan anläggning medges skattebefrielse för hela energiskatten och 85 % av koldioxidskatten, för förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. I punkten 9 b i

samma paragraf regleras skattebefrielsen för förbrukning i en anläggning som inte omfattas av utsläppshandelssystemet. Av denna bestämmelse framgår att skattebefrielse medges för hela energiskatten och för 79 % av koldioxidskatten på bränsle som förbrukats i sådana anläggningar för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.

Bestämmelserna aktualiseras endast i de fall skattebefrielse inte följer av någon tidigare punkt i 6 a kap. 1 § LSE.

Endast egenförbrukning

Skattebefrielsen gäller bränsle som förbrukats för uppvärmning eller för drift av stationära motorer och omfattar endast bränsle som förbrukats för eget behov.

SNI 2007

Hur begreppet tillverkningsprocessen i industriell verksamhet definieras har betydelse för om skattebefrielse kan medges för bränslen som förbrukas i en viss verksamhet. Se även framställningen i avsnitt 5.18.2 avseende energiskatt på elkraft. I den officiella statistiken används en näringsgrensindelning benämnd svensk näringsgrensindelning (SNI). Fr.o.m. 2008 gäller en ny version av näringsgrensindelningen, SNI 2007. Den ersätter SNI 2002 och är liksom föregående version fastställd av Statistiska Centralbyrån. Den bygger på EU:s uppdaterade näringsgrensindelning NACE. SNI är primärt en aktivitetsindelning. Produktionsenheter, som företag och arbetsställen, klassificeras efter den aktivitet som bedrivs. Ett företag eller arbetsställe kan ha flera aktiviteter (SNI-koder).

En branschkod enligt SNI består av fem siffror, av vilka de fyra första måste överensstämma med NACE. Den femte siffran i SNI används för att kunna göra egna nationella indelningar.

SNI 2007 delas in i 21 avdelningar (A–U), varav avdelning B ”Utvinning av mineral” och avdelning C ”Tillverkning” räknas som industriella i detta sammanhang. Inom varje avdelning finns det underavdelningar som delas upp i huvudgrupper. Huvudgrupperna och underliggande nivåer är sifferkodade. Avdelning B och C omfattar SNI-koder i intervallet 05–33.

Innehållsbeskrivningar samt kodnycklar finns publicerade i Statistiska Centralbyråns (SCB:s) ”Meddelanden i samordningsfrågor”, MIS. Till hjälp för att kunna finna SNI-kodningen för en viss aktivitet har SCB framställt listor som är alfabetiskt sorterade eller sorterade efter SNI-kod. Det finns även översättningslistor mellan SNI 2002 och SNI 2007.

Publikationer kan beställas från SCB. En del av materialet finns även på SCB:s webbsida www.scb.se.

SNI-indelningen är vägledande

Vid den skattemässiga bedömningen används den statistiska indelningen som en allmän vägledning till vad som avses med industriell verksamhet. Att SNI-standarden endast är vägledande innebär således att den inte ska vara bindande vid ett avgörande om den bedrivna verksamheten kan anses vara industriell, jämför SkU 1976/77:68, s. 13. Utskottet anförde bl.a. att den svenska industristatistiken utesluter en del verksamhetsgrenar som i den internationella statistiken och enligt gängse språkbruk kan göra anspråk på att betraktas som industrier. I sådana och jämförliga fall bör enligt utskottets mening begreppet industriell verksamhet tolkas generöst. Riktningen för den generösa tolkningen bör främst vara att därigenom undvika konkurrenssnedvridningar.

Ett avsteg från SNI görs i ett förhandsbesked. Beskedet gällde en spannmåls- och utsädehantering som bedrevs av en lantmannaförening och som bl.a. bestod av torkning, rensning och sortering. Verksamheten bedrevs i en stor anläggning med avancerad teknik. Enligt förhandsbeskedet skulle denna verksamhet anses som industriell. I ett annat förhandsbesked var det fråga om en stor silo- och torkanläggning som var belägen på ett fideikommiss egen mark. Verksamheten i denna anläggning ansågs inte som industriell. Motiveringen var bl.a. att varken den omständigheten att spannmål mottas från andra jordbruk eller att den mängd spannmål som hanteras i anläggningen är betydande kan medföra att hanteringen förlorar sin jordbrukskaraktär. Förhandsbeskedet överklagades till RR, som inte ändrade beskedet, RÅ 1989 not. 412

Tillverkningsprocess

I RSV 2002:18 ges följande allmänna råd om tillverkningsprocessen:

”Bedömningen av tillverkningsprocessens omfattning, dvs. när den skall anses påbörjad respektive avslutad, bör utgå från de företagsekonomiska huvudfunktionerna tillverkning, försäljning, administration samt forskning och utveckling (FoU).

Man bör inte göra en geografisk koppling till arbetsställe när det gäller en tillverkningsprocess utan funktionen som sådan bör vara avgörande. T.ex. bör varmhållning av råvaror, som sker i ett lager som är avskilt från det område där produktionen äger rum, anses vara en del av tillverkningsprocessen.

Energiförbrukning som sker i och kring byggnad och mark som är knuten till pågående förädling – antingen sammansättningsproduktion, detaljtillverkning eller sönderdelande produktion – bör anses förbrukad i tillverkningsprocessen. Således får bränsleförbrukning i lokaler där verksamhet bedrivs som har samband med tillverkningen, t.ex. kontorslokaler avsedda för inköp till, planering och styrning av produktionen (driftskontor), driftslaboratorier och andra lagerutrymmen än färdigvarulager, anses vara hänförlig till sådan verksamhet som hör till tillverkningen.

Till försäljningsverksamhet bör hänföras lagerhållning av produkter som är färdiga för försäljning. Energi som förbrukats i och kring byggnad och mark där sådan lagerhållning bedrivs, t.ex. för varmhållning eller kylning av färdigproducerade varor, eller i övrigt för försäljningsverksamheten, bör således inte anses ha förbrukats i tillverkningsprocessen.

Verksamheten i och kring huvud- och försäljningskontor bör inte betraktas som sådan verksamhet som har samband med tillverkningsprocessen. När det gäller laboratorier bör innebörden av begreppen FoU enligt bokföringsnämndens rekommendation BFN R 1, Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader vara vägledande. Verksamhet som är knuten till grundforskning bör inte anses hänförlig till tillverkningsprocessen, medan däremot tillämpad forskning och utvecklingsarbete bör räknas dit.”

Notera dock att de allmänna råden är under omarbetning. Nya allmänna råd om beskattning av bränslen enligt LSE beräknas utkomma under 2010.

Av Skatteverkets skrivelse från den 29 maj 2008, dnr 131 335369-08/111, framgår att det är Skatteverkets uppfattning att det avgörande för om en verksamhet ska anses industriell, i den mening som avses i 6 a kap. 1 § 9 och 11 kap. 3 § 1 LSE, är om den huvudsakliga verksamheten i företaget är att anse som industriell.

Av skrivelsen framgår vidare att Skatteverket anser att det inte är nödvändigt att alltid göra bedömningen av vad som utgör huvudsaklig verksamhet utifrån hela den juridiska personen. I detta avseende anser Skatteverket att med företag avses även en del av den verksamhet som bedrivs av en fysisk eller juridisk person om den verksamhet som bedrivs i denna del

bedrivs självständigt i förhållande till övrig verksamhet. En verksamhetsdel kan enligt Skatteverket inte anses självständig om den framstår som en naturlig del av annan verksamhet som bedrivs av den fysiska eller juridiska personen.

Vid bedömning av om en verksamhetsdel är självständig eller inte ska, enligt Skatteverket, en samlad bedömning göras av omständigheterna i det enskilda fallet. I skrivelsen ges följande exempel på omständigheter som kan tillmätas betydelse vid den samlade bedömningen:

- Verksamhetens art
- Verksamhetens omfattning
- Organisatorisk placering
- Fysisk placering
- Egen budget
- Egen ledning
- Egen personal

Av skrivelsen framgår också att Skatteverket anser att el- eller bränsleförbrukning kan anses ha skett i en industriell verksamhet även när den huvudsakliga verksamheten i företaget inte är att anse som industriell om förbrukningen skett i en verksamhet som utgör en integrerad del av ett annat företags industriella verksamhet.

För en industrianläggning för vilken utsläppsrätter ska överlämnas är skattebefrielsen avseende koldioxidskatten 85 %. Skattelättnaden är lagtekniskt knuten till den skyldighet som, enligt 6 kap. 1 § lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter, finns för verksamhetsutövaren på en sådan anläggning att till kontoförande myndighet (Statens energimyndighet) överlämna utsläppsrätter som motsvarar de sammanlagda utsläppen av koldioxid från anläggningen under närmast föregående kalenderår. Något krav på att utsläppsrätter faktiskt har överlämnats gäller dock inte för att skattelättnaden ska ges. Skattelättnaden aktualiseras i takt med att förbrukningen av bränslena äger rum i anläggningen. Den omständigheten att överlämnandet av utsläppsrätter sker under det kalenderår som följer närmast efter det år då utsläppen av koldioxid (och således förbrukningen av bränslena) ägt rum saknar därför betydelse för den tidsperiod för vilken skattelättnaderna medges.

5.13.9 Förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid yrkesmässig växthusodling

Enligt 6 a kap. 1 § 10 LSE är alla bränslen utom bensin, råttalolja (se avsnitt 5.13.16) och högbeskattad olja, som förbrukas för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid yrkesmässig växthusodling helt skattebefriade avseende energiskatt och skattebefriade till 79 % avseende koldioxidskatt. Skattebefrielsen gäller inte svavelskatten. Bestämmelsen aktualiseras endast i de fall skattebefrielsen inte utnyttjats till följd av något annat förbrukningsändamål.

Även kontorslokaler och andra utrymmen omfattas av skattebefrielsen. Skattebefrielsen avser endast bränsle som förbrukats för eget behov.

5.13.10 Förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet

Enligt 6 a kap. 1 § 11 LSE omfattar skattebefrielsen hela energiskatten och 79 % av koldioxidskatten på alla skattepliktiga bränslen utom bensin, råttalolja eller högbeskattad olja som förbrukas för annat ändamål än drift av motordrivna fordon i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet. Skattebefrielsen omfattar inte svavelskatten. Bestämmelsen aktualiseras endast i de fall skattebefrielsen inte utnyttjats till följd av något annat förbrukningsändamål.

Skattebefrielsen gäller bränsle som förbrukats för uppvärmning eller för drift av stationära motorer. Den avser endast bränsle som förbrukats för eget behov.

Av prop. 1999/2000:105, s. 90, framgår bland annat att standarden för svensk näringsgrensindelning (SNI 92), kan användas som en allmän vägledning vid bedömningen av vad som ska inrymmas i begreppet jordbruksnäring. Huvudgruppen 01 utgörs av jordbruk, jakt och service i anslutning härtill. Observera att service till jordbruk inte utgör skattebefriad verksamhet.

Även huvudgruppen 02, skogsbruk och service till skogsbruk är indelad i flera undergrupper.

I prop. 1999/2000:105, s. 91, görs följande uttalande:

”I första hand bör en utgångspunkt vara att de jordbruksverksamheter som ryms under gruppen 01 i SNI92 i energiskattesammanhang bör hänföras till jordbruks-

sektorn. Skattelättnaderna bör således inte tillämpas för sådana företag, som visserligen statistiskt är klassade under gruppen 01, men vars huvudsakliga verksamhet uppenbarligen inte faller inom vad som enligt normalt språkbruk bör avses med jordbruk. Det rör sig om verksamheter där det bedrivs service till jordbruk samt jakt och viltvård och service i anslutning härtill. I övrigt bör utgångspunkten för beskattningsmyndighetens hantering vara att resterande undergrupper till gruppen 01 (se redogörelsen ovan) ryms inom begreppet jordbruksverksamhet i lagtexten.”

Skatteverket har i skrivelse den 31 januari 2008, dnr 131 60380-08/111, gjort följande bedömning avseende omfattningen av begreppet jordbruksverksamhet:

”Skatteverket anser att i de fall huvudsaklig verksamhet är hänförlig till annan SNI-kod inom grupp 01 än sådan som avser service till jordbruk eller jakt och viltvård och service i anslutning härtill, är verksamheten sådan jordbruksverksamhet som avses i 6 a kap. 1 § 11 och 14, 9 kap. 5 § samt 11 kap. 12 § lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE.”

Exempel på service inom jordbruksnäringen kan vara företag som kyllagar, sorterar, packar och säljer frukt och grönt.

Under begreppet vattenbruk i SCB:s statistik ryms matfiskodling, sättfiskodling, kräftodling, blötdjursodling (t.ex. musslor) och vattenväxtodling. I den mån bränsle förbrukas för dessa verksamheter omfattas bränslet av skattebefrielse.

Se avsnitt 5.13.13 avseende skattebefrielse för högbeskattad omärkt olja som förbrukas i jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar.

5.13.11 Förbrukning i sodapannor eller i lutpannor

Enligt 6 a kap. 1 § 12 LSE är bränslen som förbrukas i sodapannor eller i lutpannor skattebefriade. Befrielsen omfattar svavelskatten på samtliga skattepliktiga bränslen.

Med sodapannor avses de särskilda pannor inom skogsindustrin i vilka främst restprodukter från sulfatmassaproduktionen förbränns för kemikalieåtervinning och energiändamål. Motsvarande typ av pannor finns inom sulfatmassaindustrin och brukar benämnas lutpannor.

5.13.12 Förbrukning vid tillverkningsprocessen i gruvindustriell verksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar

Av 6 a kap. 1 § 13 LSE framgår att högbeskattad olja som förbrukas vid tillverkningsprocessen i gruvindustriell verksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar är befriad från hela energiskatten och från 79 % av koldioxidskatten. Ingen befrielse gäller för svavelskatten.

Bestämmelsen infördes på initiativ av skatteutskottet, 1994/95:SkU28. Utskottet hade erfarit att det i vissa gruvor förekom att malmen uppförades med motordrivna fordon som var specialbyggda för ändamålet. Enligt utskottets mening borde dessa specialfordon också fortsättningsvis omfattas av rätt till skatteavdrag. Såsom bestämmelsen har utformats medges skattebefrielse även för andra fordon än dessa specialfordon under förutsättning att fordonet inte är att anse som personbil, lastbil eller buss.

KR i Sundsvall har i dom den 12 mars 2009, mål nr 2547-08, ansett att ett gruvbolags ombyggda lastbilar fortfarande ska betraktas som lastbilar varför någon nedsättning av skatten inte är aktuell. Bolaget överklagade till RR som inte medgav prövningstillstånd.

I Skatteverkets skrivelse från den 9 april 2008, dnr 131 213965-08/111, redogör Skatteverket för sin uppfattning att med gruvindustriell verksamhet får anses industriell verksamhet som inbegriper brytning ovan eller under jord av fast berg för att utvinna mineral. Med brytning avses här sprängning, borrar eller lösgörande på annat sätt som primärt syftar till att nyttiggöra uttaget material.

Av skrivelse från den 2 december 2008, dnr 131 730018-08/111, framgår att Skatteverket anser att fordonsdriften måste ske i nära anslutning till lösbrytning av fast berg för att omfattas av bestämmelsen om skattebefrielse. Med nära anslutning avses att fordonsdriften måste ske inom ett område för brytning av fast berg. Vidare avses att fordonsdriften måste vara hänförlig till hantering av brutet material som inte är färdigt att användas i annan tillverkningsprocess.

5.13.13 Förbrukning i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar

Av 6 a kap. 1 § 14 LSE framgår att skattebefrielsen för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet är 79 % av koldioxidskatten. För energiskatten finns ingen skattebefrielse. Det är endast högbeskattad, omärkt olja som omfattas av skattebefrielsen.

Skatteverket bedömer att även annan än den som bedriver jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet kan få del av skattebefrielsen om arbetsfordonet används för sådan verksamhet. Skatteverket anser att den som har köpt in bränsle är berättigad till återbetalning om han antingen själv förbrukat bränslet eller tillhandahållit det tillsammans med den arbetsmaskin i vilken förbrukning skett för det skattebefriade ändamålet. Se Skatteverkets skrivelse från den 7 februari 2005, dnr 130 70899-05/111. Skattebefrielsen omfattar inte högbeskattad olja som förbrukas i bilar, lastbilar eller bussar även om dessa används i verksamheten.

Den som bedriver yrkesmässig växthusodling har också rätt till skattebefrielse för förbrukning i sina arbetsfordon.

Skattebefrielsen omfattar inte annan användning utanför t.ex. jordbruksverksamheten. Om exempelvis en jordbrukstraktor används utanför jordbruket, t.ex. för snöröjning, schaktningsarbete eller transporter omfattas inte förbrukningen av skattnedsättningen.

Skatteverket bedömer att skattebefrielsen även omfattar förbrukning av högbeskattad olja i påmonterade aggregat på arbetsmaskinen när fordonet med aggregatet används i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet. Detta framgår av Skatteverkets skrivelse från den 4 april 2005, dnr 130 173279-05/111.

5.13.14 Förbrukning i processer för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller

Enligt 6 a kap. 1 § 16 LSE är förbrukning i processer för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller skattebefriad under förutsättning att det ingående materialet genom uppvärmning i ugnar förändras kemiskt eller dess inre fysikaliska struktur förändras.

Samtliga skattepliktiga bränslen omfattas av skattebefrielsen som omfattar energi-, koldioxid- och svavelskatt.

Enligt prop. 2006/07:13, s. 88, omfattas cirka 2 000 företag av skattebefrielsen varav ett 20-tal företag svarar för en stor del av branschens totala energiförbrukning. Bland delbranscherna som omfattas kan nämnas tillverkning av cement, kalk, glas, mineralull, tegel, expanderad lera, betongvaror och keramik. Bränslen används i stor utsträckning i energikrävande högtemperaturprocesser. Den största delen av energiinsatsen går till bränning i roterugnar respektive schaktugnar.

Mesaombränning

Av prop. 2006/07:13 s. 89 framgår att avgörande för om skattefrihet ska ges eller inte bör vara att bränslet används inom ramen för en process där framställning sker av de angivna produkterna. Även kalkframställning i skogsindustrins mesaugnar och inom stål- och sockerindustrierna bör alltså omfattas av skattebefrielsen.

Skattebefrielsen gäller under förutsättning att det ingående materialet genom uppvärmning i ugnar förändras kemiskt eller dess inre fysikaliska struktur förändras. Bränsle som enbart används för torkning bör alltså även i fortsättningen beskattas. Detta kan t.ex. vara fallet vid separat torkning av den kalk- och mangelstensblandning som utgör huvudråmaterialet för cementframställning respektive torkning av kol innan detta används som bränsle i ugnarna. Motsvarande gäller för framställning av kalk. Förutsättningarna för effektivisering av bränsleanvändning för torkbehov anses vara bättre än i ugnprocesserna i vilka kemiska och fysikaliska förändringar sker. Vidare uppnås härigenom en enhetlig skattemässig behandling av torkning, som ofta förekommer inom många skilda industriella områden.

5.13.15 Förbrukning för framställning av värme i anläggning för vilken utsläppsrätter ska överlämnas

Enligt 6 a kap. 1 § 17 a och b LSE medges skattebefrielse för vissa bränslen som förbrukas för framställning av värme i en anläggning för vilken utsläppsrätter ska överlämnas enligt 6 kap. 1 § lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter. Förbrukning i kraftvärmeproduktion regleras i 17 a och förbrukning i annan värmeproduktion i 17 b. Skattebefrielse medges för alla bränslen utom råttolja och högbeskattad olja. Skattebefrielsen är 100 % av energiskatten och 85 % av koldioxidskatten för förbrukning i kraftvärmeproduktion. I annan värmeproduktion är skattebefrielsen 6 % av koldioxidskatten.

Observera att skattebefrielse även medges för råttallolja enligt bestämmelserna i 6 a kap. 2 § LSE. Se avsnitt 5.13.16.

Se avsnitt 5.2.15.2.1 avseende definition av kraftvärme-
produktion.

Av författningskommentaren till 6 a kap. 1 § 17 b LSE, prop. 2007/08:121, s. 18, framgår att punkten 17 b omfattar all värme-
produktion som inte omfattas av punkten 17 a (kraftvärme-
produktion) eller punkten 9 (tillverkningsprocessen i industriell
verksamhet). Detta innebär exempelvis att punkten 17 b också
omfattar förbrukning för värmeproduktion som visserligen kan
ha skett i en industrianläggning som ingår i utsläppshandeln,
men där värmen inte använts vid den industriella tillverknings-
processen.

Se avsnitt 5.13.17 avseende bestämmelser om skattebefrielse
för bränsle som förbrukats för framställning av värme vid
kraftvärmeproduktion i anläggningar som inte omfattas av
utsläppshandelssystemet.

I avsnitt 5.13.17 redogörs också för bestämmelser om
fördelning av bränsle som åtgått vid samtidig produktion av
skattepliktig elkraft och värme.

5.13.16 Förbrukning av råttallolja för uppvärmnings- ändamål m.m.

I 6 a kap. 2 § LSE regleras skattebefrielse för råttallolja som
används för vissa ändamål.

Av första stycket i bestämmelsen framgår att råttallolja till viss
del är skattebefriad när den förbrukas för ändamål enligt
6 a kap. 1 § 9 b–11 LSE, dvs. vid förbrukning för annat
ändamål än drift av motordrivna fordon

- vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet, i en
anläggning för vilken inte utsläppsrätter ska överlämnas
enligt 6 kap. 1 § lagen (2004:1199) om handel med
utsläppsrätter
- vid yrkesmässig växthusodling eller
- i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruks-
verksamhet.

Skattebefrielsen omfattar i dessa fall ett belopp som motsvarar
den energiskatt och 79 % av den koldioxidskatt som tas ut på
lågbeskattad olja vid förbrukning enligt ovanstående.

Enligt andra stycket medges befrielse från energiskatten med ett belopp som motsvarar 100 % av den energiskatt och 85 % av den koldioxidskatt som tas ut för lågbeskattad olja avseende förbrukning vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet och förbrukning för framställning av värme i kraftvärmeproduktion, när förbrukningen sker i en anläggning för vilken utsläppsrätter ska överlämnas.

Enligt tredje stycket medges befrielse från energiskatten med ett belopp som motsvarar 6 % av den koldioxidskatt som tas ut för lågbeskattad olja, avseende förbrukning för framställning av värme i annan värmeproduktion än kraftvärmeproduktion, när förbrukningen sker i en anläggning för vilken utsläppsrätter ska överlämnas.

På motsvarande sätt som för övriga bränslen som förbrukas för dessa ändamål aktualiseras skattebefrielsen för råttalolja endast i de fall skattebefrielse inte följer av en tidigare punkt i 6 a kap. 1 § LSE.

Också i övrigt behandlas råttalolja skattemässigt i huvudsak som lågbeskattad olja.

Energiskattesatsen för råttalolja motsvarar den sammanlagda energi- och koldioxidskattesats som tas ut för lågbeskattad olja.

5.13.17 Förbrukning vid samtidig produktion av värme och skattepliktig elkraft

Kraftvärme- produktion

Bestämmelserna om vad som gäller för beskattningen av bränsle som förbrukats vid kraftvärmeproduktion finns huvudsakligen i 6 a kap. 1 § 7 och 17 a samt 6 a kap. 3–3 c §§ LSE. En definition av kraftvärmeproduktion finns i 1 kap. 10 § LSE.

Se avsnitt 5.13.15 avseende regleringen i 6 a kap. 1 § 17 a LSE av skattebefrielsen för bränsle som förbrukats för framställning av värme i anläggningar som omfattas av utsläppshandels-systemet. Skattebefrielsen för bränsle som förbrukats för framställning av skattepliktig elkraft framgår av 6 a kap. 1 § 7 LSE oavsett om värmen nyttiggörs eller inte (se avsnitt 5.13.7).

6 a kap. 3–3 c §§ LSE har följande lydelse:

6 a kap. 3 §

Vid annan kraftvärmeproduktion än som avses i 1 § 17 a medges, för den del av bränslet som förbrukas för framställning av värme, befrielse från energiskatt med 100 procent och från koldioxidskatt i den omfattning som anges i andra stycket.

Befrielse enligt första stycket medges från 19 procent av koldioxidskatten, om elverkningsgraden uppgår till 5 procent. Om elverkningsgraden är högre än 5 procent, ökar den procentuella befrielsen från koldioxidskatt med sex gånger det antal procentenheter som verkningsgraden överstiger 5 procent till dess verkningsgraden uppgår till 15 procent. Om elverkningsgraden är 15 procent eller högre, medges befrielse från 79 procent av koldioxidskatten.

För bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b medges inte någon skattebefrielse enligt denna paragraf.

6 a kap. 3 a §

Om råttallolja förbrukas för ändamål som avses i 3 §, medges befrielse från energiskatt med ett belopp som motsvarar den sammanlagda befrielse från energiskatt och koldioxidskatt som skulle ha medgetts för bränsle enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 a.

6 a kap. 3 b §

Vid samtidig produktion av värme och skattepliktig elektrisk kraft i en och samma process, när den värme som uppkommer nyttiggörs, ska fördelning av bränslet som förbrukas för framställning av värme, skattepliktig elektrisk kraft respektive sådan elektrisk kraft som inte är skattepliktig ske genom proportionering i förhållande till respektive energiproduktion. Om olika bränslen förbrukas, ska proportioneringen avse varje bränsle för sig.

Om det förutom sådan elproduktion som nämns i första stycket också sker samtidig kondenskraftproduktion från samma bränsle, ska bränslet fördelas också på kondenskraftproduktionen.

6 a kap. 3 c §

För bränslen som förbrukas för framställning av ånga eller hetvatten som tappas av från ång- eller hetvattensystemet före ångturbinen eller annan utrustning för utvinning av mekanisk energi ur ånga eller hetvatten vid kraftvärmeproduktion medges inte någon skattebefrielse enligt 1 § 17 a eller 3 §.

Samtliga bränsleslag utom högbeskattad olja kan således omfattas av skattebefrielse enligt 6 a kap. 3–3 a §§ LSE.

Definition av kraftvärmeproduktion

Med kraftvärmeproduktion förstås, enligt definitionen i 1 kap. 10 § LSE, samtidig produktion av värme och skattepliktig elkraft i en och samma process, om den värme som uppkommer nyttiggörs och elverkningsgraden uppgår till minst 5 %.

Kraftvärmeproduktion kan ske med olika teknik. Ett exempel på kraftvärmeteknik är mottrycksteknik, vilken innebär att upphettad vattenånga driver en ångturbin som i sin tur driver en elgenerator. Den återstående värmen i ångan efter ångturbinen används t.ex. som processånga i en industriell process eller värmer vatten som cirkulerar i ett fjärrvärmesystem. Ett exempel på en annan kraftvärmeteknik, som framför allt används i mindre elproduktionsanläggningar, är dieselkraftvärmeteknik. Vid en sådan teknik används en dieselmotor som driver en elgenerator samtidigt som värme tas tillvara från avgaser, smörjolja och kylvatten.

I 6 a kap. 3 § LSE regleras skattebefrielsen för bränsle som förbrukats för framställning av värme vid kraftvärmeproduktion i anläggningar som inte omfattas av handeln med utsläppsrätter. Av 1 kap. 10 § LSE framgår att ett av kriterierna för den skattemässiga definitionen av kraftvärmeproduktion är att elverkningsgraden uppgår till minst 5 %. En förutsättning för skattebefrielse enligt 6 a kap. 3 § LSE är således att elverkningsgraden uppgår till minst 5 %. Under sådana förhållanden medges full skattebefrielse avseende energiskatten.

När det gäller koldioxidskatten är storleken på skattebefrielsen för det bränsle som förbrukats för värmeproduktion beroende av elverkningsgradens storlek. Om elverkningsgraden uppgår till 5 % medges befrielse med 19 % av koldioxidskatten. Mellan 5 och 15 % elverkningsgrad ökar skattebefrielsen med sex procentenheter för varje procentenhet som elverkningsgraden överstiger 5 %. Det innebär att en elverkningsgrad om 10 % ger en befrielse från koldioxidskatt med 49 %, dvs. $19 + (6 \times 5)$. För maximal skattebefrielse om 79 % krävs att elverkningsgraden är 15 % eller högre. Av prop. 2005/06:125, s. 73, framgår att ökningen av skattebefrielsen mellan 5 och 15 % elverkningsgrad är avsedd att ske gradvis så att några trappstegseffekter inte uppstår.

Av prop. 2005/06:125, s. 54, framgår att skattelättnaden ska vara kopplad till den momentana effektiviteten och inte en konstruktivt högsta möjliga effektivitet.

Av Skatteverkets skrivelse den 29 juni 2006, dnr 131 411433-06/111 framgår att Skatteverket har följande uppfattning avseende elverkningsgraden:

”Elverkningsgraden får beräknas med utgångspunkt från såväl bruttoelproduktionen som nettoelproduktionen.

Elverkningsgraden anses vara momentan om den beräknas för en period om längst en hel redovisningsperiod, som gäller för redovisning av energi- och koldioxid-skatt.”

Notera att skattebefrielsen för bränsle som förbrukats för framställning av värme i kraftvärmeproduktion i anläggningar som omfattas av handeln med utsläppsrätter regleras i 6 a kap. 1 § 17 a LSE. Skattebefrielse medges då med 100 % av energiskatten och 85 % av koldioxidskatten om elverkningsgraden uppgår till minst 5 %.

Proportionering av bränslen

Enligt 6 a kap. 3 b § LSE ska, vid samtidig produktion av värme och skattepliktig elkraft i en och samma process, när den värme som uppkommer nyttiggörs, fördelning av bränslet som förbrukas för framställning av värme, skattepliktig elkraft respektive sådan elkraft som inte är skattepliktig ske genom proportionering i förhållande till respektive energiproduktion. Om olika bränslen förbrukas ska proportioneringen avse varje bränsle för sig. Se avsnitt 5.13.7 och 5.18.1 avseende vilken el som ska anses skattepliktig respektive icke skattepliktig.

Följande uttalas i författningskommentaren till 6 a kap. 3 b § LSE (prop. 2007/08:121, s. 19 f):

”I ett *andra stycke* behandlas den ytterligare proportionering som kan bli aktuell när elproduktionen samtidigt består av kraftvärmeproduktion och kondenskraftproduktion från samma bränsle. [---] Hur elproduktionen tekniskt är arrangerad saknar betydelse vid proportioneringen. Det kan således vara fråga om både parallella turbiner med varsin generator eller seriellt arrangerade turbiner med gemensam generator. Med kondenskraftproduktion förstås i detta sammanhang likaså en teknikoberoende definition som omfattar elproduktion utan samtidigt nyttiggörande av värmen, dvs. att värmen avsiktligt kyls bort vid elproduktionen. Den snävare, teknikinriktade definitionen som syftar på en ångprocess med ånga som kondenserar, är således inte avsedd i detta sammanhang. Det insatta bränslet eller bränslena kommer därmed att fördelas proportionellt utifrån de uppmätta eller beräknade energimängderna i de olika delprocesserna. Dessa beräkningar utgår från uppmätt elproduktion och uppmätt nyttiggjord värme. Övriga uppdelningar som fordras kan

beräknas med kännedom om verkningsgraderna i delprocesserna.

Bestämmelserna i 3 b § gäller såväl kraftvärmeanläggningar inom som utanför EU:s system för handel med utsläppsrätter. De gäller även vid sådan samtidig produktion av värme och skattepliktig el som sker i en anläggning som inte omfattas av definitionen av kraftvärmeproduktion i 1 kap. 10 §, dvs. en elproduktion med en elverkningsgrad som understiger 5 procent.”

Av Skatteverkets skrivelse från den 25 juni 2009, dnr 131 190295-09/111, framgår att Skatteverket har följande uppfattning avseende bränslefördelningen när kondenskraftproduktion sker samtidigt som sådan elproduktion där även värme nyttiggörs:

”Skatteverket anser att följande ska gälla vid tillämpningen av 6 a kap. 3 b § lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE). När ånga används för att i en och samma process samtidigt producera värme och skattepliktig el och endast en del av den värme som återstår i ångan efter turbinen nyttiggörs ska det, förutom sådan samtidig el- och värmeproduktion som avses i 6 a kap. 3 b § första stycket LSE, också anses ske samtidig kondenskraftproduktion i den mening som avses i andra stycket samma paragraf.

Skatteverket anser att om bränsle förbrukas vid sådan samtidig kraftvärme- respektive kondenskraftproduktion som avses i 6 a kap. 3 b § andra stycket LSE, ska bränslet fördelas mellan delprocesserna kondenskraft- respektive kraftvärmeproduktion innan bränslet fördelas inom respektive delprocess.

Skatteverket anser vidare att vid ångbaserad samtidig kraftvärme- respektive kondenskraftproduktion från samma bränsle, ska fördelningen av bränsleåtgången mellan dessa båda delprocesser ske genom proportionering. Skatteverket anser att denna proportionering ska ske i förhållande till energiinnehållet i respektive mängd ånga som tillförts turbinen/turbinerna för att användas i respektive delprocess. Om olika bränslen förbrukas ska proportioneringen avse varje bränsle för sig.

Skatteverket anser dessutom att samma fördelningsprincip som gäller för bränsle som förbrukats för produktion av el vid kraftvärmeproduktion ska gälla även för bränsle som förbrukats för produktion av el vid kondenskraftproduktion när kondenskraftproduktionen sker samtidigt med, och från samma bränsle som, kraftvärmeproduktion. Bränsle som hänförs till sådan kondenskraftproduktion ska således fördelas mellan produktion av skattepliktig respektive icke skattepliktig el genom proportionering i förhållande till respektive energiproduktion. Om olika bränslen förbrukas ska proportioneringen avse varje bränsle för sig.

Med kraftvärmeproduktion avses ovan all sådan samtidig el- och värmeproduktion som avses i 6 a kap. 3 b § första stycket LSE, dvs. även när elverkningsgraden understiger 5 procent.

Skatteverket anser att ovanstående ska tillämpas på motsvarande sätt för tidsperioden 1 januari 2004–30 juni 2006 respektive tidsperioden 1 juli 2006–30 juni 2008 vid tillämpning av 6 a kap. 3 § LSE i dess dåvarande lydelse.”

Nyttiggjord värme Skatteverket har i skrivelse från den 25 juni 2009, dnr 131 3854-09/111 redovisat följande uppfattning:

”Skatteverket anser att sådan värme som uppkommer i en process där skattepliktig elektrisk kraft produceras och som överförs till fjärrvärmevattnet eller motsvarande i produktionsanläggningen ska anses nyttiggjord vid tillämpningen av 6 a kap. 3 b § lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE).

Motsvarande bedömning gäller även avseende tidigare lydelse av LSE.”

Avtappning av ånga eller hetvatten

Av 6 a kap. 3 c § LSE framgår att för bränslen som förbrukas för framställning av ånga eller hetvatten som tappas av från ång- eller hetvattensystemet före ångturbinen eller annan utrustning för utvinning av mekanisk energi ur ånga eller hetvatten vid kraftvärmeproduktion medges inte någon skattebefrielse enligt 6 a kap. 1 § 17 a eller 3 § LSE.

Av Skatteverkets skrivelse från den 15 april 2005, dnr 130 217116-05/111, framgår att Skatteverket anser att vid fördelning av bränsleåtgången mellan produktion av ånga som tappats av före turbinen respektive produktion av ånga som

letts till turbinen, får de skattepliktiga bränslena i första hand anses ha åtgått för produktion av sådan ånga som letts till turbinen. Vid denna fördelning får turordningen mellan bränsleslagen väljas fritt.

5.13.18 Förbrukning vid framställning av skattepliktig elkraft i en gasturbinanläggning

Av 6 a kap. 4 § LSE framgår att skattebefrielse enligt 6 a kap. 1 § 7 LSE också gäller för högbeskattad olja vid framställning av skattepliktig elkraft i en gasturbinanläggning som har en sammanlagd installerad generatoreffekt av minst fem megawatt, under förutsättning att värme inte samtidigt nyttiggörs. Bestämmelsen innebär således en utvidgning av skattebefrielsen enligt 6 a kap. 1 § 7 LSE i vissa fall.

Flertalet gasturbinanläggningar används som topp- och reservkraftverk i det svenska elnätet. De ska mycket snabbt kunna startas upp vid tillfälliga belastningstoppar eller som ersättning för ordinarie elproduktion vid nätstörningar.

5.13.19 Förbrukning av bränslen som avses i 2 kap. 3 och 4 §§ LSE

I 6 a kap. 5 § LSE anges att de begränsningar av skattebefrielsen i 6 a kap. 1 § och 3 § tredje stycket LSE som gäller bensin och högbeskattad olja även ska gälla för bränsle som avses i 2 kap. 3 och 4 §§ LSE och som beskattas på samma sätt.

5.14 Avdrag

5.14.1 Allmänt om avdrag

Bestämmelserna om avdrag i deklaration återfinns i 7 kap. LSE. Den som är skattskyldig har rätt till avdrag för skatten vid förbrukning för vissa ändamål. Avdrag sker i den deklaration som den skattskyldige ska redovisa skatten i. Exempel på deklarationskyldiga är godkända upplagshavare, godkända lagerhållare, den som utvinner, tillverkar eller bearbetar bränslen, registrerad avsändare, registrerad eller tillfälligt registrerad varumottagare. Se avsnitt 5.5 och 5.6 för utförligare beskrivning av vem som är skattskyldig.

Vilka skatter avdragen innefattar samt omfattningen av avdragen tas i de flesta fall inte upp i 7 kap. LSE. Detta regleras i stället i 6 a kap. LSE (se avsnitt 5.13).

5.14.2 Skattskyldighet har inträtt tidigare

Enligt 7 kap. 1 § första stycket 1 LSE får avdrag göras för skatt på bränsle för vilket skattskyldighet tidigare har inträtt.

Här avses t.ex. bränsle som förvärvats innan den skattskyldige godkännts som skattskyldig eller som av den skattskyldige förvärvats från annan än skattskyldig. Avsikten med denna avdragsmöjlighet är att undvika dubbelbeskattning.

Den skatt som det kan bli aktuellt att göra avdrag för är endast skatt som betalats enligt LSE, dvs. skatt som betalats i Sverige. Det är alltså inte möjligt för en utländsk säljare att vid distansförsäljning till Sverige kunna åberopa att han betalat utländsk skatt för bränslet och få avdrag i Sverige för denna skatt. Denna utländska skatt ska, enligt artikel 36.5 direktiv 2008/118/EG betalas tillbaka i avsändarlandet.

Det är den skatt som redovisats till Skatteverket vid försäljningen i ett tidigare led som får dras av och inte skatten enligt den skattesats (om denna skulle vara en annan) som gäller vid inköpstidpunkten.

Avdragsyrkandet görs under samma period som avdragsrätten uppkommer, dvs. för upplagshavare under den redovisningsperiod då bränslet har förts in i skatteupplaget och för lagerhållare då bränslet förvärvats. Avser avdraget beskattat bränsle som ingår i den skattskyldiges lager vid godkännandet som upplagshavare eller lagerhållare framställs avdragsyrkandet dock i deklarationen för den första redovisningsperioden efter godkännandet.

Dessa avdragsregler framgår av två domar av KR i Stockholm (domar den 5 mars 1984, mål nr 6717-1981 och 430-1982). RR meddelade inte prövningstillstånd. Målen rörde avdrag enligt dåvarande lagen (1957:262) om allmän energiskatt (EL), men principerna för avdrag är desamma enligt LSE.

I det första målet hade ett bolag köpt in en viss kvantitet olja från en registrerad säljare. Bolaget var vid denna tidpunkt inte registrerat hos RSV (som då var beskattningsmyndighet) som återförsäljare av bränsle och hade således vid tiden för registreringen ett beskattat ingående lager som skulle användas för återförsäljning. När delar av detta lager såldes ville bolaget göra avdrag för den beskattade oljan i takt med försäljningen och beräkna skatten efter den skattesats som gällde vid tiden för denna försäljning. RSV ansåg i sitt beslut att det inte kunde vara lagstiftarens mening att skattens bruttobelopp ska redo-

visas under en period som den skattskyldige själv bestämmer. En sådan resultatreglering är inte godtagen i övrig skattelagstiftning utan särskilda bestämmelser härom. RSV ansåg att avdrag skulle göras under den period då avdragsrätten uppkommer och inte förskjutas till en annan period. Bolaget överklagade.

I det andra målet gällde frågan om ett annat bolag ägde rätt att förskjuta avdrag för skatt på olja som inköpts i beskattat skick till senare redovisningsperiod. RSV ansåg i sitt beslut att avdragen inte fick förskjutas. Bolaget överklagade.

KR lämnade besvaren i de båda målen utan bifall och uttalade bl.a. följande. Med den lagstiftningsteknik som infördes skulle producenterna, återförsäljarna och vissa storförbrukare fungera som lagerhållare och skattesubjekt. Redovisningen av skatten blev därmed baserad på en kontantprincip, där registrerad skattskyldig hade att till beskattningsmyndigheten redovisa den kvantitet som slutligen skulle bli föremål för beskattning. Genom att skyldighet således åligger registrerad skattskyldig att redovisa samtliga kvantiteter bränsle som under en period har levererats eller förbrukats följer att även avdragsbestämelsen i 24 § a EL innebär en möjlighet till avlyftning av skatten från i beskattat skick inköpta kvantiteter. Annars skulle sådant bränsle komma att dubbelbeskattas vid senare leverans eller förbrukning. Avdrag för beskattade kvantiteter av bränsle enligt sistnämnda lagrum kan därför medges endast under den period då bränsle förvärvats.

I KR:s i Stockholm dom den 17 oktober 1989, mål nr 2248-1989, fann KR att avdrag för skatt på inköpt bränsle ska ske efter den skattesats som bränslet tidigare beskattats för.

Spillolja

Av RSV:s meddelanden (RSV M 2002:10) framgår att då eldningsolja utvinns vid raffinering av spillolja kan avdrag göras för skatten på den del av oljeavfallet som härrör från beskattad olja. KR i Stockholm har i en dom den 10 april 1989, mål nr 500-1987, ansett att vid raffinering av spillolja härrör 25 % av den återvunna oljan från tidigare beskattad olja, om inte annat kan styrkas genom utredning. Detta schablonavdrag grundar sig på vissa uppgifter som har framkommit vid en undersökning som gjorts av Naturvårdsverket. Undersökningen omfattade 20 000 företag och avsåg oljehaltigt miljöfarligt avfall.

I RSV 2002:18 finns följande allmänna råd om beskattning av spillolja:

”Om den beskattade andelen av spilloljan – schablonvolymen 25 procent eller den större andel som styrkts – har beskattats i varierande grad beroende på ursprung, när det gäller energiskatt och koldioxidskatt, bör en schabloniserad uppdelning av den beskattade oljan kunna göras enligt följande när ursprunget inte är känt. Avdraget bör därvid beräknas efter den skatt som gäller för bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 a LSE.

För 20 procent av volymen bör avdraget beräknas efter vilken skatt som slutligt belastar förbrukningen i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.”

Notera dock att de allmänna råden är under omarbetning. Nya allmänna råd om beskattning av bränslen enligt LSE beräknas utkomma under 2010.

Om det kan härledas hur oljan har beskattats medges i stället avdrag med den faktiska skatt som en gång betalats.

Återvinning av bensinångor

När en tankbil fyller på bensin i en cistern på en bensinstation medför tillförseln att bensinen tränger undan motsvarande volym bensinångor som finns i cisternen. Normalt försvinner ångorna ut i atmosfären genom ett luftningsrör. Det finns emellertid teknik för att återvinna bensinångorna. RR har i RÅ 1986 ref. 85 fastslagit att avdrag får göras för skatt på bensin som återvunnits genom följande förfarande. Ett luftningsrör kopplas ihop med tankbilen via en slang som leder bensinångorna tillbaka till tankbilen. När tankbilen återvänder till depån och fyller på ny bensin tas bensinångorna om hand i en särskild anläggning och omvandlas åter till flytande bensin.

I RSV 2002:18 lämnas följande allmänna råd beträffande återvinning av bensinångor.

”Avdrag bör medges för skatten på den bensin som återförs i samband med lastning av tankfordon på depå och lossning av tankfordonet vid försäljningsställe och därefter återvinns i vätskeform. Eftersom den bensin som återvinns på detta sätt anses vara beskattad.”

Notera att de allmänna råden är under omarbetning. Nya allmänna råd om beskattning av bränslen enligt LSE beräknas utkomma under 2010.

5.14.3 Återgång av köp

Enligt 7 kap. 1 § första stycket 2 LSE får den som är skattskyldig göra avdrag för skatt på bränsle som tagits tillbaka i samband med återgång av köp. Avdrag medges under förutsättning att bränslet sålts i beskattat skick och att köpeskillingen återbetalats eller krediterats med det fulla beloppet inklusive skatt.

Den skattskyldige bör upprätta en kreditnota eller liknande handling över bränsle som har återtagits på grund av återgång av köp.

Utan en sådan avdragsmöjlighet skulle en dubbelbeskattning uppstå, i och med att skattskyldighet inträder för det aktuella bränslet när det säljs på nytt.

5.14.4 Export

Enligt 7 kap. 1 § första stycket 3 LSE får den som är skattskyldig göra avdrag för skatt på bränsle som av den skattskyldige exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där.

I RSV 2002:18 lämnas följande allmänna råd:

”Avdrag bör styrkas genom en handling som visar att bränslet förts till tredje land eller till en frizon eller ett frilager.”

Av 7 kap. 2 a § LSE framgår att bestämmelserna i 7 kap. 1 § första stycket 3 och 2 § LSE inte gäller skatt på bränsle som flyttats enligt uppskovsförfarande till sådan destination som avses i 3 a kap. 2 § 1 c och d LSE. Detta innebär att exportavdraget i 7 kap. 1 § första stycket 3 LSE inte ska tillämpas på bränsle som under uppskovsförfarande flyttats till en plats där det skattepliktiga bränslet lämnar EG. Uppskovsförfarandet omfattar endast EU-harmoniserat bränsle (se avsnitt 5.3), varför undantaget från 7 kap. 1 § första stycket 3 LSE endast kan bli tillämpligt vid export av sådant bränsle.

Beträffande undantaget i 7 kap. 2 a § LSE från bestämmelserna i 7 kap. 2 § LSE, se avsnitt 5.14.8.

5.14.5 Förbrukning för skattebefriade användningsområden enligt 6 a kap. LSE

Enligt 7 kap. 1 § första stycket 4 LSE får den som är skattskyldig göra avdrag för skatt på den egna förbrukningen av bränsle för de skattebefriade ändamål som framgår av 6 a kap.

LSE. Se även avsnitt 5.13. Där framgår vilka bränslen som avses, om skattebefrielsen avser energi-, koldioxid- och/eller svavelskatt samt beskrivningar av ändamålen.

Avdrag medges för bränsle som förbrukats

- för annat ändamål än som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning,
- i metallurgiska processer under förutsättning att det ingående materialet genom uppvärmning i ugnar förändras kemiskt eller dess inre fysikaliska struktur förändras eller bibehålls i skänkar eller liknande kärl,
- i annat fall än som avses i ovanstående strecksatser, då bränslet i en och samma process används både som bränsle för uppvärmning och för annat ändamål än som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning,
- i tåg eller annat spårbundet färdmedel,
- i skepp och vissa båtar för annat än privat ändamål,
- i luftfartyg när luftfartyget inte används för privat ändamål, eller i luftfartygsmotorer i provbädd eller i liknande anordning
- vid framställning av energiprodukter eller andra produkter för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren,
- för framställning av skattepliktig elkraft,
- för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet,
- för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid yrkesmässig växthusodling,
- för annat ändamål än drift av motordrivna fordon i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet,
- i sodapannor eller i lutpannor,
- vid tillverkningsprocessen i gruvindustriell verksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar,
- i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar,

- 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,
- för framställning av värme vid kraftvärmeproduktion,
- för framställning av värme i en anläggning för vilken utsläppsrätter ska överlämnas.

5.14.6 Förbrukning eller försäljning av vissa bränslen för uppvärmning

Enligt 7 kap. 3 § första stycket LSE medges den som är skattskyldig avdrag för skatt på bränsle som han har förbrukat eller sålt som bränsle för uppvärmning och som utgör en energiprodukt enligt

1. KN-nr 1507–1518,
2. KN-nr 2905 11 00, som inte är av syntetiskt ursprung, eller
3. KN-nr 3824 90 99.

Enligt 7 kap. 3 § andra stycket LSE gäller första stycket också om produkterna ingår som en beståndsdel i ett annat bränsle.

Av 7 kap. 3 § tredje stycket LSE framgår att för produkt enligt KN-nr 3824 90 99 gäller första och andra styckena endast för skatt på den del av bränslet som framställts av biomassa.

Observera att enligt 1 kap. 2 a § LSE förstås med KN-nr nummer i Kombinerade nomenklaturen enligt kommissionens förordning (EG) nr 2031/2001 av den 6 augusti 2001 om ändring av bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om gemensamma tulltaxan. Nummerändringar som gjorts därefter i den Kombinerade nomenklaturen saknar således betydelse för rätten till avdrag enligt 7 kap. 3 § LSE.

Av prop. 2006/07:13, s. 60, framgår att den skattskyldige har rätt att göra avdrag i samtliga fall då han själv förbrukat bränslet för uppvärmning eller sålt det för sådant ändamål. Det är således i försäljningsfallet tillräckligt att försäljningen sker i denna avsikt och något krav på att bränslet faktiskt förbrukats av annan för uppvärmning uppställs inte.

5.14.7 Leverans från upplagshavare m.fl. av bränsle för skattebefriat ändamål

I detta avsnitt redogörs för under vilka förutsättningar den som är skattskyldig, vanligtvis en upplagshavare, kan göra avdrag i sin deklaration för bränsle som levererats för skattebefriad förbrukning. Se även avsnitt 5.15 som bl.a. behandlar godkännandet av skattebefriade förbrukare.

För att den skattskyldige ska kunna leverera bränsle utan skatt, eller med nedsatt skatt, för ett skattebefriat ändamål måste mottagaren, med undantag för vissa bränslen som levereras till vissa fartyg eller luftfartyg, vara godkänd av Skatteverket som skattebefriad förbrukare.

5.14.7.1 Bränsle som tas emot av en skattebefriad förbrukare

Av 7 kap. 1 § första stycket 5 LSE framgår att den som är skattskyldig får göra avdrag för bränsle som tagits emot av en skattebefriad förbrukare i enlighet med vad som framgår av dennes godkännande.

Systemet med godkända skattebefriade förbrukare innebär en möjlighet för förbrukaren att efter godkännande från Skatteverket köpa in bränsle helt eller delvis utan skatt, när bränslet ska förbrukas för vissa ändamål. Vilka förbrukningsändamål som kan omfattas av ett godkännande som skattebefriad förbrukare framgår av 8 kap. 1 § första stycket LSE, se avsnitt 5.15.2.

En förutsättning för den skattskyldige leverantörens avdragsrätt är att denne har kontroll över att leveransen sker till en skattebefriad förbrukare i enlighet med vad som framgår av dennes godkännande. Den skattskyldige ska på anmodan kunna lämna kontrolluppgifter till Skatteverket om leveranser till skattebefriade förbrukare. RSV har i skrivelse den 30 oktober 2001, ”Riksskatteverkets inställning i vissa frågor rörande hantering av bränsle för skattebefriat ändamål”, dnr 10882-01/100, samt den 11 december 2002, ”Riksskatteverkets inställning rörande återförsäljning av bränsle”, dnr 8102/02-110, klargjort bl.a. upplagshavarens ansvar för att leverans sker till en skattebefriad förbrukare. Om inte den skattskyldige har full kontroll över vart leveransen går kan Skatteverket ifrågasätta avdragsrätten och neka den skattskyldige skatteavdrag för leveransen.

5.14.7.2 Bränsle som tas emot för förbrukning i luftfartyg, skepp och vissa båtar

Av 7 kap. 1 § första stycket 6 och 7 LSE framgår att den som är skattskyldig får göra avdrag för bränsle som tagits emot för förbrukning i luftfartyg eller skepp eller i båtar med fartygstillstånd enligt fiskelagen eller med särskilt medgivande (dispens) att bränsletanken får innehålla oljeprodukt försedd med märkämne. Undantag gäller dock i fråga om vissa bränslen som anges i 6 a kap. 1 § 3 respektive 4 LSE avseende skepp respektive båtar samt i 6 a kap. 1 § 5 LSE avseende luftfartyg. Till skillnad från övriga användningsändamål för skattebefriad förbrukning krävs i dessa fall inte att mottagaren är godkänd av Skatteverket som skattebefriad förbrukare för att avdrag ska medges. Genom denna avdragsrätt ges således förbrukaren i dessa fall möjlighet till skattefria inköp utan att vara godkänd som skattebefriad förbrukare. En anledning till detta är den omfattande internationella trafiken med fartyg och luftfartyg. Hanteringen av fartygsbränsle och flygbränsle sker i stor utsträckning under sådana former att den inte går att passa in i ett system där Skatteverket först ska lämna ett godkännande. Se prop. 2000/01:118, s. 101.

Genom hänvisningen i avdragsbestämmelserna i 7 kap. 1 § 6 respektive 7 LSE till skattebefrielsebestämmelserna i 6 a kap. 1 § 3 respektive 4 LSE begränsas även den skattskyldiges rätt till avdrag avseende bränsle som tagits emot i skepp och båtar till andra bränslen än bensin och bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b LSE (högbeskattad olja).

Som framgår av avsnitt 5.13.5 ska samtliga flygbränslen som används för privat bruk beskattas. Skattebefrielsen enligt 6 a kap. 1 § 5 a LSE är begränsad till förbrukning i luftfartyg när luftfartyget används för annat än privat ändamål och omfattar endast flygfotogen. Genom hänvisningen i 7 kap. 1 § 6 LSE till 6 a kap. 1 § 5 LSE begränsas därmed även den skattskyldiges rätt till avdrag till flygfotogen.

Skälen till att, till skillnad från vad som gäller för övriga bränslen som förbrukas i luftfartyg när detta används för annat än privat ändamål, möjliggöra skattefria inköp av flygfotogen är, enligt prop. 2007/08:122, s. 16, att de kvantiteter flygfotogen som förbrukas för privat flygning är försumbara. Risken för att flygfotogen används för ett skattepliktigt ändamål är alltså betydligt mindre än för flygbensin. Vidare används flygfotogen av de luftfartyg som går i internationell

linjetrafik. Att hänvisa ett utländskt flygbolag till ett återbetalningssystem för att kunna köpa bränslet skattefritt i Sverige bedömdes som uteslutet.

Se även avsnitt 5.16.4 avseende möjligheter till återbetalning av skatt på andra bränslen än flygfotogen som förbrukats i luftfartyg när detta använts för annat än privat ändamål. I samma avsnitt redogörs även för möjligheterna till återbetalning av skatt på bensin och vissa andra bränslen som förbrukats i skepp och båtar när dessa använts för annat än privat ändamål.

I prop. 2000/01:118, s 100–101, uttalas följande avseende skepp:

”Rätt till avdrag bör därför endast föreligga om bränslet tagits emot i skeppet. Det stämmer också med den ordning vi föreslagit för leveranser till skattebefriade förbrukare. Däremot bör det inte ställas några krav i lagtexten på att den som tar emot bränslet skall intyga vad det skall användas till. ---

Upplagshavarna får i stället, genom att bevara leveranssedlar eller liknande handlingar, se till att de har möjlighet att styrka rätten till avdrag. ---

Upplagshavarna måste alltså kunna styrka att bränslet levererats in i skeppet. I de fall en upplagshavare själv sköter leveransen till skeppet bör det inte bli några problem att bevisa att bränslet tagits emot i transportmedlet. En upplagshavare som vill undvika att få sina skatteavdrag ifrågasatta bör därför se till att själv ansvara för leveransen.---

Upplagshavarna kommer självfallet att vara medvetna om riskerna och agera därefter varför det framstår som onödigt att införa ett förbud för upplagshavare att använda sig av mellanhänder eller återförsäljare.”

Om den skattskyldige inte levererar bränsle direkt till ett skepp eller en båt, utan t.ex. till en skeppsägares ”farmartank” eller dylikt, kan bränslet vid leveransen inte anses ha tagits emot för förbrukning i skeppet. För att kunna leverera bränsle utan skatt i dessa fall krävs att mottagaren är godkänd som skattebefriad förbrukare.

Motsvarande förhållanden gäller leveranser av flygfotogen till luftfartyg. Detta innebär att leverans kan ske skattefritt, utan att

mottagaren är godkänd som skattebefriad förbrukare, endast om bränslet tankas direkt ner i luftfartygets tank.

5.14.7.3 Nedsättning enligt den s.k. 0,8-procentsregeln

Av 7 kap. 1 § andra stycket LSE framgår att om en skattebefriad förbrukare har meddelats ett beslut om preliminär skattesats enligt 9 kap. 9 b § LSE, får den som är skattskyldig göra avdrag för skatt på bränsle som levererats till denne enligt den lägre skattesats som följer av beslutet. Vissa växthusföretag omfattas av nedsättningsreglerna, se även avsnitt 5.15.10.

5.14.8 Leverans av bränsle till diplomater m.fl.

Enligt 7 kap. 2 § LSE får den som är skattskyldig göra avdrag för skatt på bränsle som avses i 1 kap. 3 a § LSE, dvs. EU-harmoniserat bränsle, och som levererats till en mottagare i ett annat EG-land under villkor som anges i 3 kap. 30 a § första stycket 3 eller 4 ML, i den omfattning som frihet från bränsleskatt föreligger i det EG-landet. Bestämmelsen gäller energi-, koldioxid- samt svavelskatt.

Bestämmelsen avser bränsle som levereras från Sverige om köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat, eller om köparen är en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation.

Av 7 kap. 2 a § LSE framgår dock att 7 kap. 2 § LSE inte gäller skatt på bränsle som flyttats enligt uppskovsförfarande (se avsnitt 5.3) till de ovan nämnda destinationerna.

5.14.9 Begränsning av svavelutsläpp

I 7 kap. 5 § LSE stadgas att om en skattskyldig har begränsat utsläppet av svavel genom reningsåtgärd eller genom bindning i någon produkt eller i aska i samband med förbrukning av det skattepliktiga bränslet, får avdrag göras med 30 kr per kg svavel som utsläppet har minskat.

Svavel är ett grundämne som tillsammans med andra grundämnen kan bilda olika kemiska föreningar. Om svavelhaltiga bränslen förbränns i närvaro av syre och förbränningsgaserna släpps ut i luften sker det i form av svaveloxider. Ett sådant utsläpp innehåller svavlet nästan uteslutande i form av svaveldioxid. En liten mängd svaveltrioxid bildas dock. I vissa industriella processer kan också andra gasformiga svavel-

föreningar bildas, t.ex. svavelväte. De svavelutsläpp det talas om här består således egentligen av olika svavelföreningar. Svavelutsläppen från förbränning av t.ex. kol, torv och olja kan minskas genom åtgärder före, under eller efter förbränningen. Svavelutsläppen vid förbränning kan minskas genom att svavlet avskiljs genom reningsåtgärder. Med reningsåtgärder avses i detta sammanhang att förbrukaren vidtar en särskild åtgärd där avsikten är att ta bort svavlet. En viss del av svavlet binds dessutom i större eller mindre grad i den aska som uppkommer vid förbränningen, oavsett om reningsåtgärder vidtas eller inte. Svavelutsläppen kan också minskas genom att svavlet binds i produkter vid vissa typer av förbränning. Det innebär att svavlet fastnar i en produkt och därigenom hindras från att komma ut i atmosfären. En sådan bindning uppstår vid ett flertal industriella processer. Som exempel på sådana processer kan nämnas mesaombränning inom cellulosa-industrin, kalkbränning inom cement- och kalkindustrin och järntillverkning i masugnar.

Det ankommer på den skattskyldige att visa att han har rätt till avdrag. Detta sker genom dokumentation av svavelhalter och förbrukning av såväl svavelbeskattade som icke svavelbeskattade bränslen. Vidare måste det kunna visas genom kontinuerliga mätningar av svavelutsläppen eller provtagning och mätning av det svavel som binds i produkter, restprodukter eller i aska. Om ingen analys sker av svavelmängden i kolaska och torvaska antas svavelbindningen uppgå till 2 %. Kan högre svavelbindning visas genom provtagning och analys medges avdrag härför. Om beskattade och obeskattade bränslen som innehåller svavel används samtidigt kommer det bundna svavlet delvis att vara obeskattat. I sådant fall får det svavel som berättigar till avdrag beräknas genom proportionering i förhållande till svavelmängden i respektive bränsle.

5.14.9.1 Beräkningsmetoder

Vid beräkning av det belopp som avdrag yrkas med kan det vara av intresse att studera närmare hur beräkningen kan gå till under några olika förutsättningar. I prop. 1989/90:111, s. 170, finns ett exempel på hur beloppet kan beräknas i ett fall när olja förbrukas. Exemplet avsåg återbetalning av skatt (avdragsrätt infördes först med LSE) och återges här med den modifieringen att det i stället avser avdrag i deklARATIONEN.

Antag att en olja har en svavelhalt på 0,3 viktprocent och att densiteten är 0,9 ton/m³. Oljans svavelhalt är således (0,003 x

900 kg \Rightarrow 2,7 kg/m³. Antag vidare att svavelutsläppet minskats med 20 % vid förbrukningen av oljan på grund av en vidtagen reningsåtgärd. Det belopp som kan dras av uppgår i så fall till (20 % x 2,7 kg/m³ x 30 kr/kg \Rightarrow) 16,20 kr/m³.

För att belysa effekterna av att skatten på olja inte är kontinuerlig, dvs. inte är direkt proportionell mot svavelhalten på grund av avrundningsregler, beskrivs här ett sådant exempel. I praktiken är det ovanligt att det finns särskild reningsutrustning vid oljeförbränning.

I de fall avdraget beräknas med ledning av en procentuell minskning av utsläppen måste, vid beräkning av det belopp som kan dras av, hänsyn tas till oljans faktiska svavelhalt, utan att någon avrundning görs av svavelhalten enligt 3 kap. 2 § LSE. Vidare tas hänsyn till oljans faktiska densitet.

Antag att en oljas svavelhalt är 0,45 viktprocent och densiteten 0,95 ton/m³. Svavelinnehållet uppgår således till (0,0045 x 950 kg \Rightarrow) 4,275 kg/m³. Antag vidare att svavelutsläppet efter reningsåtgärder minskat med 35 %, dvs. med (0,35 x 4,275 \Rightarrow) 1,5 kg svavel för varje kubikmeter förbrukad olja. Avdrag kan då göras med (1,5 kg svavel/m³ x 30 kr/kg \Rightarrow) 45 kr/m³. På grund av avrundningsreglerna har dock (27 kr/m³ x 5 \Rightarrow) 135 kr/m³ betalats i skatt, vilket skulle ha medfört ett avdrag med (135 x 35 % \Rightarrow) 47,25 kr/m³ om avrundning inte skett.

I de fall beräkningen i stället grundas på en svavelhaltsbestämning av bindningen i t.ex. en restprodukt saknar det betydelse vilken svavelhalt som bränslet har. Återbäring ska ske med 30 kr/kg svavel som bundits i en produkt.

Här följer ett exempel på hur beräkningen kan göras i ett fall där svavelutsläppet bestäms genom kontinuerlig mätning. Torv och träflis eldas samtidigt.

Exempel

Förbrukad bränslemängd

torv: 5 000 ton, torrhalt 54 %, svavelhalt 0,42 viktprocent

flis: 1 500 ton, torrhalt 50 %, svavelhalt 0,04 viktprocent

I processen ingående svavel från

torv: 5 000 000 x 0,54 x 0,0042 = 11 340 kg

flis: $1\,500\,000 \times 0,50 \times 0,0004 = 300 \text{ kg}$

Summa 11 640 kg

Andel svavel från den skattepliktiga torven

$11\,340/11\,640 = 97,42 \%$

Kontinuerlig mätning visar att svavelutsläppet är 6 984 ton.

Totalt bundet svavel

$11\,640 - 6\,984 = 4\,656 \text{ ton}$

därav från skattepliktig torv

$4\,656 \times 0,9742 = 4\,536 \text{ kg}$

därav från icke skattepliktig flis

$4\,656 \times 0,0258 = 120 \text{ kg}$

Skatteavdrag för bundet svavel från torv

$4\,536 \text{ kg} \times 30 \text{ kr/kg} = 136\,080 \text{ kr}$

5.14.10 Utförsel till annat EG-land av oharmoniserat bränsle

Enligt 7 kap. 5 b § LSE får den som är skattskyldig göra avdrag för skatten på annat bränsle än som avses i 1 kap. 3 a § LSE (dvs. annat än EU-harmoniserat bränsle) som av den skattskyldige förts ut från Sverige till ett annat EG-land. Bestämmelsen gäller energi-, koldioxid- samt svavelskatt.

Av 5 kap. 3 § 2 och 3 LSE följer att skattskyldighet inträder vid leverans till köpare oavsett var denne befinner sig.

Vid export föreligger avdragsrätt enligt 7 kap. 1 § första stycket 3 LSE, se avsnitt 5.14.4.

5.14.11 Försvunnet bränsle som beskattats i annat EG-land

Av 7 kap. 6 § LSE framgår att en upplagshavare får göra avdrag för skatt på bränsle som har beskattats i ett annat EG-land i sådana fall som avses i 4 kap. 2 § LSE (se avsnitt 5.5.6.6) under förutsättning att det andra EG-landets skatteanspråk är befogat. Det handlar om bränsle som flyttas under ett uppskovsförfarande och som inte når angiven destination på grund av en oegentlighet som innebär att bränslet släpps för konsumtion.

5.15 Skattebefriad förbrukare

5.15.1 Inledning

Som framgått av avsnitt 5.13 finns möjlighet till hel eller delvis skattebefrielse för flertalet skattepliktiga bränslen vid förbrukning för vissa ändamål. Skattebefrielsen kan åstadkommas på olika sätt. Den som är skattskyldig och själv redovisar skatt i punktskattedeklaration, t.ex. den som är godkänd som upplagshavare eller lagerhållare, åstadkommer skattebefrielsen genom avdrag i deklarationen (se avsnitt 5.14). Den som inte är skattskyldig har möjlighet att ansöka om återbetalning i efterskott (se avsnitt 5.16.15.3). Det finns också möjlighet att köpa in bränslet helt eller delvis utan skatt genom ett godkännande från Skatteverket som skattebefriad förbrukare för det skattebefriade ändamålet.

För vissa ändamål behövs normalt inte något godkännande för att kunna köpa in bränslet utan skatt. Detta gäller vissa bränslen som tas emot för förbrukning i skepp, båtar med fartygstillstånd enligt fiskelagen, båtar med medgivande enligt 2 kap. 9 § LSE eller luftfartyg. I dessa fall behöver köparen normalt inte ha ett godkännande för att kunna köpa in bränsle utan skatt om bränslet tankas direkt ner i fartygets eller luftfartygets tank. Se även avsnitt 5.14.7.2.

Av prop. 2000/01:118 s. 85 framgår att syftet med ett godkännande av skattebefriade förbrukare är att de som av olika anledningar inte bör anföras att köpa varorna skattefritt ska hållas utanför systemet. Dessa är i stället hänvisade till att köpa beskattat bränsle som de i efterhand kan ansöka om återbetalning för kvartalsvis, se avsnitt 5.16.1

I 8 kap. LSE finns bestämmelser avseende förutsättningarna för ett godkännande respektive återkallelse av ett godkännande som skattebefriad förbrukare samt krav på löpande bokföring av inköp och förbrukning av bränsle.

5.15.2 Godkännande av skattebefriad förbrukare

Av 8 kap. 1 § första stycket LSE framgår att som skattebefriad förbrukare får godkännas den som förbrukar bränsle för ändamål som anges i 6 a kap. 1 § 1–5, 10, 12 eller 16 LSE om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig.

Ett godkännande som skattebefriad förbrukare kan omfatta följande ändamål:

- förbrukning för annat ändamål än som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning,
- förbrukning i metallurgiska processer under förutsättning att det ingående materialet genom uppvärmning i ugnar förändras kemiskt eller dess inre fysikaliska struktur förändras eller bibehålls i skänkar eller liknande kärl,
- förbrukning i annat fall än som avses i ovanstående strecksatser, då bränslet i en och samma process används både som bränsle för uppvärmning och för annat ändamål än som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning,
- förbrukning i tåg eller annat spårbundet färdmedel,
- förbrukning i skepp, när skeppet inte används för privat ändamål,
- förbrukning i båt för vilket medgivande enligt 2 kap. 9 § LSE eller fartygstillstånd enligt fiskelagen (1993:787) meddelats, när båten inte används för privat ändamål,
- förbrukning i luftfartyg, när detta inte används för privat ändamål, eller i luftfartygsmotorer i provbädd eller i liknande anordning,
- förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid yrkesmässig växthusodling,
- förbrukning i sodapannor och lutpannor, och
- 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.

En närmare beskrivning av ändamålen samt vilka bränslen som omfattas finns i avsnitt 5.13.

Enligt prop. 2000/01:118, s. 86–87, bör det ställas lika höga krav på den som ansöker om godkännande som skattebefriad förbrukare som på den som ansöker om godkännande som upplagshavare (se avsnitt 5.5.2.1). Det innebär att prövningen förutom verksamhetens art även omfattar om den sökandes ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är sådana att den sökande kan godkännas.

Det finns ingen nedre beloppsgräns för att kunna bli godkänd som skattebefriad förbrukare, se prop. 2000/01:118, s. 87–88.

Av 8 kap. 1 § andra stycket LSE framgår att ett godkännande får meddelas för viss tid eller tills vidare. Godkännande tills vidare får meddelas den som tidigare hanterat obeskattat bränsle utan anmärkning. Ett godkännande får förenas med villkor.

I ett beslut om godkännande specificeras vilket förbrukningsändamål som godkännandet avser och vilka bränslen som skattebefrielsen gäller för.

Enligt 8 kap. 1 § tredje stycket LSE får den som godkänts som skattebefriad förbrukare från en skattskyldig ta emot bränsle utan skatt, eller med nedsatt skatt, i den omfattning bränslet enligt 6 a kap. LSE är befriat från skatt. Detta gäller dock endast för det förbrukningsändamål som omfattas av beslutet om godkännande.

Det är inte tillåtet att köpa in bränsle skattefritt för vidareförsäljning. Godkännandet avser endast den egna förbrukningen av bränsle. Skulle bränslet användas för ett annat ändamål blir den som godkännandet omfattar skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 8 LSE, se avsnitt,5.5.6.3.

Cirka 3 600 är godkända som skattebefriade förbrukare av bränslen.

Av 8 kap. 1 § fjärde stycket LSE framgår att om en skattebefriad förbrukare har meddelats ett beslut om preliminär skattesats enligt 9 kap. 9 b § LSE, får bränsle tas emot enligt 8 kap. 1 § tredje stycket LSE till den lägre koldioxidskattesats eller, beträffande råttololja, energiskattesats som följer av beslutet. Beslut om preliminär skattesats enligt 9 kap. 9 b § LSE avser den ytterligare nedsättning av skatt som vissa energiintensiva företag är berättigade till (se avsnitt 5.16.10). Det är endast förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid yrkesmässig växthusodling som kan berättiga både till ett sådant preliminärt nedsättningsbeslut och ett godkännande som skattebefriad förbrukare. I de fall Skatteverket meddelat ett beslut om preliminär nedsättning för en skattebefriad förbrukare som bedriver yrkesmässig växthusodling kan växthusodlaren således direkt köpa in bränsle till den nedsatta skattesats som framgår av beslutet.

5.15.3 Underlag för kontroll av skattebefriad förbrukning

I 8 kap. 2 § LSE anges att en skattebefriad förbrukare löpande ska bokföra inköp och förbrukning av bränsle som är helt eller

delvis befriat från skatt. Denne ska även på lämpligt sätt se till att det finns underlag för kontroll av att bränsle som köpts in helt eller delvis utan skatt använts för det ändamål som var förutsättning för skattebefrielsen.

I prop. 2000/01:118, s. 92–93, uttalas följande avseende kravet på lagerbokföring:

”Kravet på lagerbokföring innebär att företagen måste redovisa inköp och förbrukning löpande. De alternativ man kan tänka sig är daglig, veckovis eller månadsvis redovisning. Vid exempelvis daglig redovisning måste varje dags förbrukning av obeskattade varor läsas av och noteras i en journal eller liknande. Där skall också noteras inköp av olja och uttag av olja för något skattepliktig ändamål. Vidare måste avstämningar göras genom fysisk inventering. Från kontrollsynpunkt är det inte nödvändigt att ställa krav på daglig eller veckovis redovisning. För att uppnå syftet med kravet på lagerbokföring är det alltså tillräckligt att kräva månadsredovisning.”

Skatteverket har utfärdat föreskrifter om skattebefriade förbrukares lagerbokföring och lagerinventering, SKVFS 2005:15. Av dessa framgår bl.a. att inventering ska ske minst en gång per år. Observera att nya föreskrifter om detta är under utarbetande.

5.15.4 Återkallande av godkännande

Enligt 8 kap. 3 § LSE får ett godkännande av skattebefriad förbrukare återkallas om

- förutsättningarna för godkännande inte längre finns,
- bränslet används för annat ändamål än som anges i godkännandet,
- förbrukaren inte fullgör sina skyldigheter enligt 8 kap. 2 § LSE,
- förbrukaren inte medverkar vid skatterevision enligt skattebetalningslagen (1997:483), eller
- förbrukaren begär det.

Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

Av prop. 2000/2001:118 s. 96–97 framgår att det bör ställas stora krav på den som är skattebefriad förbrukare och att mer

allvarliga missförhållanden därför bör leda till att godkännandet återkallas. Vidare framgår att en första återkallelsegrund bör vara att förutsättningarna för godkännande inte längre finns. Detta innebär att godkännandet får återkallas om de ekonomiska förhållandena och omständigheterna i övrigt är sådana att godkännande inte skulle ha meddelats. Återkallelse bör också ske om bränslet används för annat ändamål än vad som anges i godkännandet. Som nämnts i avsnitt 5.15.2 ska skatt tas ut vid en felaktig användning. Reglerna är dock inte tänkta att kunna användas för att skaffa sig en skattecredit. En näringsidkare ska alltså inte kunna ange ett skattefritt ändamål vid inköpet och sedan använda bränslet för ett annat ändamål och betala skatten vartefter varorna förbrukas.

Godkännandet får också återkallas om Skatteverket vid kontroll finner att den som godkänts som skattebefriad förbrukare inte uppfyller kraven på hur bokföringen ska vara utformad eller inte medverkar vid Skatteverkets kontroll av verksamheten.

5.16 Återbetalning av skatt

5.16.1 Allmänt

Reglerna om återbetalning av och kompensation för skatt finns i 9 kap. LSE. Där regleras återbetalning avseende de ändamål som är skattebefriade enligt 6 a kap. LSE och för vilka den som inte är skattskyldig eller godkänd skattebefriad förbrukare kan söka återbetalning. I 9 kap. LSE regleras även återbetalning av skatt på bränsle för vissa andra ändamål än de som anges i 6 a kap. LSE. I vissa fall är även skattskyldiga, t.ex. upplagshavare och lagerhållare, hänvisade till att ansöka om återbetalning, beroende på att avdragsmöjlighet saknas. Vid begränsning av svavelutsläpp används, i 9 kap. 6 § LSE, termen kompensation i stället för återbetalning. Innebörden är dock i praktiken densamma.

5.16.2 Diplomater m.m.

Bestämmelser om återbetalning till utländska beskickningar, diplomater m.fl. finns i 9 kap. 1 § LSE.

Skatteverket medger efter ansökan återbetalning av energiskatt och koldioxidskatt på bränsle som förvärvats av

1. utländsk beskickning, karriärkonsulat i Sverige eller sådan internationell organisation, som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall,

2. medlem av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och karriärkonsul vid utländskt konsulat i Sverige, under förutsättning att denne inte är svensk medborgare eller stadigvarande bosatt i Sverige, eller
3. medlemsstaters ombud vid en internationell organisation med säte i Sverige och personal vid en sådan organisation, under förutsättning att Sverige har träffat överenskommelse med en annan stat eller med en mellanfolklig organisation om detta.

Som exempel på sådan internationell organisation som avses under punkten 1, kan nämnas European Space Agency (ESA), World Maritime University (WMU). FN-organet United Nations High Commissioner for Refugees (UNHCR), International Institute for Democracy and Electoral Assistance (IDEA) och Europeiska kommissionens representant i Sverige.

Sådan överenskommelse som nämnts under punkten 3 ovan har Sverige träffat med UNHCR.

Regler om förfarandet vid återbetalning av skatt i dessa fall finns i förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. I 2 § förordningen finns bestämmelser om ansökan om återbetalning. Den ska göras av chefen för beskickningen eller konsulatet eller av den som i Sverige får företräda den internationella organisationen.

En särskild ansökan ska ges in för varje person som är berättigad till återbetalning. Ansökan ska omfatta inköpen under ett kalenderkvartal och ges in till UD, som överlämnar den till Skatteverket med uppgift om huruvida förvärvet har gjorts av någon som har rätt till återbetalning. Det finns också detaljerade regler om faktura eller annan jämförlig handling som ska åtfölja ansökan. Ansökan lämnas på särskild blankett (SKV 5648) som tillhandahålls av UD.

5.16.3 Skattebefrielse enligt 6 a kap. LSE

Enligt 9 kap. 2 § första stycket LSE medger Skatteverket återbetalning efter ansökan från den som inte är skattskyldig eller skattebefriad förbrukare vid förbrukning av bränsle på ett sådant sätt som ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap. LSE.

Av paragrafens andra stycke framgår att om beslut om preliminär skattesats meddelats enligt 9 kap. 9 b § LSE (se avsnitt 5.16.10) får återbetalning enligt första stycket medges

efter den lägre koldioxidskattesats eller, beträffande råttallolja, energiskattesats som följer av beslutet.

Första stycket av bestämmelsen medför en generell rätt till återbetalning om förutsättningar för skattebefrielse enligt 6 a kap. LSE föreligger, se avsnitt 5.13. Detta innebär att även i de fall skatt har betalats till Tullverket kan återbetalning ske om bränslet används för något ändamål som anges i 6 a kap. LSE. Den som är skattskyldig är dock hänvisad till avdrag i sin punktskattedeklaration för att åstadkomma skattebefrielsen. Bestämmelsens lydelse medför även att den som är godkänd som skattebefriad förbrukare inte har möjlighet att få återbetalning för bränsle som han köpt inklusive skatt. Han är tvungen att se till att förhållandena vid inköpet är sådana att han får skattebefrielsen direkt av leverantören.

5.16.4 Förbrukning i fartyg och luftfartyg

Enligt 9 kap. 3 § LSE medger Skatteverket efter ansökan återbetalning av skatten (energi- koldioxid- och svavelskatt) om någon har

1. förbrukat bensin i skepp när skeppet inte använts för privat ändamål,
2. förbrukat bensin i båt för vilket fartygstillstånd meddelats enligt fiskelagen (1993:787) när båten inte använts för privat ändamål,
3. förbrukat annat bränsle än lågbeskattad olja i båt utan fartygstillstånd, när båten inte använts för privat ändamål,
4. förbrukat annat bränsle än flygfotogen, dock inte annan bensin än flygbensin, i luftfartyg, när luftfartyget inte använts för privat ändamål.

För bensin som förbrukats i skepp eller båt för annat än privat ändamål finns enbart återbetalningsförfarandet för att åstadkomma skattebefrielse. Det finns ingen avdragsrätt i punktskattedeklarationen för upplagshavare avseende bensin. Det finns heller ingen möjlighet för fartygsbrukare att bli godkänd som skattebefriad förbrukare av bensin.

Detsamma gäller vid förbrukning av annat bränsle än lågbeskattad olja som förbrukats i båt utan fartygstillstånd för annat än privat ändamål.

Vad gäller andra bränslen än bensin och högbeskattad olja som förbrukas i skepp när detta används för annat än privat

ändamål finns i stället möjlighet till skattebefrielse genom avdrag i deklaration för upplagshavare respektive inköp direkt utan skatt. Dessa möjligheter gäller även för den förbrukning som sker i båtar som omfattas av medgivande (dispens) enligt 2 kap. 9 § LSE eller båt med fartygstillstånd, se avsnitt 5.14.7.2.

Den som har medgivande enligt 2 kap. 9 § LSE har möjlighet att söka återbetalning för högbeskattad olja t.ex. i de fall han av någon anledning tankat båten med högbeskattad olja. Denna möjlighet har inte den som innehar båt med fartygstillstånd enligt fiskelagen.

Återbetalning enligt 9 kap. 3 § 4 LSE medges för andra bränslen än flygfotogen, dock inte annan bensin än flygbensin, som förbrukats i luftfartyg, när luftfartyget inte använts för privat ändamål.

Observera att återbetalning även kan medges för flygfotogen i de fall flygfotogen köpts in med skatt. Återbetalning medges då med stöd av 9 kap. 2 § första stycket LSE, om förbrukning skett för annat än privat ändamål, se avsnitt 5.16.4.

I sammanhanget kan nämnas att varmluftsballonger räknas som luftfartyg. För den gasol som används i dessa kan därmed återbetalning medges enligt 9 kap. 3 § 4 LSE, när luftballongen använts för annat än privat ändamål.

5.16.5 Begränsning av koldioxidutsläpp

I 9 kap. 4 § LSE stadgas att om koldioxidskatt har tagits ut för annat bränsle än sådant som beskattas som bensin och någon har begränsat utsläpp av koldioxid i samband med förbrukning av bränslet, medger Skatteverket efter ansökan återbetalning av koldioxidskatten i förhållande till hur mycket utsläppet har minskat.

Syftet med bestämmelsen är att ge koldioxidskatten en miljöprofil. Koldioxid bildas vid förbränning av kolhaltiga bränslen. Utsläppen är beroende av vilket bränsle som används. Egentligen finns det ännu ingen ekonomiskt rimlig möjlighet att avskilja koldioxid ur förbränningsgaserna. Tanken är dock enligt förarbetena, prop. 1989/90:111 s. 153, att den miljömässiga styreffekten så småningom ska uppnås genom att införandet av ett återbetalnings- och kompenationssystem utgör ett incitament att utveckla tekniken mot kostnadseffektiva åtgärder för att minska koldioxidutsläppen. Den omedelbara miljömässiga styreffekten av en koldioxidskatt blir därför – i avvaktan på att en

ekonomiskt rimlig teknik för reningsåtgärder tas fram – att förbrukarna byter till ett obeskattat bränsle eller till ett beskattat bränsle med lägre kolinnehåll. Det finns således ett direkt samband mellan ett bränsles kolinnehåll och den koldioxid som bildas vid förbränning.

RR har i RÅ 1998 not. 97 medgett kompensation för begränsning av koldioxidutsläpp i ett fall där förbränningsavgaser leddes genom ett växthus och koldioxid togs upp av gurkor.

I RSV:s allmänna råd RSV 2002:18 anges att återbetalning endast bör medges för koldioxid som avskiljts ur rökgaserna. Askans innehåll av oförbränt bränsle bör således inte medföra återbetalning. Även bindning av koldioxid i växter bör i princip ge rätt till återbetalning. I fall då förbränningsgaser leds genom växthus anses schablonmässigt, såvitt inte annat visas, att utsläppet av koldioxid från det bränsle som alstrar gaserna begränsas med 14 %.

Notera dock att de allmänna råden är under omarbetning. Nya allmänna råd om beskattning av bränslen enligt LSE beräknas utkomma under 2010.

5.16.6 Värme som levererats för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller för jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet

Av 9 kap. 5 § första stycket LSE framgår att Skatteverket efter ansökan medger, i den omfattning som anges i andra – fjärde styckena i samma paragraf, återbetalning av skatt på elkraft och bränsle som förbrukats för framställning av värme som levererats för ändamål som ger skattebefrielse enligt 6 a kap. 1 § 1, 6, 9–11 eller 16 LSE eller enligt 11 kap. 9 § 2, 3 eller 5 LSE.

Av andra stycket i paragrafen framgår att återbetalning medges vid leverans för

1. tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller för yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet (6 a kap. 1 § 9–11 LSE), för
 - a) elkraft med den del av energiskatten som överstiger 0,5 öre per kilowattimme,
 - b) råttolja med ett energiskattebelopp som motsvarar hela den energiskatt och 79 % av den koldioxidskatt som tas ut på bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 a LSE,

c) andra bränslen än råttallolja med hela energiskatten och 79 % av koldioxidskatten,

2. annat ändamål än som avses under 1, med hela energiskatten på elkraft och med hela energiskatten, koldioxidskatten och svavelskatten på bränsle.

Av tredje stycket framgår att om elkraft och ett eller flera bränslen förbrukas samtidigt för denna värmeframställning, ska energislagen vid beräkning av återbetalningen fördelas genom proportionering i förhållande till respektive energislag. Dock får fördelningen mellan bränslena väljas fritt. Motsvarande gäller för värme som har levererats från kraftvärmeproduktion.

Av fjärde stycket framgår att för bensin och högbeskattad olja medges inte någon återbetalning enligt denna paragraf.

Har beslut om preliminär skattesats meddelats enligt 9 kap. 9 b § LSE medges återbetalning enligt den lägre koldioxidskattesats eller, beträffande råttallolja, energiskattesats som följer av beslutet. Detta framgår av paragrafens femte stycke.

De skattebefriade ändamål som avses under punkten 2 ovan är de ändamål som omfattas av skattebefrielse enligt 6 a kap. 1 § 1, 6, eller 16 samt 11 kap. 9 § 2, 3 eller 5 LSE. Full återbetalning medges för energi-, koldioxid- och svavelskatt på elkraft och bränsle som förbrukats för produktion av värme som levererats för förbrukning

- för annat ändamål än som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning m.m. (6 a kap. 1 § 1 a LSE),
- i metallurgiska processer under förutsättning att det ingående materialet genom uppvärmning i ugnar förändras kemiskt eller dess inre fysikaliska struktur förändras eller bibehålls i skänkar eller liknande kärl (6 a kap. 1 § 1 b LSE),
- i annat fall än som avses i ovanstående strecksatser, då bränslet i en och samma process används både som bränsle för uppvärmning och för annat ändamål än som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning (6 a kap. 1 § 1 c LSE),
- för framställning av energiprodukter eller andra produkter för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren (6 a kap. 1 § 6, 11 kap. 9 § 3 LSE),
- 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 (6 a kap. 1 § 16 LSE),

- för kemisk reduktion eller i elektrolytiska processer (11 kap. 9 § 2 LSE),
- i metallurgiska processer eller vid tillverkning av mineraliska produkter under förutsättning att det ingående materialet genom uppvärmning i ugnar har förändrats kemiskt eller dess inre fysikaliska struktur har förändrats (11 kap. 9 § 5 LSE).

Det finns endast begränsade möjligheter att göra avdrag i sin punktskattedeklaration för bränslen som förbrukats för att producera värme som levereras till externa värmemottagare (se avsnitt 5.13.15 och 5.13.17). Även den som är skattskyldig för bränslet är därför i många fall hänvisade till att ansöka om återbetalning. Det är inte heller möjligt att bli godkänd som skattebefriad förbrukare för detta ändamål.

Om värmen har producerats vid kraftvärmeproduktion i en anläggning som inte omfattas av utsläppshandelssystemet (se avsnitt 5.13.17) av någon som är skattskyldig för bränslet har avdrag redan skett för energiskatten samt för mellan 19 och 79 % av koldioxidskatten (beroende på elverkningsgrad) på bränslet som förbrukats för värmeproduktionen. Möjlighet finns också att göra motsvarande avdrag i eldeklarationen (se avsnitt 5.18.5.7). Om värmen producerats vid kraftvärmeproduktion i en anläggning som omfattas av utsläppshandelssystemet har skatteavdrag gjorts för hela energiskatten och 85 % av koldioxidskatten, om värmen producerats av någon som är skattskyldig för bränslet. Återbetalning medges i dessa fall med eventuell resterande del av koldioxidskatten upp till 79 % respektive 100 % av koldioxidskatten, beroende på för vilket ändamål värmen levererats.

Observera också att om den levererade värmen framställts i en anläggning inom utsläppshandelssystemet finns möjlighet till avdrag i deklarationen även när värmen inte framställts vid kraftvärmeproduktion. I sådana fall medges avdrag med 6 % av koldioxidskatten för den som är skattskyldig för bränslet (se avsnitt 5.14.5). Om värmeproducenten i sådana fall inte är skattskyldig för bränslet finns möjlighet till återbetalning av 6 % av koldioxidskatten enligt 9 kap. 2 § LSE (se avsnitt 5.16.3).

Bestämmelsen i 9 kap. 5 § LSE gör det möjligt för värmeproducenter att erbjuda industrin värme på samma villkor som gäller för industrins egen produktion. Enligt förarbetena undviks på detta sätt att industrin bygger upp en egen värmeproduktion i de fall då fjärrvärme finns att tillgå. För att inte möjligheterna att använda bibränslen för övrig produktion i värmeverken ska påverkas negativt och för att skattenedsättningen vid industri- och växthusleveranser skulle få full effekt får skattepliktiga bränslen i första hand anses använda för industri- och växthusleveranser. Se prop. 1991/92:150 bilaga I:5 s. 10 ff. och 17 samt 1991/92:FiU30, s. 213.

Om både elkraft och bränslen förbrukas samtidigt ska elkraften fördelas proportionellt mellan återbetalningsberättigande och icke återbetalningsberättigande värmeleveranser. För den resterande energimängd som förbrukats för återbetalningsberättigande leveranser gäller fri turordning mellan bränslena.

Om en värmeleverans sker till en fastighetsägare som fördelar värmen till hyresgäster som förbrukar den i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet får värmen fördelas mellan dessa hyresgäster och andra som inte har sådan verksamhet med lokalernas yta eller volym som grund. Vid beräkning av den bränsleförbrukning som motsvarar de värmeleveranser som medför rätt till återbetalning, får till den uppmätta värmeleveransen hos abonnenten läggas de omvandlings- och överföringsförluster som är förknippade med leveransen.

KR i Sundsvall delar i dom den 21 juni 2007, mål nr 916–918-07, länsrättens bedömning att rätt till återbetalning inte föreligger för hjälpförbrukning som sker i samband med värmeproduktionen, t.ex. i pumpar och fläktar. RR avslog bolagets ansökan om prövningstillstånd.

I fråga om vad som avses med tillverkningsprocessen i industriell verksamhet, växthusodling och jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet, se avsnitt 5.13.8, 5.13.9 respektive 5.13.10.

5.16.7 Kompensation för begränsning av svavelutsläpp

I 9 kap. 6 § LSE stadgas att om svavelskatt har tagits ut och någon som inte är skattskyldig har begränsat utsläppet av svavel enligt 7 kap. 5 § LSE, medger Skatteverket efter ansö-

kan kompensation för den svavelskatt som belastat bränslet med 30 kr per kg som utsläppet har minskat.

Redogörelse för begränsning av svavelutsläpp och om hur sådan begränsning ska beräknas m.m. finns i avsnitt 5.14.9 som avser avdrag för svavelskatt enligt 7 kap. 5 § LSE.

5.16.8 Ansökningsförfarandet

Ansökningsperiod

Enligt 9 kap. 7 § LSE ska ansökan om återbetalning eller kompensation enligt 2–6 §§ omfatta en period om ett kalenderkvartal och lämnas in till Skatteverket inom tre år efter periodens utgång.

Ifråga om återbetalning som sker med stöd av 6 a kap. 1 § 11 och 14 LSE, dvs. bränsle förbrukat i jordbruks-, skogsbruks- och vattenbruksverksamhet, ska dock återbetalningen omfatta en period om ett kalenderår. Om sökanden beräknas förbruka bränsle i större omfattning, får Skatteverket medge att ansökan görs per kvartal. Ett sådant beslut får återkallas om sökanden begär det eller förutsättningar för medgivande inte finns.

Enligt 15 § FSE får Skatteverket medge att ansökan får göras per kalenderkvartal om årsförbrukningen för vilken återbetalning kan medges beräknas uppgå till minst 15 kubikmeter för eldningsolja och dieselbrännolja, minst 15 ton för gasol och kolbränslen, minst 15 000 kubikmeter för metan och naturgas samt minst 150 000 kilowattimmar för elkraft.

Senaste tidpunkt för ansökan

Avgörande för rätten till återbetalning eller kompensation är att ansökan kommer in till Skatteverket senast tre år efter utgången av den period som ansökan gäller. Enligt vedertagen rättspraxis, som gäller generellt vid all rättstillämpning, står avsändaren risken för förseningar vid postbefordran. Detta innebär att rätten till återbetalning eller kompensation går förlorad, om ansökan kommer in till Skatteverket för sent, även om ansökan postats flera veckor före fristens utgång.

Beloppsbegränsning

Enligt 9 kap. 8 § LSE föreligger rätt till återbetalning eller kompensation enligt 9 kap. 2–6 §§ LSE endast när ersättningen för ett kalenderkvartal uppgår till

- a) minst 1 000 kr i fall som avses i 9 kap. 2, 4, 5 eller 6 § LSE, och
- b) minst 500 kr i fall som avses i 9 kap. 3 § LSE (förbrukning i fartyg och luftfartyg).

I fråga om återbetalning enligt 9 kap. 2 § LSE som sker med stöd av 6 a kap. 1 § 11 eller 14 LSE – dvs. förbrukning för uppvärmning, i stationära motorer samt i vissa motordrivna fordon – i jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet medges fr.o.m. den 1 januari 2008 återbetalning när den sammanlagda ersättningen uppgår till minst 500 kr per kalenderår. Fr.o.m. den 1 januari 2008 medges återbetalning av hela beloppet, dvs. från första kronan, när gränsen 500 kr uppnås. Tidigare var gränsen 1 000 kr per kalenderår och återbetalning medgavs endast för den del av den sammanlagda ersättningen som översteg 1 000 kr.

Av övergångsregel framgår att äldre bestämmelser fortfarande gäller för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

I prop. 1994/95:54 s. 132–133 uttalas att beloppsbegränsningarna införts av administrativa skäl. Avsikten är att rätten till återbetalning ska bedömas separat för varje ändamål. Det bör alltså inte vara möjligt att lägga ihop ersättningsbelopp, avseende återbetalning enligt olika bestämmelser i LSE, i syfte att komma upp till beloppsgränsen. Se dock ovan avseende undantaget i 9 kap. 8 § andra stycket LSE beträffande återbetalning som sker med stöd av 6 a kap. 1 § 11 eller 14 LSE.

5.16.9 Förbrukning för uppvärmningsändamål av viss märkt olja som förts in till Sverige

Av 9 kap. 8 a § LSE framgår att om en oljeprodukt har försetts med märkämne som avses i 2 kap. 9 a § LSE innan den har förts in till Sverige och oljeprodukten därefter har beskattats i Sverige enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 b LSE, medger Skatteverket efter ansökan återbetalning av ett belopp som motsvarar skillnaden mellan det skattebelopp som betalats för produkten enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 b LSE och det skattebelopp som gäller enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 a LSE om oljeprodukten har förbrukats i Sverige för uppvärmning eller för drift av stationära motorer.

Ansökan om återbetalning ska omfatta ett kalenderkvartal och ska lämnas in till Skatteverket inom tre år efter kvartalets utgång.

Av prop. 2006/07:123, s. 17, framgår att återbetalning enligt 9 kap. 8 a § LSE sällan aktualiseras. Det kan röra sig om fall då en oljeprodukt har frigjorts för konsumtion i ett annat Emland och alltså beskattats där och som därefter förts in till

Sverige under sådana förhållanden att skatt ska betalas här i landet, exempelvis genom privat införsel. För att olja ska beskattas enligt den lägre energiskattesatsen enligt 2 kap. 1 § 3 a LSE krävs förutom det EU-gemensamma märkämnet även att det nationella färgämnet tillsatts. Om oljan är märkt med det EU-gemensamma märkämnet, men inte det svenska färgämnet medför detta att oljan ska beskattas enligt den högre energiskattesatsen enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 b LSE (högbeskattad olja). Detta gäller även om oljan innan införseln till Sverige tillsatts ett färgämne som används för färgning av olja i ett annat EG-land. I syfte att säkerställa att energiskatt tas ut enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 a LSE (lågbeskattad olja) finns därför en möjlighet att ansöka om återbetalning av skillnaden mellan de högre och lägre energiskattebeloppen.

5.16.10 Nedsättning av koldioxidskatt enligt 0,8-procentsregeln

Bestämmelserna om nedsättning av koldioxidskatt återfinns i 1 kap. 8 §, 9 kap. 9, 9 a och 9 b §§ LSE och har följande lydelse.

9 kap. 9 § LSE

Utöver möjligheterna till skattebefrielse enligt 6 a kap. får skatten sättas ned för bränsle som förbrukats av ett energiintensivt företag för uppvärmning eller för drift av stationära motorer vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet. Beskattningsmyndigheten medger efter ansökan nedsättning av koldioxidskatten eller, beträffande råttolja, energiskatten för den del av skatten som överstiger 0,8 procent av de framställda produkternas försäljningsvärde. Nedsättning medges med sådant belopp att den överskjutande skattebelastningen inte överstiger 24 procent av det överskjutande skattebeloppet för bränslet.

Bestämmelserna i första stycket gäller även mottagare av värmeleveranser om värmen har använts vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet. I sådana fall avses med bränsle det bränsle som förbrukats för framställning av värmen. Om olika bränslen förbrukas samtidigt för denna värmeframställning får fördelningen mellan bränslena väljas fritt vid beräkning av nedsättningen. Motsvarande gäller för mottagare av värmeleveranser från kraftvärmeproduktion.

Vid beräkning av nedsättning enligt första eller andra stycket får den koldioxidskatt som är hänförlig till följande bränslen dock inte sättas ned mer än att den motsvarar minst

- a) 21 euro per kubikmeter dieselbrännolja (KN-nr 2710 19 41–2710 19 49) eller fotogen (KN-nr 2710 19 21 eller 2710 19 25),
- b) 14,30 euro per kubikmeter eldningsolja (KN-nr 2710 19 61–2710 19 69),
- c) 41 euro per 1 000 kilogram gasol (KN-nr 2711 12 11–2711 19 00) som förbrukats för drift av stationära motorer,
- d) 5,40 euro per 1 000 kubikmeter naturgas (KN-nr 2711 11 00 eller 2711 21 00), och
- e) 4,10 euro per 1 000 kilogram kol och koks (KN-nr 2701, 2702 och 2704),

varvid det nedsatta skattebeloppet i genomsnitt alltid minst skall motsvara minimiskattenivåerna för de förbrukade energislagen.

Omräkning av de belopp i euro som anges i tredje stycket görs för varje kalenderår enligt den kurs i svenska kronor för euro som gällde den första vardagen i oktober året innan och som offentliggörs i Europeiska unionens officiella tidning.

Begränsningarna av nedsättningen av skatt i tredje stycket gäller också för bränsle enligt 2 kap. 3 och 4 §§.

9 kap. 9 a § LSE

Om försäljningsvärdet, beräknat enligt 9 kap. 9 §, blir lägre till följd av att sökanden sålt produkter för ett pris som avviker från det pris som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende företag, skall försäljningsvärdet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sökanden sålt produkterna till ett oberoende företag. Detta gäller dock bara om

1. det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och
2. det inte av omständigheterna framgår att andra skäl än ekonomisk intressegemenskap varit avgörande för prissättningen.

9 kap. 9 b § LSE

Ansökan om nedsättning enligt 9 § skall omfatta en period om ett kalenderår och skall lämnas in till beskattningsmyndigheten inom tre år efter kalenderårets utgång. Ansökan skall innehålla uppgifter om hur mycket bränsle som förbrukats under kalenderåret och försäljningsvärdet på de produkter som framställts under året. Sökanden skall även lämna de uppgifter som enligt 1 kap. 8 § behövs för att beräkna energiintensiteten hos det företag som ansökan avser.

Beskattningsmyndigheten får efter ansökan bestämma en preliminär koldioxidskattesats eller, beträffande råttallolja, en preliminär energiskattesats enligt vilken skatt skall tas ut under ett kalenderår. De uppgifter som enligt första stycket skall lämnas av sökanden skall i en ansökan om preliminär skattesats lämnas i form av en uppskattning. Har beslut om preliminär skattesats meddelats skall sökanden, när det kalenderår som beslutet avser gått ut, komplettera sin ansökan med de verkliga uppgifterna. Kompletteringen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast tre år efter utgången av det kalenderår som ansökan avser.

Beskattningsmyndigheten skall för varje sökande som meddelats beslut om preliminär skattesats fatta ett slutligt beslut om skattenedsättning för det bränsle som förbrukats under kalenderåret. Genom beslutet kan skatt påföras sökanden eller återbetalas till honom. Kan sökandens uppgifter inte läggas till grund för en tillförlitlig beräkning eller saknas uppgifter från honom, får beslut fattas efter skälig grund.

Syftet med möjligheten till skattenedsättning är att energiintensiv verksamhet i Sverige ska kunna hävda sig i internationell konkurrens. Ett företag måste vara energiintensivt enligt den definition som finns i 1 kap. 8 § LSE för att komma ifråga för nedsättning enligt 0,8-procentsregeln. Bestämmelserna har anpassats till energiskattedirektivets (2003/96/EG) bestämmelser om nedsättning för energiintensiva företag.

Definitioner enligt 1 kap. 8 § LSE

Enligt 1 kap. 8 § LSE gäller följande definitioner vid tillämpningen av bestämmelserna om 0,8-procentsregeln i 9 kap. 9 och 9 b §§ LSE.

Företag

Med *företag* avses ett företag i sin helhet eller en del av ett företag som utgör en egen verksamhet eller verksamhetsgren.

Av prop. 2006/07:13 s. 117 framgår att begreppen ”verksamhet” och ”verksamhetsgren” ska ha samma innebörd som i SBL respektive IL. Med verksamhetsgren avses därmed sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Den sökande ges således viss möjlighet att välja ut en eller flera verksamheter/verksamhetsgrenar som ska omfattas av nedsättning.

Energiintensivt företag	Med <i>energiintensivt företag</i> avses ett företag i vars verksamhet det under en basperiod förbrukats bränsle för uppvärmning eller för drift av stationära motorer eller förbrukats värme, som framställts från bränsle av någon annan, i sådan omfattning att den kvarstående energi- och koldioxidskatten på bränslena, sedan möjligheterna till skattebefrielse enligt 6 a kap. LSE och återbetalning av skatt enligt 9 kap. 5 § LSE har utnyttjats, uppgår till minst 0,5 % av förädlingsvärdet.
Bränsle	Med <i>bränsle</i> avses alla bränslen utom bensin och högbeskattad olja.
Basperiod	Med <i>basperiod</i> avses det räkenskapsår som slutar under det kalenderår som ansökan om nedsättning av skatt avser eller den sammanlagda period som utgörs av detta räkenskapsår och det närmast föregående räkenskapsåret.
Förädlingsvärde	Med <i>förädlingsvärde</i> avses skillnaden mellan företagets sammanlagda omsättning och sammanlagda inköp.
Sammanlagd omsättning	Med <i>sammanlagd omsättning</i> avses intäkter från försålda varor och utförda tjänster, inräknat egna uttag, som ingår i företagets normala verksamhet (nettoomsättningen), förändring av varulager, aktiverat arbete för egen räkning och övriga rörelseintäkter samt ränteintäkter.
Sammanlagda inköp	Med <i>sammanlagda inköp</i> avses alla rörelsekostnader, inräknat av och nedskrivningar på tillgångar, samt räntekostnader. Personalkostnader, inräknat arbetsgivaravgifter och kostnader för inhyrd personal, ska inte utgöra rörelsekostnader. Nedsättning av skatt som medges enligt 9 kap. 9 § LSE ska inte minska rörelsekostnaderna.

För att komma ifråga för nedsättning måste energi- och koldioxidskattebelastningen för det energiintensiva företaget, efter att de generella skattelättnaderna för tillverkningsindustrin samt jordbruks-, skogsbruks- och vattenbruksverksamhet har räknats bort, vara mer än 0,8 % av företagets sammanlagda försäljningsvärde. Det överskjutande skattebeloppet får i sådant fall sättas ned till 24 %. Nedsättning medges inte för

bränsle som förbrukats för drift av motordrivna fordon. Samtliga bränslen utom bensin och högbeskattad olja får beaktas vid beräkning av företagets skattebelastning.

För att säkerställa att EU:s minimiskattesatser inte underskrids vid nedsättning enligt 9 kap. 9 § LSE får koldioxidskatten inte sättas ned mer än att den motsvarar minst de minimiskattesatser som anges i 9 kap. 9 § LSE (se ovan), varvid det nedsatta skattebeloppet i genomsnitt alltid minst ska motsvara minimiskattenivåerna för de förbrukade energislagen.

Genomsnittsberäkningen får göras så att den totala summan av skattebeloppen i genomsnitt alltid minst motsvarar minimiskattenivåerna för de förbrukade bränsleslagen. Skattebeloppet för varje enskilt energislag behöver därmed inte motsvara minst minimiskattenivån, utan ett överskott jämfört med minimiskattenivån avseende ett bränsleslag kan utnyttjas för att kompensera för ett underskott jämfört med minimiskattenivån avseende ett annat bränsleslag. Se Skatteverkets skrivelse den 27 januari 2005, dnr 130 60817-05/111, Beaktande av minimiskattesatser vid nedsättning av koldioxidskatt.

Omräkning av beloppen som angetts i euro ska ske enligt den kurs i svenska kronor för euro som gällde den första vardagen i oktober året innan och som offentliggörs i Europeiska unionens officiella tidning.

Försäljningsvärde

Med försäljningsvärde avses värdet av samtliga framställda produkter under året. Försäljningsvärdet ska, enligt prop. 1997/98:18 s. 21, beräknas utifrån en marknadsmässig pris-sättning.

Beträffande växthus består produktionen som regel endast av de växter eller växtprodukter som drivs upp i växthuset.

I 9 kap. 9 a § LSE regleras beräkningen av försäljningsvärdet vid försäljning till företag med intressegemenskap, t.ex. till ett annat bolag inom koncernen. Värdet ska i sådana fall beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till vid försäljning till ett oberoende bolag.

Vid legotillverkning beräknas ett försäljningsvärde för de legotillverkade produkterna. Se prop. 1997/98:18, s. 20.

Ansökan om nedsättning ska omfatta ett kalenderår och ska lämnas in till Skatteverket inom tre år efter kalenderårets utgång.

Preliminär skattesats

För att minska likviditetspåfrestrningen för ett företag finns det enligt 9 kap. 9 b § LSE möjlighet för den sökande att lämna in en ansökan om preliminär nedsättning till Skatteverket och få ett beslut att en preliminär skattesats ska tillämpas under året. När kalenderåret gått ut ska respektive företag senast inom tre år efter utgången av det år som det preliminära beslutet avser lämna uppgift till Skatteverket om det faktiska utfallet, dvs. om de framställda produkternas faktiska försäljningsvärde, förädlingsvärdet och förbrukningen av bränslen. Skatteverket gör då en avstämning mot de lämnade preliminära uppgifterna och meddelar ett slutligt beslut om skattenedsättning

Extern värme

Nedsättningsreglerna gäller även för den som förbrukar värme som levererats från extern producent. Det är värmemottagaren som har att ansöka om nedsättning. Värmeleverantören måste i dessa fall lämna uppgift till värmemottagaren om hur stor förbrukningen av skattepliktiga bränslen har varit, eller vid preliminär ansökan, förväntas bli, för produktionen av den värme som levereras till honom. I de fall mottagaren av värmen erhåller ett beslut om preliminär skattesats ska värmeleverantören tillämpa den preliminära skattesatsen i sina värmeåterbetalningsansökningar under året. Avstämningen efter årets slut görs dock för värmemottagaren utifrån uppgifter från värmeleverantören om det faktiska utfallet.

5.16.11 Återbetalning av skatt vid EU-handel

5.16.11.1 Allmänt

Det finns ett antal bestämmelser om betalning av skatt vid flyttning av bränsle mellan EG-länder. I vissa fall tas skatt ut både i avsändarlandet och i destinationslandet. Avsikten är i de flesta fall att skatten slutligen endast ska tas ut i konsumtionslandet. Det finns därför möjlighet att under vissa förutsättningar få den svenska skatten återbetalad om bränslet beskattats även i ett annat EG-land.

Enligt 9 kap. 10 § LSE medger Skatteverket efter ansökan återbetalning av skatten om skatt har betalats i Sverige för bränsle och bränslet därefter har flyttats till ett annat EG-land under sådana förhållanden att skatt ska betalas där eller flyttningen sker för förbrukning för ett i det andra EG-landet skattebefriat ändamål. Se avsnitt 5.16.11.2 och 5.16.11.3. Bestämmelsen i 9 kap. 10 § grundar sig på artiklarna 33.6 och 36.5 i direktiv 2008/118/EG.

Särskilda återbetalningsbestämmelser för bränsle som inte når angiven destination eller mottagare finns i 9 kap. 11 § LSE (se avsnitt 5.16.11.4).

5.16.11.2 Vid distansförsäljning från Sverige

Bestämmelser om återbetalning av skatt vid distansförsäljning från Sverige till ett annat EG-land finns i 9 kap. 10 a § LSE. Av första stycket i denna paragraf framgår att rätt till återbetalning enligt 9 kap. 10 § LSE vid distansförsäljning endast föreligger om sökanden visar att den skatt som ansökan avser är betald samt att bränslet har beskattats i mottagarlandet eller är avsett att användas där för ett skattebefriat ändamål.

Med t.ex. en faktura eller ett kvitto där det framgår att priset är inklusive skatt, kan den som ansöker om återbetalning visa att skatten i Sverige är betald. Skatteverket kan på sedvanligt sätt kontrollera att säljaren eller eventuellt tidigare leverantör redovisat och betalat in skatten.

När det gäller beskattningen i mottagarlandet kan sökanden visa att skatten där är betald t.ex. genom att myndighet i mottagarlandet utfärdar ett intyg om att skatten betalats eller att användningsområdet är skattebefriat.

Av andra stycket i 9 kap. 10 a § LSE framgår att vid distansförsäljning ska ansökan omfatta en period om ett kalenderkvartal och lämnas in till Skatteverket inom tre år efter kvartalets utgång. Ansökan för ett visst kalenderkvartal ska omfatta alla leveranser som skett under kvartalet, se författningskommentaren till 29 § LTS i prop. 1994/95:56, s. 101, till vilken författningskommentaren till 9 kap. 10 § LSE i prop. 1994/95:54 hänvisar.

Bestämmelsen grundar sig på artikel 36.5 i direktiv 2008/118/EG.

Se även avsnitt 5.5.5 avseende begreppet distansförsäljning.

5.16.11.3 I andra fall än vid distansförsäljning

Bestämmelser om återbetalning enligt 9 kap. 10 § LSE i andra fall än vid distansförsäljning finns i 9 kap. 10 b § LSE. Det rör sig om flyttningar av bränsle till utländska näringsidkare, myndigheter och organisationer m.m.

Ansökan om återbetalning ska lämnas till Skatteverket. Sökanden ska visa att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige.

Skatteverket återbetalar skattebeloppet sedan sökanden visat att

1. skatt har betalats i mottagarlandet, eller
2. bränslet är avsett att användas i mottagarlandet för ett där skattebefriat ändamål.

Det finns inte några bestämmelser om när ansökan om återbetalning senast ska lämnas till Skatteverket.

Bestämmelsen grundar sig på artikel 33.6 i direktiv 2008/118/EG.

5.16.11.4 Bränsle som inte når angiven destination eller mottagare

Bränsle som flyttas under ett uppskovsförfarande och som inte når angiven destination ska under vissa förhållanden beskattas i Sverige. Detsamma gäller beskattat bränsle som flyttas till eller via Sverige och som inte når angiven mottagare. Bestämmelser om detta finns i 4 kap. 2 respektive 2 a § LSE.

Av 9 kap. 11 § LSE framgår att om bränsle beskattats enligt 4 kap. 2 eller 2 a § LSE och den skattskyldige inom tre år efter det att flyttningen påbörjades visar att bränslet beskattats i ett annat EG-land, ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas, om det andra EG-landets skatteanspråk är befogat. Bestämmelsen grundar sig på artikel 38.3 i direktiv 2008/118/EG.

I prop. 2009/10:40 hänvisas i författningskommentaren till 9 kap. 11 § LSE till författningskommentaren till 29 § LTS i samma prop. I denna hänvisas till författningskommentaren till 29 § LTS på s. 123 i prop. 2000/01:118. Där uttalas följande avseende återbetalning av skatt när beskattning skett enligt 27 § LTS, vilken motsvarar 4 kap. 2 § LSE:

”Det är dock långt ifrån säkert att medlemsländerna kommer att vara ense om var beskattning skall ske när varor, som transporteras under skatteuppskov, försvinner på grund av oegentligheter eller överträdelser. ---

Det kan dock mycket väl tänkas att beskattningsmyndigheten anser att det andra EG-landets tolkning av artikel 20 är felaktig och att det är Sverige som har beskattningsrätt. I sådana fall bör beskattningsmyndigheten inte vara skyldig att betala tillbaka den skatt som påförts med stöd av 27 §.”

Hänvisningen i ovanstående citat till artikel 20 avser artikel 20 i det s.k. cirkulationsdirektivet (92/12/EEG), vilken motsvaras av artikel 38 i direktiv 2008/118/EG.

5.17 Sanktioner vid otillåten användning av märkta oljeprodukter m.m.

5.17.1 Allmänt

Enligt 2 kap. 9 § LSE är viss användning av märkta oljeprodukter förbjuden, se avsnitt 5.4.7. Sanktionsbestämmelser m.m. vid otillåten användning finns i 10 kap. LSE. I 10 kap. 1–3 §§ LSE finns regler om straff, förverkande och beslag i de fall då tillsatt märkämne avlägsnats från oljeprodukter m.m. Enligt 10 kap. 4 § LSE påför Skatteverket i vissa fall den som avlägsnat märkämnet skatt som skulle ha tagits ut enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 b LSE. I 10 kap. 5–8 §§ LSE finns bestämmelser om en särskild avgift som ska betalas om bränsletanken i motordrivnet fordon eller båt, i strid mot reglerna i LSE, innehåller bränsle försett med märkämne. Den särskilda avgiften är en i administrativ ordning påfordrad sanktionsavgift. Regler om tillsyn och kontroll finns i 10 kap. 9–10 §§ LSE. Särskilda bestämmelser om förfarandet finns i 10 kap. 11 och 13 §§ LSE.

5.17.2 Straffbestämmelser m.m.

I 10 kap. 1 § LSE stadgas att den som från oljeprodukter avlägsnar sådant märkämne som avses i 2 kap. 9 a § LSE (se avsnitt 5.4.6), eller på annat sätt tar befattning med oljeprodukter för vilka energiskatt enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 b LSE inte betalats, i syfte att dessa produkter lagstridigt ska användas i bränsletank på motordrivnet fordon eller båt, jfr avsnitt 5.4.7, döms till böter eller fängelse i högst sex månader. För grovt brott är straffet högst två års fängelse.

Ett exempel på när någon ”på annat sätt tar befattning” kan vara följande (jfr SOU 1992:53, s. 124). En anställd vid ett skattskyldigt bolag, som ansvarar för att utrustning för att tillsätta märkämne aktiveras vid uttankning till lastbil, företar i samråd med en kund åtgärder så att tillförseln av märkämnet stängs av till viss leverans. Fakturor m.m. kommer i sådant fall att visa att märkt olja levererats och för låg skatt kommer att betalas till staten.

Enligt 10 kap. 2 § LSE ska vid försök eller förberedelse till grovt brott dömas till ansvar.

I 10 kap. 3 § LSE föreskrivs att egendom som använts som hjälpmedel vid brott enligt LSE (dvs. enligt 10 kap. 1 § LSE) får förklaras förverkat, om det behövs för att förebygga brott eller det annars finns särskilda skäl till det. Detsamma gäller egendom som varit avsedd att användas som hjälpmedel vid brott enligt LSE, om brottet har fullbordats eller om förfarandet har utgjort ett straffbart försök eller en straffbar förberedelse. I stället för egendomen får dess värde förklarats förverkat. Vid beslag av egendom som kan antas bli förverkad gäller bestämmelserna i RB.

Enligt 10 kap. 4 § LSE påför Skatteverket den som ansvarat för att märkämnet avlägsnats skatt med belopp som motsvarar den skatt som skulle ha tagits ut för högbeskattad olja om oljeprodukter där märkämnet har avlägsnats, och för vilka den högre skatten inte betalats, anträffas i annat utrymme än bränsletank som förser motor på motordrivet fordon eller båt med bränsle och det är uppenbart att oljeprodukterna avsetts för tillförsel till sådan bränsletank i strid mot 2 kap. 9 § LSE.

Det bör i de flesta fall röra sig om skillnaden i energiskatt mellan de belopp som anges i 2 kap. 1 § första stycket 3 b (högbeskattad olja) och 3 a (lågbeskattad olja) LSE, men det torde även kunna förekomma att ingen skatt alls har betalats för oljeprodukten. I det sistnämnda fallet ska skatt påföras med de belopp som anges i 2 kap. 1 § första stycket 3 b LSE.

5.17.3 Särskild avgift

En särskild avgift påförs ägare till fordon eller båt, vars bränsletank i strid mot bestämmelserna i LSE innehåller märkt olja. Om fordon eller båt brukas utan lov påförs i stället brukaren avgiften.

Vid samtidig distribution hos oljeleverantörerna av både märkt och omärkt olja är det i vissa situationer svårt att undvika att kvarstående märkt olja i rör och pumpar i liten mängd blandas med omärkt olja. Detsamma kan inträffa hos en förbrukare som fyller på omärkt olja i en tank som tidigare har innehållit märkt olja. Om det är små mängder märkämne som därigenom har kommit in i den omärkta oljan kommer det inte att ge någon synlig färg åt oljan eller ge utslag i samband med kontroll. Genom analys kan dock mycket låga halter av märkämnet bestämmas.

Enligt 10 kap. 5 § första stycket LSE ska särskild avgift betalas för motordrivet fordon och båt, vars bränsletank innehåller oljeprodukt i strid mot 2 kap. 9 § LSE, jfr avsnitt 5.4.7. Även om ett fordon t.ex. är parkerat eller fraktas på en transportlastbil ska avgift påföras om bränsletanken innehåller märkta oljeprodukter. Det är alltså inte en förutsättning att fordonet används i trafik.

Den tidigare utformningen av sanktionsbestämmelserna innebär i vissa fall att fordon som var registrerade i annat land än Sverige påfördes en högre särskild avgift än de som var registrerade i Sverige. Mot bakgrund av den inom EU-rätten tillämpliga likabehandlingsprincipen är avgiften för dessa fordon fr.o.m. den 1 januari 2004 begränsad till den lägsta avgift som kan påföras fordon registrerade i Sverige, se prop. 2003/04:1.

Enligt 10 kap. 5 § andra stycket LSE uppgår avgiften för personbil, lätt lastbil och lätt buss samt båt till 10 000 kr. För tunga lastbilar, tunga bussar, traktorer och tunga terrängvagnar som är registrerade i vägtrafikregistret beräknas avgiften enligt följande tabell.

Skattevikt, kg	Avgift, kr
0 – 3 500	10 000
3 501 – 10 000	20 000
10 001 – 15 000	30 000
15 001 – 20 000	40 000
20 001 – 50 000	

I 10 kap. 5 § tredje stycket LSE stadgas att med skattevikt avses den vikt efter vilken fordonsskatt beräknas enligt vägtrafikskattelagen (2006:227). Avgiften för annat motordrivet fordon än som avses i andra stycket uppgår till 10 000 kr. För t.ex. tunga lastbilar, tunga bussar, traktorer och tunga terrängvagnar som är registrerade i utlandet påförs således särskild avgift med 10 000 kr oavsett skattevikt.

Avgiften tas ut för varje tillfälle som bränsletank påträffas med märkt olja i strid mot användningsförbudet.

Enligt fjärde stycket gäller, att om någon påförts särskild avgift och sådan avgift ska påföras honom för ytterligare tillfälle inom ett år från det tidigare tillfället, tas avgiften ut med en och en halv gånger det belopp som följer av andra eller tredje

stycket. Vid upprepade förseelser inom ett år höjs avgiften således med 50 %.

I 10 kap. 6 § LSE stadgas att avgift enligt 10 kap. 5 § LSE påförs ägaren till fordonet eller båten. Om någon brukar annans fordon eller båt utan lov, påförs dock brukaren avgiften. Beträffande äganderätten tillämpas allmänna bevisregler. Om någon t.ex. stjälar ett fordon eller en båt så är det frågan om olovligt brukande, och brukaren påförs den särskilda avgiften. Ovannämnda lagtext är klar i detta avseende.

När det gäller kreditköp och fordon eller båt som innehas med nyttjanderätt finns särskilda bestämmelser i 10 kap. 7 § LSE. Har ett fordon eller en båt köpts på kredit med förbehåll om återtaganderätt anses köparen som ägare. Som ägare anses också den som innehar ett fordon eller en båt med nyttjanderätt för bestämd tid om minst ett år. Innehas fordonet eller båten i annat fall med nyttjanderätt, anses nyttjanderättshavaren som ägare, om han har befogenhet att bestämma om förare eller anlitar annan förare än ägaren har utsett.

Nyttjanderätt är ett civilrättsligt begrepp som innefattar såväl upplåtelse mot ersättning, dvs. hyra, som upplåtelse utan att ersättning härför betalas, dvs. lån.

Enligt 10 kap. 8 § LSE påförs särskild avgift enligt 5 § av Skatteverket. Om det finns särskilda skäl, kan beskattningsmyndigheten medge nedsättning av eller befrielse från avgiften. I förarbetena, prop. 1992/93:124 s. 66, uttalas följande.

”En viss möjlighet bör finnas att medge nedsättning av eller befrielse från avgifterna. Bedömningen skall vara sträng. De nämnda enhetliga avgifterna skall normalt alltid tas ut, oavsett omständigheterna. Nedsättning eller befrielse bör endast förekomma i enstaka undantagsfall. Ett fall då befrielse givetvis måste medges är då det visas att ett fordon vid tankning fyllts med märkt bränsle utan att ägaren eller annan som ombesörjt tankningen var medveten om detta. Nedsättning bör däremot inte ske med hänsyn t.ex. till den betalningskyldiges ekonomiska eller personliga förhållanden.”

Med anledning av detta förarbetsuttalande har Skatteverket intagit en restriktiv hållning. Enligt Skatteverkets bedömning räcker det inte med att ägaren eller den som lovligt brukar fordonet eller båten på grund av slarv, förväxling av bränsle vid tankning eller okunskap om lagreglerna inte kände till att

bränsletanken innehöll otillåtet bränsle. KR har i ett antal avgörande prövat frågan om nedsättning eller befrielse av särskild avgift och i stort dömt i enlighet med Skatteverkets yrkanden.

Se t.ex. KR:s i Sundsvall domar den 14 februari 2003, mål nr 2581-2001 samt mål nr 2580-2001. I båda målen hade tankning skett av bolagens anställda av vad som senare visade sig vara en felleverans. Både de anställda och bolaget svävade i okunnighet om felleveransen tills det var för sent. LR i Dalarnas län anförde att bolaget som ägare är ansvarigt för att fordonen inte innehåller färgad diesel. Bolaget har fortsatt bruka fordonen trots att man blivit medveten om att tankarna till viss del kunde innehålla otillåtet bränsle. Om felleverans skett eller inte har därvid mindre betydelse. Tillräckliga skäl att medge nedsättning av eller befrielse från sanktionsavgiften förelåg inte. KR instämde i LR:s bedömning.

Se även KR:s i Sundsvall dom den 23 april 2003, mål nr 3182-02. Omständigheterna i målet var att en person hade fått motorstopp med sin lastbil i mörkret på en hårt trafikerad motorväg. Han tankade då diesel från den lastmaskin han fraktade på flaket. Han visste inte att lastmaskinens bränsletank innehöll märkt diesel. KR anförde att den omständigheten att tankningen skett i god tro inte i sig utgjorde sådana skäl som kunde medföra nedsättning av eller befrielse från avgiften. KR framhöll att en allmän undersökningsplikt alltid åvilar fordonsägaren beträffande det bränsle som tankas. KR fann vid en samlad bedömning att skäl för befrielse från eller nedsättning av avgiften inte förelåg. RR meddelade inte prövnings-tillstånd.

I KR:s i Sundsvall dom den 13 juni 2005, mål nr 1989-04, var omständigheterna följande. Bolaget anförde att någon under natten mellan den 5 och 6 november 2003 brutit upp tanklocket till det aktuella fordonet och tillfört färgat bränsle i syfte att misskreditera bolaget och man ingav även en kopia av en polisanmälan. LR konstaterade att anmälan inkommit först i april 2004 och att det i övrigt inte framkommit något som stödde bolagets påstående varför överklagandet avslogs. KR instämde i LR:s bedömning.

RR har i RÅ 1999 ref. 66 ansett att särskilda skäl för befrielse från avgift förelåg då det saknats anledning att ifrågasätta ny ägares uppgift om att märkt bränsle honom ovetandes funnits i tanken vid överlåtelsen. RR uttalade i domskälen bl.a. att det

endast i speciella fall kan krävas att en ny ägare ska göra en undersökning om fordonet vid överlåtelsen till honom har märkt bränsle i tanken. I de fall förutsättningar finns att ta ut avgift enligt 10 kap. 5 § LSE men det saknas anledning att ifrågasätta riktigheten av ägarens uppgift om att märkt bränsle honom ovetande fanns i tanken redan vid överlåtelsen, bör särskilda skäl för befrielse ifrån avgiften normalt anses föreligga.

5.17.4 Tillsyn och kontroll

Regler om tillsyn över och kontroll av efterlevnaden av bestämmelserna i 10 kap. LSE, dvs. att märkämnet inte avlägsnas från märkta oljeprodukter eller att bränsletankar på motordrivna fordon eller båtar inte innehåller sådana oljeprodukter, finns i 10 kap. 9 och 10 §§ LSE.

Tillsynen vad avser motordrivna fordon utövas av polismyndigheterna samt av Tullverket vad avser gränskontroll. Kustbevakningen och polismyndigheterna utövar tillsynen av båtar, se 10 kap. 9 § LSE.

För kontrollverksamheten har polismyndigheterna och andra tillsynsmyndigheter rätt att få tillträde till låsta utrymmen i fordon och båtar. Myndigheterna har även rätt att få de upplysningar, handlingar och prov som behövs för tillsynen. För uttagna prov betalas inte ersättning. Se 10 kap. 10 § LSE.

5.17.5 Regler om förfarandet

Regler om förfarandet finns i 10 kap. 11 och 13 §§ LSE.

Av 10 kap. 11 § LSE framgår att bestämmelserna i 20 kap. 1, 2, 4 och 7 §§ SBL (om indrivning) samt 23 kap. 7 och 8 §§ SBL (avseende verkställighet av beslut) ska tillämpas även på särskild avgift.

Om ett fordon eller en båt har flera ägare, är de solidariskt ansvariga för den särskilda avgift som ska betalas, se 10 kap. 13 § LSE.

RSV har meddelat föreskrifter (RSFS 1996:14) om inbetalning av särskild avgift enligt LSE. Enligt dessa gäller bl.a. att särskild avgift ska vara inbetald inom fyra veckor från beskattningsmyndighetens beslut.

5.18 Energiskatt på elkraft

5.18.1 Skattepliktig kraft

Enligt 11 kap. 1 § LSE är elkraft som förbrukas i Sverige skattepliktig om inte annat följer av 11 kap. 2 § LSE. Därav följer att elkraft som exporteras och förbrukas utomlands inte är skattepliktig.

Enligt 11 kap. 2 § LSE är elkraft inte skattepliktig om den

1. framställts i Sverige i ett vindkraftverk av en producent som inte yrkesmässigt levererar elektrisk kraft,

Vindkraft

Bestämmelsen innebär en generell skattefrihet för vindkraftsproducerad elkraft, oavsett kraftverkets generatoreffekt, i de fall då producenten inte yrkesmässigt levererar elkraft.

Leveransbegreppet

Av Skatteverkets skrivelse från den 6 oktober 2008, dnr 131 560566-08/111, framgår att Skatteverket gör bedömningen att enbart den omständigheten att en elproducent matar in el på ett elnät, där elen sammanblandas med el av annat ursprung, inte medför att producenten ska anses leverera elen, i den mening som avses i 11 kap. 2 § 1–2 och 5 § 2 LSE. Skatteverket anser att en förutsättning för att en producent i denna mening ska anses leverera el är att producenten dessutom överlåter elen till någon annan genom försäljning eller genom annat avtal om överlåtelse.

Av Skatteverkets skrivelse från den 23 oktober 2008, dnr 131 634650-08/111, framgår att Skatteverket gör bedömningen att en fastighetsförvaltare som fördelar egenproducerad el eller inkommande el från en leverantör till sina hyresgäster, ska anses leverera elen, i den mening som avses i 11 kap. 2 § 1–2 och 5 § första stycket 2 LSE, om fastighetsförvaltaren fakturerar elen i form av uppmätt eller uppskattad elförbrukning. Ingår däremot elen ospecificerad i hyresdebiteringen anser Skatteverket att fastighetsförvaltaren inte ska anses ha levererat elen.

2. i annat fall framställts i Sverige av en producent som förfogar över en installerad generatoreffekt av mindre än 100 kilowatt och som inte yrkesmässigt levererar elektrisk kraft,

Installerad generatoreffekt

Denna punkt gäller alla andra kraftverk än vindkraftverk. Enligt RSV:s rekommendationer (RSV Sp 1999:1) avses med installerad generatoreffekt märkeffekten, dvs. den effekt som generatoren är konstruerad för. Normalt anges effekten på en

märkplåt på generatorm. En ändring av märkeffekten förutsätter att generatorm har ändrats.

Skatteverket anser att uttrycket ”förfoga över” ska tolkas så att det är den sammanlagda effekten som en producent förfogar över som är avgörande, se RSV Sp 1999:1, s. 3.

Rekommendationen är under omarbetning och beräknas ersättas av ett allmänt råd under 2010.

Skatteverket har i skrivelser från den 6 respektive 23 oktober 2008, dnr 131 560566-08/111 respektive 131 634650-08/111, redovisat sin uppfattning avseende leveransbegreppet vid inmatning av el på elnätet respektive vid elförbrukning i upplåten bostad eller lokal, se ovan under punkt 1.

3. till lägre effekt än 50 kilowatt utan ersättning levererats av en producent eller en leverantör till en förbrukare som inte står i intressegemenskap med producenten eller leverantören,

Frikraft

En av förutsättningarna för detta undantag från skatteplikt är att kraften levereras utan ersättning, dvs. utgör s.k. frikraft. En leverans anses bli skattepliktig även om förbrukaren endast har betalat en fast årlig ersättning.

4. framställts och förbrukats på fartyg eller annat transportmedel,

5. förbrukats för framställning av elektrisk kraft,

Egenförbrukning

Genom denna bestämmelse undantas kraftproducentens egen förbrukning av elkraft från beskattning. Undantaget är begränsat till den verksamhet som omfattar framställning av elkraften. Annan verksamhet, t.ex. byggnadsverksamhet, ska medföra beskattning. Även förbrukning av elkraft för att bygga en kraftstation är skattepliktig ända tills dess elproduktionen har startat enligt KR:s i Stockholm dom den 26 april 1990, mål nr 8009-1988. Enligt KR:s i Stockholm dom den 13 januari 1989, mål nr 7216-1987, är elförbrukning för fiskodling hos en elproducent skattepliktig.

Överföringsförluster och dylikt

Energiskatt ska inte betalas för elkraft som går förlorad i samband med överföring, transformering eller omformning av kraften innan den passerat den slutlige förbrukarens mätare. Eventuell omformning som sker hos den slutlige förbrukaren omfattas inte av skattefrihetsregeln.

Schabloner

Eftersom förbrukningen hos en producent med blandad verksamhet inte alltid mäts upp för de olika delarna av verksamheten har RSV i RSV Sp 1999:1 utfärdat rekommendationer avseende hur stor del av bruttoproduktionen av elkraft som schablonmässigt beräknas användas för framställning av elkraft. Schablonvärdena, som inte behöver tillämpas om producenten kan visa att han har en annan fördelning, framgår av följande uppställning.

Vattenkraft	1 %
Mottryckskraft	1,5 %
Kondenskraft	5 %

Av RSV:s rekommendationer m.m. om energiskatt på elektrisk kraft, RSV Sp 1999:1, framgår att med mottrycksteknik avses en teknik som innebär att upphettad vattenånga driver en ångturbin som i sin tur driver en elgenerator. Den återstående värmen i ångan efter ångturbinen används t.ex. som processånga i en industriell process eller värmer vatten som cirkulerar i ett fjärrvärmesystem. Med kondenskraft avses en teknik för elproduktion som skiljer sig från mottryckstekniken på så sätt att värmeinnehållet i ångan efter ångturbinen kyls bort utan att tas tillvara.

Rekommendationen är under omarbetning och beräknas ersättas av ett allmänt råd under 2010.

Skatteverket har i skrivelse den 10 januari 2006, dnr 131 637468-05/111, redovisat vad Skatteverket anser ska gälla i de fall då schablonberäkning enligt ovan inte tillämpas vid kraftvärmeproduktion, se avsnitt 5.13.7.

I vissa fall ingår överförings- och transformeringsförluster i uppmätt kraft. Enligt rekommendationer i RSV Sp 1999:1 bör inte sådana förluster anses skattepliktiga om de är hänförliga till producent eller leverantör. I dessa fall får förlusterna beräknas schablonmässigt med ledning av följande procenttal:

- a) Förluster inom ett relativt begränsat arbetsställe utan transformering, beräknade på uppmätt nettoenergiförbrukning: 0,5 %.
- b) Förluster vid transformering i ett steg, beräknade på uppmätt nettoenergiförbrukning: 1,0 %.

**Reservkrafts-
aggregat**

6. framställts i ett reservkraftsaggregat.

Av prop. 1994/95:54, s. 138, framgår att med elproduktion i ett reservkraftsaggregat avses sådan produktion som sker vid avbrott i den ordinarie krafttillförseln från en utomstående kraftleverantör eller för driftprov i sådant aggregat. Avdrag för skatt på bränslen kan inte göras för sådan elproduktion eftersom den inte är skattepliktig.

5.18.2 Skattesatser

Bestämmelser om skattesatser finns i 11 kap. 3 § LSE. I första stycket anges de olika skattesatserna. Av andra stycket framgår att för kalenderåret 2011 och efterföljande kalenderår ska energiskatt betalas med belopp som efter en årlig omräkning motsvarar de i första stycket angivna skattebeloppen multiplicerade med det jämförelsetal, uttryckt i procent, som avser förhållandet mellan det allmänna prisläget i juni månad året närmast före det år beräkningen avser och prisläget i juni 2009. Beloppen avrundas till hela tiondels ören. Regeringen fastställer före november månads utgång de omräknade skattebelopp som enligt 11 kap. 3 § LSE ska tas ut för påföljande kalenderår.

Av 11 kap. 3 § första stycket LSE framgår att energiskatten är

1. 0,5 öre per kilowattimme för elkraft som förbrukas i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen eller vid yrkesmässig växthusodling,
2. 18,5 öre per kilowattimme för annan elkraft än som avses under 1 och som förbrukas i kommuner som anges i 11 kap. 4 § LSE, och
3. 28,0 öre per kilowattimme för elkraft som förbrukas i övriga fall.

I 11 kap. 4 § LSE anges samtliga kommuner i Norrbottens, Västerbottens och Jämtlands län; Sollefteå, Ånge och Örnsköldsvik i Västernorrlands län; Ljusdal i Gävleborgs län; Malung-Sälén, Mora, Orsa och Älvdalen i Dalarnas län och Torsby i Värmlands län.

**Industriell verk-
samhet och till-
verkningsprocess**

Begreppet industriell verksamhet har betydelse för vilken skattesats som ska tas ut. Den som bedriver industriell verksamhet har rätt till skattesatsen 0,5 öre per kilowattimme för den elkraft som förbrukas i själva tillverkningsprocessen, se även avsnitt 5.13.8.

Av skrivelse den 29 maj 2008, dnr 131 335369-08/111, framgår att Skatteverkets bedömning är att avgörande för om industriell verksamhet som avses i 11 kap. 3 § 1 LSE ska anses föreligga är i regel om den huvudsakliga verksamheten i företaget är att anse som industriell. Med företag får i detta avseende även avses en del av en juridisk person om verksamheten i denna del bedrivs självständigt i förhållande till övrig verksamhet. Elförbrukning kan anses ha skett i industriell verksamhet även när den huvudsakliga verksamheten i företaget inte är att anse som industriell om förbrukningen skett i en verksamhet som utgör en integrerad del av ett annat företags industriella verksamhet.

Förutsatt att elkraften förbrukats i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen ska skattesatsen 0,5 öre per kilowattimme tas ut oavsett om den som bedriver tillverkningen står för elabonnemanget eller ej. Detta framgår av RÅ 2005 ref. 24 där RR konstaterade att lagtexten inte ställer upp några ytterligare krav för att industriskattesatsen ska få tillämpas, än att elkraften förbrukats i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen. Den omständigheten att elkraften förbrukats i en verksamhet som bedrivits av en annan än den som haft ifrågasvarande leveransavtal med elleverantörerna ansågs därför sakna betydelse i målen.

I den officiella statistiken tillämpas en näringsgrensindelning som benämns Svensk näringsgrensindelning (SNI). SNI-standarderna kan användas som en allmän vägledning till vad som avses med industriell verksamhet, se prop. 1991/92:150 bilaga I:5, s. 16.

Fr.o.m. 2008 gäller en ny version av SNI-koderna, SNI 2007. Den ersätter förutvarande version SNI 2002 och är liksom föregående version fastställd av SCB. Den bygger på EU:s uppdaterade näringsgrensindelning NACE. SNI är primärt en aktivitetsindelning. Produktionsenheter, som företag och arbetsställen, klassificeras efter den aktivitet som bedrivs. Ett företag eller arbetsställe kan ha flera aktiviteter (SNI-koder).

En branschkod enligt SNI består av fem siffror, av vilka de fyra första måste överensstämma med NACE. Den femte siffran i SNI används för att kunna göra egna nationella indelningar.

SNI delas in i 21 avdelningar (A–U), varav avdelning B ”Utvinning av mineral” och avdelning C ”Tillverkning” räknas som industriella i detta sammanhang. Inom varje avdelning

finns det underavdelningar som delas upp i huvudgrupper. Huvudgrupperna och underliggande nivåer är sifferkodade. Avdelning B och C omfattar SNI-koder vars första två siffror ligger i intervallet 05–33.

Innehållsbeskrivningar samt kodnycklar finns publicerade i SCB:s ”Meddelanden i samordningsfrågor”, MIS. Till hjälp för att kunna finna SNI-koden för en viss aktivitet har SCB framställt listor som är alfabetiskt sorterade eller sorterade efter SNI-kodnummer. Det finns även översättningslistor mellan SNI 2002 och SNI 2007. Publikationer kan beställas från SCB. En del av materialet finns även på SCB:s webbsida www.scb.se.

Det är endast förbrukningen som äger rum i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet som omfattas av den lägsta skattesatsen. Till tillverkningsprocessen bör också räknas t.ex. belysning, uppvärmning, och ventilation i tillverkningslokaler. RSV har i RSV Sp 1999:1, s. 5, utfärdat följande rekommendationer vad avser tillverkningsprocessen:

”Bedömningen av vilken elförbrukning som skall hänföras till tillverkningsprocessen bör utgå från de företagsekonomiska huvudfunktionerna tillverkning, försäljning, administration samt forskning och utveckling (FoU). Någon avgränsning till arbetsställe bör inte göras, utan funktionen som sådan bör vara avgörande för klassificeringen.

Elektrisk kraft som förbrukas i och kring byggnad och mark som är knuten till pågående förädling – antingen sammansättningsproduktion, detaljtillverkning eller sönderdelande produktion – bör anses förbrukad i tillverkningsprocessen. I tillverkningsprocessen kan t.ex. ingå råvaror, halvfabrikat, komponenter och helfabrikat. Exempel avseende byggnad är – även om det endast utgör del av byggnad – lagerutrymme för i tillverkningsprocessen ingående varor, tillverkningshall, driftslaboratorium samt särskild lokal för inköp till, planering och styrning av produktionen (”driftskontor”). Exempel avseende mark är gruva. Även el som förbrukas för transport i och kring ifrågavarande byggnad och mark bör ingå i tillverkningsprocessen. Exempel på el som förbrukas för transport är elförbrukning för drift av hiss, transportband, travers, kran och eldriven truck. Avgörande för bedömningen av om elförbrukningen skall

hänförs till tillverkningsprocessen bör vara om elförbrukningen har ett direkt samband med en pågående förädling.

Till försäljningsverksamhet bör hänföras lagerhållning av produkter som är färdiga för försäljning. El som förbrukas i och kring byggnad och mark där sådan lagerhållning bedrivs eller i övrigt för försäljningsverksamhet bör således inte anses ha förbrukats i tillverkningsprocessen och omfattas därför inte av nollskattesatsen.

Annan administrativ verksamhet än enligt andra stycket bör inte anses hänförlig till tillverkningsprocessen. Exempelvis bör elförbrukning i och kring huvudkontoret normalt inte omfattas av nollskattesatsen.

Beträffande innebörden av begreppen FoU bör bokföringsnämndens (BFN:s) rekommendation BFN R 1, Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader, vara vägledande. Elförbrukning som är knuten till grundforskning bör inte anses hänförlig till tillverkningsprocessen. Däremot bör elförbrukning som avser tillämpad forskning och utvecklingsarbete anses hänförlig till tillverkningsprocessen.”

Rekommendationen är under omarbetning och beräknas ersättas av ett allmänt råd under 2010.

KR har i några avgöranden prövat frågan om elkraft förbrukats i industriell verksamhet.

I dom den 23 oktober 2006, mål nr 3416–3421-05, har KR i Sundsvall funnit att den elkraft som ett bolag som bedriver hamnverksamhet förbrukat för transportband och kranar i samband med hantering av en tillverkningsindustris råvaror i hamnen är sådan elkraft som förbrukats i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Skatteverket överklagade till RR som inte meddelade prövningstillstånd.

I dom den 29 maj 2009, mål nr 303–304-08 fann KR i Sundsvall att ett forsknings- och utvecklingsbolags verksamhet i livsmedelsbranschen ska ses som en integrerad del av det tillverkande bolagets industriella tillverkning.

I dom den 20 juni 2007, mål nr 3504–3510-06, har KR i Sundsvall funnit att den elkraft som förbrukats i ett bolag som tillverkar ca 13 500 portioner i veckan av portionsförpackad

kyld färdiglagad mat för förbrukning inom äldreomsorg och liknande har förbrukats i industriell verksamhet.

I två domar den 20 juni 2007, mål nr 3500-06 och mål nr 3501–3503-06, har KR i Sundsvall funnit att den elkraft som förbrukats i ett bolag som tillverkar ca 28 000 portioner i veckan av portionsförpackad kyld färdiglagad mat samt storförpackningar med kyld mat till gruppboenden har förbrukats i industriell verksamhet.

I dom den 20 juni 2007, mål nr 1054-07, gjorde KR i Sundsvall samma bedömning som LR avseende en värmeproducent som pulvriserat kol som sedan används i förbränningen. Ostridigt var att värmeproducentens huvudsakliga verksamhet inte utgör industriell verksamhet. Frågan var om framställningen av pulvriserat kol ska betraktas som industriell verksamhet eller som en del av den huvudsakliga verksamheten. LR uttalade följande.

”Länsrätten finner att man vid gränsdragningen mellan vilken produktion som är att hänföra till den huvudsakliga verksamheten och verksamhet som kan betecknas som fristående industriell verksamhet måste beakta omständigheterna i det enskilda fallet. Avgörande bör härvidlag vara hur självständig den kompletterande verksamheten är i förhållande till den huvudsakliga. I det aktuella fallet finner länsrätten, bl.a. med beaktande av att bolaget uppgett att det inte är ett realistiskt alternativ att köpa pulvriserat kol annat än om pulvriseringen sker i omedelbar anslutning till anläggningen, att verksamheten inte är tillräckligt självständig för att kunna betraktas som egen industriell verksamhet.”

RR meddelade inte prövningstillstånd.

I dom den 7 november 2008, mål nr 301-08, har KR i Sundsvall funnit att den elkraft som förbrukats av ett bolag för att framställa is till en skridskobana inte har förbrukats i industriell verksamhet.

Yrkesmässig växthusodling

Även elförbrukning vid yrkesmässig växthusodling är berättigad till den lägsta skattesatsen. Till skillnad mot vad som gäller vid industriell verksamhet får skattesatsen 0,5 öre per kilowattimme tillämpas för all elförbrukning vid den yrkesmässiga växthusodlingen.

5.18.3 Skattskyldighet m.m.

5.18.3.1 Skattskyldig

Bestämmelser om vem som är skattskyldig finns i 11 kap. 5 § LSE.

Skattskyldig är enligt 11 kap. 5 § första stycket LSE den som i Sverige

1. yrkesmässigt framställer skattepliktig elektrisk kraft (producent),
2. yrkesmässigt levererar av honom framställd skattepliktig elektrisk kraft eller av annan framställd elektrisk kraft (leverantör),
3. för annat ändamål än som avses i 11 kap. 9 § 1–5 LSE säljer eller förbrukar elektrisk kraft, som förvärvats utan skatt mot försäkran enligt 11 kap. 11 § LSE, se avsnitt 5.18.6.
4. för annat ändamål än det som var föremål för skattefriheten, säljer eller förbrukar elektrisk kraft för vilken avdrag för skatt har gjorts enligt 11 kap. 9 § 7 LSE.

Enligt 11 kap. 5 § andra stycket LSE är den som godkänts att delta i ett program för energieffektivisering enligt 3 § lagen (2004:1196) om program för energieffektivisering och som förbrukat elektrisk kraft för vilken avdrag för skatt har gjorts enligt 11 kap. 9 § 6–7 LSE eller skatten återbetalats enligt 11 kap. 13 § LSE skyldig att betala energiskatt om tillsynsmyndigheten beslutar att,

1. åtagandena enligt 14 eller 15 § lagen om program för energieffektivisering inte är uppfyllda, eller
2. återkalla godkännanden enligt 12, 17 eller 18 § lagen om program för energieffektivisering.

Med tillsynsmyndighet menas den myndighet som avses i 19 § lagen om program för energieffektivisering.

Enligt 11 kap. 5 § tredje stycket LSE anses den för vars räkning elkraft förs in till Sverige och den som utan att betala ersättning tar emot skattepliktig elkraft (dvs. elkraft som levererats till en högre effekt än 50 kilowatt eller till en lägre effekt till en förbrukare som står i intressegemenskap med producenten eller leverantören, se avsnitt 5.18.1) ha framställt elkraften. Om framställningen anses ske yrkesmässigt blir dessa alltså skattskyldiga enligt 11 kap. 5 § första stycket 1.

När det gäller uttrycket ”yrkesmässig verksamhet” finns en definition i 1 kap. 4 § LSE, se avsnitt 5.2.1. Av Skatteverkets skrivelse från den 28 juni 2005, dnr 130 360751-05/111, framgår att Skatteverket gjort bedömningen att en vindkraftproducent som tillfälligtvis, utan överlåtelseavtal och utan ersättning, matar ut överskottsel på elnätet inte med anledning av sådan utmatning ska anses yrkesmässigt leverera elkraft i den mening som avses i LSE. Skatteverket anser att det för bedömningen inte har någon betydelse om vindkraftproducenten bedriver annan verksamhet som är yrkesmässig.

Skatteverket har i skrivelser från den 6 oktober 2008, dnr 131 560566-08/111, respektive 23 oktober 2008, dnr 131 634650-08/111, redovisat sin uppfattning avseende leveransbegreppet vid inmatning av el på elnätet respektive vid elförbrukning i upplåten bostad eller lokal, se avsnitt 5.18.1.

Registrering

I 3 kap. 1 § första stycket 7 h SBL föreskrivs att beskattningsmyndigheten ska registrera den som är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § första stycket 1 eller 2 LSE.

5.18.3.2 Skattskyldighetens inträde

Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde finns i 11 kap. 7–7 b §§ LSE.

Skyldigheten att betala energiskatt för den som är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § första stycket 1 eller 2 LSE inträder när elkraft

- a) levereras till en förbrukare som inte är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § första stycket 1 eller 2 LSE, eller
- b) tas i anspråk för annat ändamål än försäljning.

När elkraft levereras från en skattskyldig till en annan inträder således inte skattskyldighet.

Vid skattepliktig leverans av elkraft inträder skattskyldigheten när elkraften passerar mätaren hos den som förvärvar elkraften, se prop. 1994/95:54, s. 140.

KR i Sundsvall har i dom den 24 juli 2008, mål nr 1302–1304-07 funnit att leveranstidpunkten bör styra vilken skattesats som ska tillämpas. Frågan i målet gällde om energiskatten skulle redovisas enligt den skattesats som gällde vid leveranstidpunkten eller enligt den skattesats som gällde vid fakturerings-tillfället.

Skyldigheten att betala energiskatt för den som är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § första stycket 3 LSE (dvs. den som köpt elkraft skattefritt mot försäkran) inträder när elkraft levereras till en köpare eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning.

Enligt 11 kap. 7 a § LSE inträder skyldigheten att betala energiskatt för den som är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § första stycket 4 LSE när elkraft tas i anspråk för annat ändamål än sådan industriell verksamhet i tillverkningsprocessen som omfattas av ett godkännande att delta i programmet för energi-effektivisering.

Enligt 11 kap. 7 b § första stycket LSE inträder skyldigheten att betala energiskatt för den som är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § andra stycket LSE vid tidpunkten för tillsynsmyndighetens beslut att

1. åtagandena enligt programmet inte uppfyllts, eller
2. återkalla godkännandet att delta i programmet.

Skatt enligt 11 kap. 7 b § första stycket LSE ska betalas för den elkraft som förbrukats under den tid som den skattskyldige deltog i programmet. Skatten ska bestämmas till belopp som motsvarar vid varje tidpunkt gällande skattesats och med beaktande av vid tidpunkten gällande bestämmelser om befrielse från skatt. Redovisningsperioden ska omfatta den tid som deltagandet pågått.

5.18.4 Mätning av elkraft

Bestämmelser om mätning av elkraft finns i 11 kap. 8 § LSE.

Energiskatt, som ska betalas av skattskyldiga producenter och leverantörer, ska bestämmas på grundval av mätning av elkraftens energiinnehåll. Lagtexten är utformad så att det inte krävs att det är någon viss person som ska utföra mätningen, se prop. 1994/95:54, s. 141.

När det finns särskilda skäl får beskattningsmyndigheten i visst fall medge att energiskatten får bestämmas på annan grund än mätning av elkraften. Om elkraften inte kan bestämmas enligt mätning eller enligt annan grund som medgivits av beskattningsmyndigheten i visst fall ska den i stället beräknas efter vad som är skäligt.

RSV har i RSV Sp 1999:1, s. 7, ansett att stora kostnader för mätningen, t.ex. vid förbrukning i en telefonkiosk, utgör särskilda

skäl. Särskilda skäl har också ansetts föreligga när förbrukningen har kunnat beräknas tillfredsställande utan mätning, t.ex. vid förbrukning för gatubelysning.

Observera att rekommendationen är under omarbetning och beräknas ersättas av ett allmänt råd under 2010.

I samband med skattehöjningar godtas att mätarställningen vid tidpunkten för skattehöjningen uppskattas.

5.18.5 Avdrag

Bestämmelser om avdrag i deklaration finns i 11 kap. 9 och 10 §§ LSE.

5.18.5.1 Förbrukning i tåg m.m.

Enligt 11 kap. 9 § 1 LSE får den som är skattskyldig för energiskatt på elkraft göra avdrag för skatt på elkraft som förbrukats eller sålts för förbrukning i tåg eller annat spårbundet transportmedel eller för motordrift eller uppvärmning i omedelbart samband med sådan förbrukning.

Andra spårbundna transportmedel än tåg är t.ex. tunnelbana och spårvagn.

Enligt den lagtext som gällde före LSE i EL medgavs avdrag för elkraft som förbrukats för bandrift eller därmed likartat ändamål. Av prop. 1994/95:54 s. 141 framgår att införandet av andra formuleringar i LSE inte medför någon materiell förändring:

”Elektrisk kraft används inte enbart för drift av tåg m.m. utan även för drift av olika slag av hjälpanordningar i anslutning till banan. Det bör vara möjligt att, såsom nu är fallet, göra avdrag för elektrisk kraft som används för drift av sådana anordningar. --- Bestämmelsen ändras således inte materiellt genom de föreslagna ändringarna.”

RSV har i RSV Sp 1999:1, s. 10, utfärdat rekommendationer som anger att skatt på elkraft som förbrukats för drift av signaler, växeluppvärmning och säkerhetsanordningar utefter banlinjen är avdragsgill, men däremot inte skatt på elkraft som förbrukats för bangårdsbelysning.

KR i Sundsvall har i dom den 20 juni 2007, mål nr 748–749-06, funnit att skatt på elkraft som förbrukats för bangårdsbelysning inte är avdragsgill.

5.18.5.2 Förbrukning för kemisk reduktion eller i elektrolytiska processer

Enligt 11 kap. 9 § 2 LSE får avdrag göras för skatt på elkraft som i huvudsak förbrukats eller sålts för förbrukning för kemisk reduktion eller i elektrolytiska processer. Elektrolytiska processer förekommer bl.a. vid tillverkning av råaluminium, kloralkali, klorat, koppar och vätgas. Det är mindre vanligt att elkraft används för kemisk reduktion, men ett exempel är vid tillverkning av kalciumkarbid. All elkraft som förbrukas i processen omfattas av skattefriheten, även om en begränsad del av elförbrukningen t.ex. vid kemisk reduktion inte är hänförlig till själva reduktionen utan i stället bidrar till en höjning av temperaturen, se prop. 2003/04:144, s. 8.

5.18.5.3 Framställning av vissa bränslen

I 11 kap. 9 § 3 LSE stadgas att avdrag får göras för skatt på elkraft som förbrukats eller sålts för förbrukning vid framställning av produkter som avses i 6 a kap. 1 § 6 LSE. De produkter som avses är energiprodukter och andra produkter (bränslen) för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren, se avsnitt 5.13.6.

5.18.5.4 Förbrukning vid kraftöverföring

Enligt 11 kap. 9 § 4 LSE får avdrag göras för skatt på elkraft som förbrukats eller sålts för förbrukning vid sådan överföring av elkraft på det elektriska nätet som utförs av den som ansvarar för förvaltningen av nätet i syfte att upprätthålla nätets funktion.

Denna bestämmelse är avsedd att omfatta sådan elkraft som nätinnehavare har rätt att köpa för att täcka fysiska förluster på nätet eller för att undvika överbelastningar. Syftet med sådana köp är att upprätthålla funktionen av nätet. Avdragsrätten omfattar vidare den förbrukning av elkraft som sker i nätinnehavarnas egna anläggningar, som t.ex. transformator- eller kopplingsstationer, se prop. 1994/95:54, s. 143.

5.18.5.5 Förbrukning i metallurgiska och mineralogiska processer

Enligt 11 kap. 9 § 5 LSE får avdrag göras för elkraft som förbrukats eller sålts för förbrukning i metallurgiska processer eller vid tillverkning av mineraliska produkter under förutsättning att det ingående materialet genom uppvärmning i ugnar har förändrats kemiskt eller dess inre fysikaliska struktur

har förändrats, i den mån avdrag inte har gjorts enligt 11 kap. 9 § 2 LSE.

Den metallurgiska processen ansågs tidigare för järn- och stålindustrin börja med sintertillverkning och sluta med göt, ämnen, gjutgods eller smidesgods. Den 1 juli 2004 utvidgades begreppet metallurgisk process till att omfatta även formning och behandling. Avdrag medges numera även för elförbrukning i ugnar för värmning av ämnen för fortsatt bearbetning eller värmebehandling samt för skrotsmältugnar. Motsvarande ugnar där icke-järnmetaller genomgår metallurgiska processer omfattas också av avdragsrätten, se prop. 2003/04:144 s. 8.

De mineralogiska processerna innefattar bl.a. tillverkning av cement, kalk, glas, mineralull, tegel, expanderad lera, betongvaror och keramik. Huvuddelen av dessa branschers elförbrukning avser motorer för drift av krossar, kvarnar, pumpar, fläktar och transportband. Denna förbrukning ingår inte i den mineralogiska processen och omfattas därmed inte av avdragsrätten, se prop. 2003/04:144, s. 9.

5.18.5.6 Program för energieffektivisering

Av 11 kap. 9 § 6 LSE framgår att den som är skattskyldig för energiskatt på elkraft och deltar i ett program enligt 3 § lagen (2004:1196) om program för energieffektivisering får göra avdrag för energiskatten på den elkraft som förbrukats i den egna industriella tillverkningsprocessen i den mån avdrag inte har gjorts enligt 11 kap. 9 § 2, 3 eller 5 LSE.

Motsvarande avdrag får enligt 11 kap. 9 § 7 LSE göras för elkraft som tagits emot av en skattebefriad förbrukare i enlighet med vad som framgår av dennes godkännande enligt 11 kap. 11 a § LSE, se avsnitt 5.18.7.

5.18.5.7 Skatt på bränsle som används för produktion av skattepliktig elkraft och vid kraftvärmeproduktion

Bestämmelser om avdrag (i deklaration avseende energiskatt för elkraft) för skatt på bränsle som förbrukats för produktion av skattepliktig elkraft och vid kraftvärmeproduktion finns i 11 kap. 10 § LSE:

Avdrag får göras även för energiskatt och koldioxidskatt på bränsle som förbrukats på ett sätt som ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap. 1 § 7 och 17 a och 3–4 §§.

Avdrag enligt första stycket får göras endast i den mån avdrag inte gjorts enligt 7 kap. 1 § första stycket 4 i fall

som avses i 6 a kap. 1 § 7 eller 17 a eller 3, 3 a, 3 b, 3 c eller 4 §.

De avdrag som anges i 11 kap. 10 § första stycket LSE är identiska med avdragen enligt 7 kap. 1 § första stycket 4 LSE i fall som avses i 6 a kap. 1 § 7 och 17 a och 3–4 §§ LSE. För en närmare kommentar se avsnitt 5.13.7 och 5.13.15–5.13.18 där skattebefrielsen för de förbrukningsändamål som avses i de sistnämnda avdragen behandlas. Den som är skattskyldig för såväl skatt på bränslen som skatt på elkraft kan således välja i vilken deklaration han ska göra aktuellt avdrag.

I 11 kap. 10 § andra stycket LSE anges att den skattskyldige inte får göra dubbelt avdrag.

5.18.6 Inköp mot försäkran

I 11 kap. 11 § LSE stadgas att annan än den som är skattskyldig (för energiskatt på elkraft) får köpa elkraft utan energiskatt mot att han lämnar en försäkran till leverantören att elkraften ska användas för ett sådant ändamål som avses i 11 kap. 9 § 1–5 LSE. Försäkran är ett underlag för deklarationen.

RSV har i RSV Sp 1999:1, s. 14, lämnat följande rekommendationer om försäkran:

”Försäkran bör avgas för varje köptillfälle eller för högst ett kalenderår, s.k. stående försäkran.

Försäkran bör lämnas på en av RSV fastställd blankett (RSV 5203) och upprättas i två exemplar. Det ena exemplaret bör lämnas till elleverantören och det andra bör behållas av förbrukaren.”

Rekommendationen är under omarbetning och beräknas ersättas av ett allmänt råd under 2010.

Om den som köpt elkraft skattefritt mot försäkran säljer eller förbrukar kraften för annat ändamål än som avses i 11 kap. 9 § 1–5 LSE blir han skattskyldig enligt 11 kap. 5 § första stycket 3 LSE, se avsnitt 5.18.3.1.

5.18.7 Skattebefriad förbrukare

Enligt 11 kap. 11 a § LSE får den som deltar i ett program enligt 3 § lagen (2004:1196) om program för energieffektivisering och förbrukar elkraft i annan industriell tillverkningsprocess än sådan som avses i 11 kap. 9 § 2, 3 eller 5 LSE godkännas som skattebefriad förbrukare. Endast den som med

hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheter i övrigt anses lämplig kan godkännas som skattebefriad förbrukare. Ett godkännande får meddelas för viss tid eller tills vidare. Ett godkännande får förenas med villkor. Den som godkänts som skattebefriad förbrukare har rätt att från en skattskyldig köpa elkraft utan skatt i det fall som omfattas av godkännandet.

Enligt 11 kap. 11 b § LSE ska en skattebefriad förbrukare löpande bokföra inköp och förbrukning av elkraft befriad från skatt och på lämpligt sätt se till att det finns underlag för kontrollen av att kraften använts för det ändamål som var förutsättning för skattebefrielsen.

Enligt 11 kap. 11 c § LSE får godkännande som skattebefriad förbrukare återkallas om

1. tillsynsmyndigheten enligt 12, 17 eller 18 § lagen (2004:1196) om program för energieffektivisering har återkallat godkännandet att delta i programmet,
2. förutsättningarna för godkännandet som skattebefriad förbrukare i övrigt inte längre finns,
3. den elektriska kraften har använts för ett annat ändamål än som anges i godkännandet som skattebefriad förbrukare,
4. förbrukaren inte fullgör sin skyldigheter enligt 11 kap. 11 b § LSE,
5. förbrukaren inte medverkar vid skatterevision enligt skattebetalningslagen (1997:483), eller
6. förbrukaren begär det.

Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

5.18.8 Återbetalning av skatt

Jordbruk m.m.

I 11 kap. 12 § LSE föreskrivs att om elkraft förbrukats i annan yrkesmässig jordbruksverksamhet än vid växthusodling eller i yrkesmässig skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet, beslutar beskattningsmyndigheten efter ansökan om återbetalning av energiskatten på elkraften.

Av skrivelse från den 31 januari 2008, dnr 131 60380-08/111, framgår att Skatteverket gör bedömningen att i de fall huvudsaklig verksamhet är hänförlig till annan SNI-kod inom grupp 01 än sådan som avser service till jordbruk eller jakt och

viltvård och service i anslutning härtill, är verksamheten sådan jordbruksverksamhet som avses i 11 kap. 12 § LSE.

Ansökan om återbetalning ska normalt omfatta ett kalenderår, men den som förbrukar elkraft i större omfattning kan efter medgivande av beskattningsmyndigheten ansöka per kalenderkvartal. Enligt 15 § FSE får Skatteverket medge att ansökan får göras per kalenderkvartal om årsförbrukningen för vilken återbetalning kan medges beräknas uppgå till minst 150 000 kilowattimmar. Rätt till återbetalning föreligger för skillnaden mellan det betalda skattebeloppet och ett belopp beräknat efter skattesatsen 0,5 öre per kilowattimme. Återbetalning får dock endast göras när skillnaden uppgår till minst 500 kr per kalenderår.

Ansökan ska lämnas in till beskattningsmyndigheten inom tre år efter utgången av kalenderåret respektive kalenderkvartalet.

Program för energi- effektivisering

Enligt 11 kap. 13 § LSE kan den som deltar i ett program för energieffektivisering utan att vara skattskyldig eller skattebefriad förbrukare ansöka om återbetalning av energiskatten på den elkraft som förbrukats i annan industriell tillverkningsprocess än sådan som avses i 11 kap. 9 § 2, 3 eller 5 LSE. Ansökan om återbetalning ska omfatta kalenderår. Om sökanden beräknas förbruka elkraft i större omfattning får beskattningsmyndigheten medge att ansökan görs per kalenderkvartal. Enligt 15 § FSE får Skatteverket medge att ansökan får göras per kalenderkvartal om årsförbrukningen för vilken återbetalning kan medges beräknas uppgå till minst 150 000 kilowattimmar. Ansökan om återbetalning ska lämnas in till beskattningsmyndigheten inom tre år efter utgången av kalenderåret respektive kalenderkvartalet.

Vissa externa värmeleveranser

I 11 kap. LSE finns bestämmelserna om energiskatt på elkraft samlade med undantag för bestämmelsen om återbetalning av energiskatt på elkraft som förbrukats vid framställning av värme som har levererats för återbetalningsberättigande verksamheter. Denna bestämmelse finns i 9 kap. 5 § LSE, se avsnitt 5.16.6.

5.19 Överklagande

SBL:s bestämmelser om överklagande är tillämpliga på beskattningsbeslut som fattas med stöd av LSE. Skatteverkets övriga beslut enligt LSE omfattas inte av SBL:s bestämmelser, men dessa beslut kan överklagas med stöd av 12 kap. 1 § LSE.

Av 12 kap. 1 § LSE framgår att beslut enligt LSE får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol, dvs. Förvaltningsrätten i Falun, av den skattskyldige och sökanden.

De beslut som får överklagas med stöd av 12 kap. 1 § LSE är

- beslut om medgivande enligt 2 kap. 9 § LSE (dispens att ha märkt bränsle i bränsletanken på båt),
- beslut om godkännande enligt 4 kap. 3 § (upplagshavare och skatteupplag), 9 a § (representant vid distansförsäljning) samt 15 § (lagerhållare) LSE,
- beslut om godkännande enligt 4 kap. 6 § (registrerad varumottagare) eller 7 § (tillfälligt registrerad varumottagare) LSE,
- beslut om återkallelse av godkännande enligt 4 kap. 5 § (upplagshavare/registrerad avsändare och skatteupplag), 6 § (registrerad varumottagare), 7 § (tillfälligt registrerad varumottagare), 8 § (registrerad avsändare), 9 a § (representant vid distansförsäljning) samt 15 § (lagerhållare) LSE,
- beslut om säkerhet enligt LSE,
- beslut om godkännande enligt 8 kap. 1 § eller 11 kap. 11 a § LSE (skattebefriad förbrukare),
- beslut om återkallelse enligt 8 kap. 3 § eller 11 kap. 11 c § LSE (skattebefriad förbrukare),
- beslut om särskild avgift (sanktionsavgift med anledning av märkt bränsle i bränsletank) respektive nedsättning av eller befrielse från sådan avgift enligt 10 kap. 8 § LSE,
- beslut om medgivande enligt 11 kap. 8 § LSE (energiskatten får bestämmas på annan grund än mätning av elkraften),
- beslut om medgivande enligt 11 kap. 12 § LSE att ansökan om återbetalning av energiskatt på elkraft får göras per kalenderkvartal vid förbrukning inom viss yrkesmässig jordbruksverksamhet eller i yrkesmässig skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet, och
- beslut om medgivande enligt 9 kap. 7 § LSE att ansökan om återbetalning av energiskatt och/eller koldioxidskatt på vissa bränslen som förbrukas inom yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet får göras per kalenderkvartal.

5.20 SEED-registret

Enligt artikel 22.1 a–b i förordning (EG) nr 2073/2004 ska den behöriga myndigheten i varje medlemsstat upprätthålla en elektronisk databas som omfattar ett register över personer som har godkänts i enlighet med 4 a och d i direktiv 92/12 EEG samt över godkända skatteupplag, det s.k. SEED-registret (System for the exchange of excise data).

Ändamålet med SEED-registret är att tillhandahålla skattskyldiga och behöriga myndigheter i Sverige eller i andra EU-länder uppgifter om godkännande, vilket är nödvändigt för att skattepliktiga varor ska kunna flyttas under skatteuppskov inom EU.

Direktiv 92/12/EEG har upphävts genom direktiv 2008/118/EG. Enligt artikel 47.2 i direktiv 2008/118/EG ska hänvisningar till direktiv 92/12/EEG anses som hänvisningar till direktiv 2008/118/EG.

Skatteverket har genom bestämmelserna i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet (skattedatabaslagen) givits de formella förutsättningarna att föra en s.k. beskattningsdatabas, innehållande en samling uppgifter som används i verksamheten. SEED-registret är en del av denna beskattningsdatabas. I förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet (skattedatabasförordningen) har meddelats kompletterande bestämmelser till skattedatabaslagens bestämmelser. I 3 § skattedatabasförordningen stadgas att i beskattningsdatabasen ska de uppgifter som anges i förordning (EG) nr 2073/2004 behandlas. Följande uppgifter avseende godkända upplagshavare, registrerade varumottagare, tillfälligt registrerade varumottagare, registrerade avsändare och godkända skatteupplag ska behandlas:

- namn, registreringsnummer (s.k. punktskattenummer) och adress,
- vilken kategori av varor som får tas emot av en person eller som får lagras på ett skatteupplag,
- beskattningsmyndighetens adress,
- datum för godkännande och eventuell ändring av godkännandet, och
- i förekommande fall datum då godkännandet upphör att gälla.

I beskattningsdatabasen ska även behandlas motsvarande uppgifter som inhämtats från annat medlemsland, dvs. uppgifter om upplagshavare, registrerade varumottagare, tillfälligt registrerade varumottagare, registrerade avsändare och skatteupplag i övriga medlemsländer.

5.20.1 EMCS och SEED-registret

EMCS (se avsnitt 5.11) är kopplat till SEED-registret. Det innebär att uppgifter om godkända upplagshavare, skatteupplag, registrerade varumottagare, tillfälligt registrerade varumottagare och registrerade avsändare hämtas från SEED-registret till EMCS. Det punktskattenummer varje aktör tilldelas i samband med godkännandet är av central betydelse för att korrekta uppgifter ska överföras. När avsändaren av bränsle, dvs. en godkänd upplagshavare eller registrerad avsändare, upprättar ett elektroniskt administrativt dokument i EMCS fyller denne i mottagarens punktskattenummer. Punktskattenumret kommer sedan automatiskt via EMCS att matchas mot mottagarens namn och adress i SEED-registret och hämtas in till det elektroniska administrativa dokument avsändaren upprättar. Se prop. 2009/10:40, s. 115.

5.21 Författningar m.m.

Lag (1994:1776) om skatt på energi, prop. 1994/95:54, SOU 1994:85, SkU 1994/95:4

Förordning (1994:1784) om skatt på energi

Föreskrifter

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:8) om märkning av vissa oljeprodukter enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:13) om hantering av ledsagardokument enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi. Ändrad och omtryckt genom Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1999:13) om ändring i Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:13) om hantering av ledsagardokument enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:14) om inbetalning av särskild avgift enligt 10 kap. 5 § lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:18) om godkännande av skatteupplag enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994: 1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1997:5) om säkerhet enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1999:29) om ändring i RSV:s föreskrifter (RSFS 1996:8) om märkning av vissa oljeprodukter enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2003:45) om upplagshavares lagerbokföring och lagerinventering enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2005:15) om skattebefriade förbrukares lagerbokföring och lagerinventering enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi

Meddelanden

Riksskatteverkets information (RSV M 2002:10) om beskattning av bränslen enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Skatteverkets information (SKV M 2005:23) om skattebefriade förbrukares lagerbokföring och lagerinventering enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Allmänna råd och rekommendationer

Riksskatteverkets rekommendationer m.m. (RSV Sp 1999:1) om energiskatt på elektrisk kraft.

Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2002:18) om beskattning av bränslen enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi.

EG-direktiv

Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturerad av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet (EGT L 283 31.10.2003 s. 51)

Ändr. gm (EUT L 157 30.04.2004 s. 87)

Ändr. gm (EUT L 157 30.04.2004 s. 100)

Rådets direktiv 95/60/EG av den 27 november 1995 om märkning för beskattningsändamål av dieselbrännolja och fotogen (*EGT L 291 06.12.1995 s. 46*)

Rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG

OBS! Nästföljande direktiv är ersatt av direktiv 2008/118/EG men tillämpas alltjämt i vissa delar enligt vad som framgår av direktiv 2008/118/EG.

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 L 076 23.03.1992 s. 1*).

Ändr. gm (EGT L 390 31.12.1992 s. 124)

Ändr. gm (EGT L 365 31.12.1994 s. 46)

Ändr. gm (EGT L 008 11.01.1997 s. 12)

Ändr. gm (EGT L 161 01.07.2000 s. 82)

Ändr. gm (EGT L 193 29.07.2000 s. 73)

Ändr. gm (EGT L 122 16.05.2003 s. 36)

Ändr. gm (EGT L 359 04.12.2004 s. 30)

Upphävt gm (EUT L 9,14.1.2009 s. 12)

Direktiv m.m. avseende det generella beskattningsförfarandet, se avsnitt 2.2.

6 Skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer

6.1 Skatteplikt

Skatt ska, enligt 1 § LSTK, betalas på den termiska effekten i en kärnkraftsreaktor. Med termisk effekt avses kärnkraftsreaktorns värmeproduktionsförmåga.

6.2 Skattskyldighet

6.2.1 Skattskyldig

Den som har tillstånd att inneha och driva en kärnkraftsreaktor är skattskyldig enligt 3 § LSTK och ska enligt 3 kap. 1 § 7 k SBL vara registrerad hos Skatteverket.

6.2.2 Skattskyldighetens inträde

Enligt 2 § LSTK ska skatt betalas för varje kalendermånad som tillstånd finns att inneha och driva en kärnkraftsreaktor. Om driftstillståndet har löpt ut eller återkallats före slutet på en kalendermånad, upphör skattskyldigheten vid denna tidpunkt.

6.3 Avdrag i deklaration

Om en kärnkraftsreaktor har varit ur drift under en sammanhängande period av mer än 90 kalenderdygn, får avdrag med 415 kr per megawatt av den termiska effekten göras för det antal kalenderdygn som överstiger 90, se 5 § LSTK.

6.4 Skattesats

Skatten utgör för varje kalendermånad 12 648 kr per megawatt av den högsta tillåtna termiska effekten i kärnkraftsreaktor. Om den högsta tillåtna termiska effekten inte har fastställts, får Skatteverket enligt 2 § andra stycket LSTK, beräkna effekten efter jämförelse med reaktorer för vilka sådan effekt har fastställts.

6.5 Förfaranderegler

Enligt 4 § LSTK finns regler för förfarande vid beskattningen i SBL. Det innebär att reglerna i SBL om skattekontroll, beskattningsbeslut, omprövning och överklagande m.m. är tillämpliga vid beskattning enligt LSTK.

6.6 Författningar m.m.

Lag (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer, LSTK, prop. 1999/2000:105, bet. 1999/2000:SkU22.

7 Reklamskatt

7.1 Inledning

Reklamskatt ska erläggas för annons som är avsedd att offentliggöras inom landet och för reklam som är avsedd att spridas inom landet i annan form än annons.

Skattesatsen är tre procent av beskattningsvärdet för annons i periodisk publikation som inte är annonsblad, katalog eller program. I övriga fall är skattesatsen åtta procent av beskattningsvärdet.

7.2 Offentliggörande inom landet m.m.

Enligt 1 § första stycket RSL ska skatt (reklamskatt) erläggas till staten för annons, som är avsedd att offentliggöras inom landet, och för reklam, som är avsedd att spridas inom landet i annan form än annons.

I RÅ 80 1:86 uttalade RR följande beträffande tolkningen av ”annons, som är avsedd att offentliggöras inom landet”.

”Enligt vad som upplysts i målet delas ifrågavarande prislistor ut på bolagets fartyg, som trafikerar linjer mellan Sverige – Danmark och Sverige – Tyskland. Prislistorna innehåller betalda annonser för tillverkare och agenter, vilkas varor säljs i de så kallade taxfree-butikerna ombord på fartygen. Utdelningen av listorna – liksom varuförsäljningen – sker inte bara när fartyget befinner sig på internationellt vatten eller främmande territorialvatten utan även när fartygen är på svenskt vatten.

Enligt 1 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam erläggs reklamskatt för annons, som är avsedd att offentliggöras inom landet. Vid tolkningen av det angivna villkoret för att annons ska vara skattepliktig bör beaktas vissa uttalanden i förarbetena till lagen. Sålunda anförde reklamskatteutredningen (SOU 1972:6) bland annat att skatten borde vara inriktad på reklamutbudet på den svenska marknaden; reklam som ägde rum utom-

lands för att främja svensk export, turism i Sverige eller liknande borde alltså ej beskattas. Reklamskatten borde därför, förklarade utredningen, enligt mönster från indirekt beskattning i övrigt begränsas till reklam som ägde rum i Sverige för den svenska marknaden. Departementschefen anförde för sin del (prop. 1972:58) att förslaget tog sikte på reklam på och för den svenska marknaden, medan till exempel reklam utomlands för svenska exportvaror ställdes utanför beskattningen.

Syftet med annonserna får antas till helt övervägande del vara att främja försäljningen ombord på fartygen av varor, som tillhandahålles där utan att belastas med exempelvis tull, dryckesskatt eller mervärdesskatt, och syftet kan endast i ringa mån antas avse omsättningen av varor på den svenska marknaden. Med hänsyn härtill och med beaktande av de uttalanden i förarbetena till lagen, för vilka tidigare redogjorts, kan det förhållandet, att prislistorna tillhandahållits även när fartygen vid färd från eller till svensk hamn befinner sig på svenskt territorialvatten inte anses leda till bedömningen att annonserna, i den mening som åsyftas i 1 § förenämnda lag, varit avsedda att offentliggöras inom landet. Reklamskatt ska således inte utgå för annonserna.”

De i domen åberopade uttalandena av reklamskatteutredningen återfinns i SOU 1972:6 s. 92, 93 och departementschefens uttalanden i prop. 1972:58 s. 34, 68 och 77.

KR i Stockholm har i beslut den 13 maj 1987, mål nr 5656-1986, funnit att skatteplikt föreligger för hela annonsvederlaget trots att 63 % av annonsbladet spridits i Norge. Samtliga annonser var offentliggjorda i Sverige och annonsbladet var utgivet på svenska språket.

Frågan om reklam ansågs offentliggjord inom landet har prövats av SRN i ett förhandsbesked den 25 november 1998. Frågan gällde reklamutrymmen som hade upplåtits till kommuner, data- och industriföretag m.fl. för att återge reklam för deras verksamhet och produkter. Reklamplatserna var placerade i en byggnad på svenskt territorium och reklamen offentliggjordes och spreds således inom landet. Det förhållande att byggnaden användes som terminalhall för utrikesflyg och att reklamplatserna var placerade efter passkontrollen för avgående flyg medförde inte någon annan bedömning.

SRN ansåg att bolaget var skattskyldigt till reklamskatt för offentliggörande av den ifrågavarande reklamen.

7.3 Trycksaksbegreppet

Trycksak	Enligt 1 § andra stycket 1 RSL förstås med trycksak avtryck som framställts i flera lika exemplar antingen i tryckpress eller genom screenförfarande.
13 exemplar	Enligt Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2002:42) om skatt på annonser och reklam får ”flera lika exemplar” anses föreligga när minst 13 lika exemplar framställts. Har färre exemplar framställts är det således aldrig fråga om trycksak.
Fotokopiering/ kopiering	Tryckfrihetsförordningens definition på tryckt skrift har varit förebild för RSL:s bestämmelser. Enligt tryckfrihetsförordningen anses skrift som tryckt endast om den framställts i tryckpress. Som trycksak enligt RSL anses därutöver även alster som framställts genom screenförfarande. Som trycksak anses däremot inte alster som mångfaldigats genom stencilering, ljuskopiering, fotokopiering eller liknande förfarande, prop. 1972:58 s. 40. Ett flerfaldigande i tryckpress kan ske antingen genom högtryck, plantryck eller djuptryck.
Högtryck	Med högtryck förstås ett tryckförfarande där de tryckande partierna såsom typer, linjer eller annat typografiskt material eller klichéer höjer sig över de partier som inte är tryckande. Boktryck och typptryck är typiska exempel på högtrycksförfaranden. Genom högtrycksförfarande framställs de flesta böcker och dagliga tidningar.
Plantryck	Med plantryck förstås ett tryckförfarande där tryckande och inte tryckande ytor ligger i samma plan. Tryckmediet behandlas bl.a. på så sätt att den tryckande ytan fettas in. Vid infärgning fäster färgen endast på de feta tryckande ytorna. Litografi och offset är exempel på plantryck. Genom plantrycksförfarande framställs i allmänhet affischer och broschyrer i flera färger, förpackningar och de flesta kartor. Även affärstryck framställs på detta sätt.
Djuptryck	Med djuptryck förstås ett tryckförfarande där de tryckande partierna ligger lägre än de inte tryckande. Tryckformen utgörs vanligen av en kopparcylinder på vilken de tryckande ytorna kopierats och därefter försänkts genom etsning. Cylindern infärgas helt varefter färgen skrapas bort på inte tryckande ytor. Den i fördjupningen kvarstående färgen överförs därefter

till t.ex. papper. Genom djuptryckförfarande framställs i allmänhet illustrerade tidskrifter speciellt i stora upplagor. Likaså framställs förpackningar i allmänhet genom detta tryckförfarande.

Screentryck

Med screenförfarande avses ett slags schablontryck som i princip består i att färg pressas genom en duk av tyg eller metall på vilken de inte tryckande delarna täckts antingen för hand eller genom påklustrade schabloner. Genom screenförfarande framställs bl.a. dekal, affischer och skyltar. Screentryck används dessutom vid tryckning på bl.a. tyg, glas och porslin.

En trycksak föreligger således så snart ett avtryck mångfaldigats genom de nämnda förfarandena. Det har ingen betydelse på vilket material trycket utförts. En trycksak föreligger således även om trycket utförts på t.ex. tyg, se RÅ 1974 a 793. En trycksak, innehållande annonser för utgivaren, som på sista sidan förses med mottagarens namn och adress med hjälp av laserprint har i förhandsbesked, från SRN den 4 oktober 1996, ansetts utgöra en trycksak. Det förhållandet att trycksaken efter tryckningen förses med mottagarens namn och adress eller vissa andra individualiserande uppgifter med en laserprint kunde enligt nämndens mening inte medföra att den härigenom upphör att vara en trycksak enligt RSL.

Telefaxmeddelande

Ett telefaxmeddelande har i ett förhandsbesked, från SRN den 18 mars 1993, inte ansetts utgöra en trycksak i RSL:s mening.

Undantag

I punkt 2 första stycket av anvisningarna till 1 § RSL har vissa inskränkningar i trycksaksbegreppet gjorts. Som trycksak anses därvid inte vara som försetts med tryck, om varan utgörs av penna, glas, klädesplagg eller annat som har ett självständigt bruksvärde eller om varan är avsedd att användas som affärshandling, kontorsmaterial, etikett, emballage eller liknande. Observera att skatteplikt enligt 5 § RSL kan föreligga för reklam applicerad på en vara som inte utgör trycksak.

7.3.1 Självständigt bruksvärde

I prop. 1974:84 s. 30 uttalade departementschefen bl.a. följande.

”Med reklamtrycksak förstås i detta sammanhang en trycksak som framställts i flera lika exemplar i tryckpress eller genom screenförfarande och som huvudsakligen har till syfte att offentliggöra reklam. Redan i denna definition ligger enligt min mening, att skatte-

plikten omfattar avtryck som i sig själva utgör trycksaker men inte varor som försetts med reklamtryck, t.ex. presentreklamartiklar i form av pennor, glas, mössor och andra klädesplagg.

Vad nu sagts innebär i princip att vara som kan sägas ha ett självständigt bruksvärde för mottagaren faller utanför begreppet reklamtrycksak. Detsamma bör emellertid kunna gälla även i fråga om vissa andra varor som försetts med tryck i vanlig mening. Liksom RSV anser jag således, att varor som kontorsmaterial, affärshandlingar, etiketter, emballage o.d. bör ställas utanför skatteplikten oavsett om varan är försedd med reklam eller ej. Detta kan uppnås genom att sådana varor i reklamskattehänseende inte anses som trycksaker.”

Det ska vara fråga om varor som försetts med tryck genom något av de tidigare nämnda tryckförfarandena. Är däremot en vara försedd med ett reklammeddelande som tillkommit på annat sätt såsom genom målning, ritsning etc. föreligger redan på den grunden ingen trycksak.

Att fastställa vad som är penna, glas eller klädesplagg torde inte vålla några problem. Däremot kan det ibland vara svårt beträffande andra varor att avgöra om det är fråga om vara med självständigt bruksvärde.

Skatteutskottet anförde i betänkande (SkU 1975:12 s. 13) bl.a. följande.

”Man kan som exempel nämna att åtskilliga av de presentartiklar som företag skickar ut, såsom kortlekar, fickalmanackor, pennor m.m., försedda med uppenbar firma-reklam, inte uppfattas av mottagaren som något annat än reklam men att sådana varor inte belastas med reklamskatt.”

Detta undantag angavs vara en teknisk konsekvens av det valda systemet för reklambeskattningen.

RSV har i förhandsbesked den 15 mars 1978 uttalat att en ringpärm inte var skattepliktig, medan skatteplikt däremot förelåg för tillhörande receptblad. Pärmens ansågs vara en sådan vara som försetts med tryck men som har ett självständigt bruksvärde som avses i punkt 2 första stycket anvisningarna till 1 § RSL.

För tryckalstrens del torde rent allmänt gälla att dessa anses ha ett självständigt bruksvärde om de för mottagaren har ett användningsområde även utan reklamtryck. Eller omvänt att det är fråga om en vara som har ett självständigt bruksvärde och som därefter försetts med reklamtryck. I vilken ordning reklamtrycket och eventuellt annat tryck görs har ingen betydelse för denna bedömning.

Som exempel på varor som har ett självständigt bruksvärde anges i anvisningen glas, pennor och klädesplagg (SOU 1988:17 s. 82). Beträffande föremål av dessa slag kan lätt konstateras att de har ett användningsområde som är oberoende av det tryck som appliceras på den. Mer komplicerade överväganden uppkommer då den tryckta produkten är ett tryckalster, dvs. då det självständiga bruksvärdet ligger i det tryck som anbringas på varan.

Receptkort

KR i Sundsvall har i domar den 21 juni 2004, mål nr 3023–3024, 3027 och 3044–3045-02, bedömt frågan om receptkort kunde anses utgöra en vara med självständigt bruksvärde. KR ansåg att receptkortet var utformade så att de som besöker respektive butik i sin egenskap av konsument kan ha nytta av receptkortet som vägledning och inspiration vid inköp och matlagning. De i vissa fall förekommande reklambudskapen fick mot bakgrund av omfattning och utformning anses ha en klart underordnad betydelse för mottagaren. Undantagsbestämmelsen i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 1 § RSL var tillämplig. Receptkortet var inte trycksaker i RSL:s mening. RR meddelade inte prövningstillstånd.

Kartor

En bilkarta över Sverige, utgiven av ett bensin- och oljeföretag utdelades gratis till bensinstationskunder. På kartan markerades var företagets bensinstationer var belägna. Kartan innehöll dessutom viss reklamtext för en bensinstationskedja. Kartan ansågs emellertid ha ett självständigt bruksvärde och var inte att anse som en trycksak i reklamskattehänseende, se RÅ 1980 Aa 55.

Även så kallade distanskartor bestående av två kartongdelar som anordnats för att avläsa avståndet mellan skilda orter och som försetts med reklamtryck har ansetts ha självständigt bruksvärde, se RÅ R79 1:101.

KR i Sundsvall har i domar den 12 september 2003, mål nr 20–22-2002, bedömt ett tryckalster i A5-format. Tryckalstret innehöll tre kartor i olika storlekar och turistinformation om banker, växlingskontor och hjälp i olika nödsituationer samt

om affärstider, allmänna kommunikationer m.m. Det innehöll vidare information om museer och teatrar och annonser för ett flertal affärsidkare vilka också utmärktes på kartorna. Enligt KR fick vid bedömningen i målet avgörande vikt fästas vid om tryckalstret vid sidan av användningen i reklamsyfte, genom förekomsten av turistkartorna, hade ett sådant självständigt bruksvärde för mottagaren. Att kartorna upptog en mindre del av utrymmet än det som upplåtits till andra än utgivaren för återgivning av text och bild blev då av underordnad betydelse. KR ansåg att kartmaterialet var utformat så att det rent praktiskt fungerade som orienteringshjälp i den centrala delen av staden för hotellgäster/turister. Enligt undantagsbestämmelsen i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 1 § RSL var tryckalstret inte skattepliktigt. RR meddelade inte prövningstillstånd.

KR i Sundsvall har i domar den 5 mars 2007, mål 184–185-06, bedömt ett antal campingbroschyrer som i huvudsak innehåller information om campingen, turistinformation samt annonser. I broschyrerna finns kartor över respektive camping och/eller det geografiska närområdet. Enligt KR innebär broschyrernas utformning att det eventuella bruksvärdet som kartor är mycket begränsat samt att det förhållande att broschyrerna innehåller information om campingen kan inte innebära att de blir att hänföra till sådan vara med självständigt bruksvärde som avses med ifrågavarande undantagsregel.

- Ballonger** Luftballonger har ett självständigt bruksvärde och ses därmed inte som trycksaker. Offentliggörandet av reklam på reklam- och varmluftsballonger är dock normalt skattepliktigt enligt 5 § 1 RSL (se vidare avsnitt 7.11.1).
- Vimplar** Pappers- och plastvimplar har inte ansetts ha självständigt bruksvärde, se RÅ 1976 Aa 105. I RSV:s förhandsbesked den 18 november 1974 bedömdes pappersvimplar med text ”S-rundan 1974” och ”dagstidning/polisen” vara skattepliktiga. Trycksakerna hade använts för att märka ut en motions-tävlingsbana.
- Telefonkort** I ett förhandsbesked från den 27 maj 1992 ansågs ett telefonkort, försett med reklamtext, ha självständigt bruksvärde.
- Vykort** Vykort är ett annat exempel på tryckalster som kan anses ha ett självständigt bruksvärde (RSV:s förhandsbesked den 13 oktober 1983).
- Mobiler** RR har i RÅ 1986 ref. 126 prövat frågan huruvida mobiler föreställande ett antal kända barnboksfigurer var skattepliktiga.

Figurerna var utstansade på styv kartong i 500–1 000 exemplar per figur. Texten bestod av figurens namn samt förlagets namn angivet med liten text. Upplagan har sålts till bokhandlare som använt ungefär hälften som miljömaterial i butikerna och sålt återstoden till allmänheten, daghem m.m. Priset var 40 kr i konsumentledet och det förekom ingen gratisutdelning. RR:s majoritet uttalade följande.

”Som nämnden anført får figurerna med hänsyn till innehållet och utformning antas så gott som uteslutande rikta sig till barn som redan är bekanta med den litterära förlagan. I miljöer där barn vistas får figurerna anses ha värde redan genom den stimulans för fantasi och leklyst som barnen får genom att titta på dem. Man kan också utgå från att de kända figurerna kommer till användning i barnens lekar.

På grund av vad sålunda anförts får figurerna anses ha ett självständigt bruksvärde.”

Två regeringsråd var skiljaktiga och ansåg att figurerna var trycksaker som framställts huvudsakligen i syfte att offentliggöra reklam och skulle betraktas som reklamtrycksaker.

Incheckningsbroschyrer

Incheckningsbroschyrer avsedda att användas som identifikationshandling vid hantering av hotellgästers rumsnycklar och som även kan användas av gästerna som bl.a. karta för orientering inom centrala delar av den ort där hotellet är beläget har i KR:s i Sundsvall dom den 30 september 1997 mål nr 460-1995 ansetts ha ett sådant självständigt bruksvärde att de inte är att bedöma som trycksaker i RSL:s mening. RR meddelade inte prövningstillstånd.

7.3.2 Affärshandling m.m.

Som trycksak anses inte vara som är avsedd att användas som affärshandling. Detta gäller även om varan är försedd med reklamtryck (prop. 1974:84 s. 30).

Ordersedel m.m.

Med affärshandling eller liknande förstås bl.a. varor som är försedda med tryck och som är avsedda att användas i den löpande korrespondensen mellan ett företag och dess affärskontakter. Ordersedlar, kvitton, fakturor och liknande är typiska affärshandlingar. Som sådan räknas även olika typer av beställningssedlar, svarskuponer, anmälningskort, flyttningsanmälningar och meddelanden om att visst företag har semesterstängt.

Även om en ordersedel eller dylikt ingår som en självständig lös bilaga till en reklamtrycksak behåller den sin karaktär av affärshandling. Det kan exempelvis vara fråga om en lös beställningsedel, som medföljer en varukatalog eller anmälningkort när det gäller kurskataloger. I RSV:s förhandsbesked den 12 september 1977 bedömdes ett beställningserbjudande med svarstalong som medföljde en bilaga till en tidning som en affärshandling eller liknande. Den 20 januari 1981 bedömdes en trycksak ”Ja, jag vill prenumerera på X” som en affärshandling. I RÅ 1979 Aa 22 ansågs tre trycksaker avseende kurs- och konferensprogram vara trycksaker och således ej hänförliga till något av de undantag som finns i andra punkten anvisningarna till 1 § RSL. Broschyerna innehöll en presentation av det seminarium som skulle hållas, seminariumprogram samt en anmälningblankett.

Bonusmärke

Bonusmärken som delas ut till kunder i samband med inköp av viss kvantitet bensin eller annat har ansetts ha funktionen av affärshandling (RSV:s förhandsbesked den 12 november 1974).

Visitkort

Visitkort för personer som representerar ett företag eller dylikt utgör i allmänhet en affärshandling. För att anses som sådant visitkort torde i allmänhet krävas att trycket omfattar firmamamn och/eller viss befattningshavares namn, adress eller telefon. Även vissa andra uppgifter kan få finnas på kortet, dock inte produktangivelser för viss eller vissa varor ur företagets sortiment. RSV har i ett förhandsbesked den 17 juni 1980 bedömt fyra olika visitkort. Två innehöll uppgift om företagsnamn, den anställdes namn, telefonnummer och adress. Dessa ansågs inte vara skattepliktiga trycksaker enligt RSL. De två andra visitkorten innehöll även produktangivelser, dessa ansågs vara skattepliktiga trycksaker enligt RSL. För att ett visitkort ska anses vara en affärshandling krävs vidare att avsikten ska vara att använda kortet som visitkort i traditionell mening, dvs. vid affärskontakter eller dylikt. Är avsikten att sprida korten på annat sätt t.ex. genom att lägga dem i brevlådor eller fästa dem på bilar är korten inte att betrakta som affärshandlingar.

7.3.3 Kontorsmaterial

Som trycksak anses inte heller vara avsedd att användas som kontorsmaterial. Detta gäller även om varan är försedd med reklamtryck (prop. 1974:84 s. 30).

Till kontorsmaterial hänförs brevpapper, kuvert och andra pappersvaror som är avsedda att användas för korrespondens eller liknande. Däremot anses pärmar i allmänhet inte vara att hänföra till kontorsmaterial utan undantas enligt bestämmelserna om vara med självständigt bruksvärde (se ovan 7.3.1). Används däremot ”brevpapper” för att framställa säljbrev för en reklamkampanj eller dylikt kan inte någon del anses vara kontorsmaterial.

I RÅ 1983 Aa 143 har RR haft att ta ställning till om en fyrsidig folder i format a 4 med praktiska upplysningar om en anläggning. Den var avsedd att användas som omslag eller mapp för kursmaterial, som delades ut till deltagare i kurser på anläggningen. För att göra foldern lämplig som omslag eller mapp för kursmaterial hade dess första blad försetts med en rektangulär utskärning av formatet 5 x 12 cm och utstansade tumgrepp i vilka kursmaterialet sidhäftades i foldern. Foldern skickades till kursarrangörer, som beställt en kursperiod på anläggningen. Arrangören häftade sedan in aktuellt kursmaterial och sände detta vidare till kursdeltagarna. RR fann att foldern var avsedd att användas som omslag eller mapp för kursmaterial. Foldern ansågs vara framställd i syfte att främja avsättning i kommersiell verksamhet. Vad som anförts i målet rörande folderns användningsområde medförde inte att den var undantagen från skatteplikt enligt punkt 2 av anvisningarna till 1 § RSL.

7.3.4 Etikett

Som trycksak anses inte heller en vara som är avsedd att användas som etikett. Detta gäller även om varan är försedd med reklamtryck (prop. 1974:84 s. 30).

Med etikett förstås ett meddelande för produktmärkning. Den ska innehålla produktupplysning i någon form och vara fästad på varan i avsikt att åtfölja denna. En etikett kan även vara framställd för att fästas på en vara för att markera äganderättsförhållanden eller tillverkare. Med produktupplysning avses alla upplysningar om varan såsom material, form, tillverkare och dylikt (SkU 1975:12 s. 12 och SOU 1988:17 s. 84).

7.3.5 Emballage

Som trycksak anses inte vara som är avsedd att användas som emballage. Detta gäller även om varan är försedd med reklamtryck (prop. 1974:84 s. 30).

Ett tryckalster som är avsett som emballage eller liknande anses inte vara trycksak enligt RSL. Detta gäller påsar, bärkassar, omslagspapper, kartonger, kuvert, askar och dylikt oavsett graden eller arten av reklam på varorna. Så snart tryckalstret ska användas som emballage föreligger ingen trycksak. RSV har i förhandsbesked den 21 maj 1979 bedömt en kartong i vilken läggs mat för servering och förtäring på t.ex. flygplan. Kartongen ansågs som emballage även om reklam förekom på kartongen.

7.4 Reklam

7.4.1 Reklambegreppet

Definition

Enligt 1 § andra stycket 2 RSL förstås med reklam meddelande som har till syfte att åstadkomma eller främja avsättning i kommersiell verksamhet av vara, fastighet, nyttighet, rättighet eller tjänst.

Enligt anvisningarna till 1 § RSL anses meddelande som reklam även när det innefattar erbjudande om inköp eller motsvarande. Enligt samma anvisningspunkt förstås med avsättning försäljning eller annan omsättning som normalt sker mot vederlag. Formen för vederlaget saknar betydelse. Rena gåvo-transaktioner räknas dock inte som avsättning (prop. 1972:58 s. 36). Se även 7.4.3 avseende begreppet kommersiell verksamhet.

Syftet

Även när det avsättningsfrämjande syftet framstår mindre klart t.ex. då ett företag låter meddela endast sitt namn föreligger i allmänhet ett avsättningsfrämjande syfte. Ett sådant syfte anses däremot inte föreligga för i tidningar införda legala notiser, familjeannonser, kungörelser, politiska meddelanden, meddelanden om styrelsesammanträden, ideella föreningars sammankomster, gudstjänster samt platsannonser av arbetsgivare och platssökande (prop. 1972:58 s. 35). Se även 7.4.2 avseende begreppet avsättningsfrämjande.

Definition av vara etc.

När det gäller definitionen av vad som ska förstås med vara, fastighet, nyttighet, rättighet eller tjänst kan viss ledning sökas i ML (särskilt 1 kap. 6 och 11 §§ ML).

Tryckfrihetsprivilegerad reklam

Som avsättningsfrämjande anses inte sådant meddelande i tryckt skrift som är inriktat på att bibringa allmänheten vissa allmänna värderingar eller påverka dess allmänna beteende i viss riktning. Till sådan inte skattepliktig, s.k. tryckfrihetsprivilegerad reklam, hänförs exempelvis när en företagare i

reklamens form tillkännager åsikter eller lämnar uppgifter i allmänt intresse såsom ett inlägg i miljövårdsdebatten eller den politiska debatten (prop. 1972:58 s. 35).

7.4.2 Avsättningsfrämjande

Information efter köp

Information om varor, tjänster och dylikt kan lämnas såväl före som efter den ursprungliga avsättningen. Även information om redan sålda varor har ansetts avsättningsfrämjande (se RÅ 1974 a 60).

Om det bara finns en leverantör av en vara etc. och meddelandet inte syftat till att påverka avsättningen har meddelandet inte ansetts ha ett avsättningsfrämjande syfte.

I RÅ 1975 Aa 604 innehöll aktuell trycksak endast uppgifter om ändring av olika avgifter för elkraft. Mottagarkretsen var hänvisad enbart till den leverantör som distribuerade meddelandet. Trycksaken ansågs inte vara framställd huvudsakligen i syfte att offentliggöra reklam i RSL:s mening.

Motsatt utgång blev det i RÅ 1982 Aa 70, där RR fann att två skrifter, som ett företag med monopolställning avseende försäljning av ett livsmedel i Sverige gett ut, hade avsättningsfrämjande syfte. Den ena av skrifterna behandlade livsmedlets ”viktiga uppgifter” dvs. dess nytta för hälsan osv., medan den andra utgjorde en receptsamling.

PR, goodwill

Information kan ha en konsumentupplysande eller undervisande målsättning. Utges informationen i en trycksak av ett företag, en organisation eller dylikt som även avsätter varor etc. anses syftet i allmänhet vara att främja avsättningen av varorna etc. (RÅ 1974 a 64 och RÅ 1976 Aa 34). Avsikten med en sådan information har nämligen ansetts vara att skapa PR och goodwill för utgivaren och på sådant sätt främja avsättningen av dennes varor, se RÅ 1978 Aa 73 där fråga var om en skrift utgiven av ett livsmedelsföretag med information om riktiga kostvanor m.m. I RÅ 1975 Aa 602 var fråga om en skrift utgiven av ett företag som tillverkade näringspreparat för spädbarn och som innehöll information om spädbarnsvård. I de två sistnämnda fallen fann RR att det var fråga om skattepliktiga reklamtrycksaker.

KR i Stockholm har i dom den 13 december 1993, mål nr 7693-1993, gjort bedömningen att receptblad, som delades ut gratis till kunder i livsmedelsbutiker, hade ett avsättningsfrämjande syfte.

I RÅ 1977 Aa 136 var fråga om bl.a. tre tidskrifter som gavs ut av ett bensinbolag. I två av tidskrifterna omnämndes inte bolaget eller dess verksamhet. Dessa ansågs av RR innehålla saklig information utan inriktning på bolagets kommersiella förhållanden. Den tredje skriften, i vilken redogjordes för bolagsgruppens roll inom den moderna kolindustrin, ansågs däremot innehålla reklam. Trycksak innehållande inbjudan till allmänheten att köpa aktier har i förhandsbesked, den 16 april 1985, ansetts innehålla ett meddelande med ett avsättningsfrämjande syfte. Utgivare av prospektet var ett konsortium som var majoritetsaktieägare i det aktiebolag vars aktier var till försäljning. En ledamot av rättsnämnden var skiljaktig och anförde:

”Att tillgodose den egna kapitalförsörjningen kan inte utgöra ett led i bolagets kommersiella verksamhet. Att man i detta fall valt att föra ut aktierna via ett konsortium av aktieägare förändrar i sak ingenting, i synnerhet som inget av de i konsortiet ingående företagen driver yrkesmässig handel med eller förmedling av värdepapper.”

I ett liknande fall, RÅ 1977 Aa 135, där två banker bjöd ut aktier i ett visst aktiebolag till försäljning, fann RR skatteplikt föreligga.

I RÅ 2005 ref. 31 har RR bedömt om en förening var skattskyldig för plaketter, med namnet på bidragsgivande företag, som återges inne i en förskolebyggnad. RR fann att med hänsyn till plaketternas utformning och placering kunde plaketterna inte anses utgöra ett meddelande med sådant syfte som avses i 1 § andra stycket 2 RSL.

**Affärsdrivande
kommunal
verksamhet**

En kommunutgiven informationsbroschyr som skulle tillställas en speciell grupp kommuninvånare för att hos dessa väcka intresse för kommunens kommersiella verksamhet har ansetts ha ett avsättningsfrämjande syfte, trots att innehållet i broschyren kunde framstå som neutral information (RÅ 1975 Aa 603). I RÅ 1994 not. 347 har RR bedömt att en trycksak utgiven av ett allmännyttigt bostadsföretag var avsedd att främja avsättning i kommersiell verksamhet. Trycksaken skulle distribueras genom kommunens bostadsförmedlings försorg till bostadsökande i kommunens lägenhetskö. Beskrivningen skedde under rubriker som ”perfekt läge”, ”välutrustade lägenheter” och ”trivsamt yttre miljö”. Vidare fanns en kortfattad rumsbeskrivning samt ritningar över lägenheterna.

Läkemedels- information

Information som ges ut av läkemedelsföretag har ansetts utgöra reklam då den innehållit upplysningar om företagets produkter eller har sådan anknytning till dessa att informationen måste anses avsättningsfrämjande, se RÅ 1973 ref. 50, RÅ 1982 Aa 1 samt RÅ 1983 Aa 93. Jämför även RSV:s förhandsbesked den 16 april 1984, där en broschyr om primärvården och egenvård som var utgiven gemensamt av Apoteket och en kommun ansågs vara framställd huvudsakligen i syfte att offentliggöra reklam.

RR har i ett fall, RÅ 1975 Aa 60, ansett att syftet med en skrift som gavs ut av ett läkemedelsföretag och som rörde patienter med hög blodfetthalt visserligen fick antas vara att genom en serviceåtgärd skapa goodwill för företaget och därigenom främja avsättningen av företagets produkter, men att trycksaken, då den inte innehöll annat meddelande om företaget än att det av omslagets baksida framgick att företaget var utgivare, inte var att anse som reklamtrycksak. Någon information om företagets produkter förekom inte i skriften.

Mässutställare

I RÅ 2006 ref. 4 gjorde RR samma bedömning som KR i Sundsvall avseende skatteplikt för textutrymmen i mässkataloger. KR ansåg att utrymmen för vilka särskilt vederlag inte utgått för utställare var skattepliktiga reklamannonser. KR fann att mässutställarna bedriver kommersiell verksamhet och utgångspunkten måste vara att de deltar i mässan bl.a. för att presentera sina produkter och tjänster för tänkbara kunder. Annonser i en mässkatalog som innehåller information om i vart fall utställarens namn och där besökarna även ges upplysning om var inom mässområdet utställarens monter eller utställningsyta finns har enligt KR:s mening självfallet ett avsättningsfrämjande syfte.

KR i Sundsvall har i dom den 13 oktober 2003, mål nr 1525-01, fastslagit att företagspresentationer som publicerats i mässkataloger utgjorde reklamannonser för vilka skatteplikt gäller. RR meddelade inte prövningstillstånd. KR i Sundsvall har även i domar den 26 maj 2004, mål nr 1512–1514-03, bedömt annonser i en mässkatalog. KR gjorde samma bedömning som i ovan nämnda dom och fann att presentationerna i mässkatalogerna för åren 1999–2001 var skattepliktiga reklamannonser i RSL:s mening.

7.4.3 Kommersiell verksamhet

Reklambegreppet omfattar meddelande som avser kommersiellt bedriven verksamhet.

Få undantag

Som exempel på verksamhet av icke kommersiell natur angav departementschefen (prop. 1974:84 s. 27–28) de olika bildningsförbundens trycksaker med erbjudande om deltagande i olika avgiftsbelagda kurser och de olika ideella föreningarnas erbjudanden om medlemskap. Samtidigt uttalade departementschefen att givetvis bör skatt utgå om ideell förening gör reklam i kommersiellt syfte, t.ex. för lotteri. Skatteutskottet (SkU 1974:34 s. 13) förordade en klart restriktiv tolkning av vad som avses med icke kommersiell verksamhet. Utskottet anförde därvid att förhållandevis få undantag kunde komma i fråga. Som exempel på undantag angav utskottet att en affisch för en utställning på ett museum borde kunna anses som framställd i icke kommersiellt syfte men att undantaget inte borde gälla en affisch för en konstutställning där försäljning äger rum.

Vinstsyfte eller i konkurrens

Kommersiell verksamhet avser – förutom yrkesmässig verksamhet – även annan verksamhet som bedrivs i vinstsyfte. Även då något vinstsyfte inte förelegat har verksamhet ansetts som kommersiell när den bedrivits i konkurrens med liknande verksamhet som bedrivs av andra i vinstsyfte, se t.ex. RÅ 1975 Aa 571, RÅ 78 1:41 eller förhandsbesked från SRN den 26 mars 1984.

Trycksaker med information om olika kulturella arrangemang vilka medlemmar i en ideell förening kan få tillträde till eller delta i genom att den ideella föreningen disponerar och säljer visst antal biljetter eller motsvarande har varit föremål för prövning i RÅ 1987 not. 168. Trycksakerna riktade sig i första hand till medlemmarna. Trycksakerna ansågs ha framställts huvudsakligen i syfte att offentliggöra meddelanden avsedda att främja den ideella föreningens försäljning av biljetter till arrangemangen och därmed också den verksamhet som bedrivs av arrangörerna. Även om biljettförsäljningen inte bedrivs i vinstsyfte av den ideella föreningen sker den i konkurrens med annan biljettförsäljning som sker av yrkesmässiga säljare i vinstsyfte. Den ideella föreningens verksamhet ansågs därför vara av kommersiell karaktär. Undantaget från skatteplikt för trycksaker med enbart intern information till medlemmar ansågs inte tillämpligt beträffande trycksakerna.

Kursverksamhet

När det gäller kurser, utbildning och dylikt bedrivs sådan verksamhet såväl i som utan vinstsyfte. Som exempel på verksamhet, som bedrivs för att främja avsättningen i kommersiell verksamhet, kan nämnas en föreningsutbildningsenhet som arbetade med utveckling och genomförande av utbildning, konsultverksamhet och annan service inom vuxenutbildning,

se RÅ 1976 Aa 36. Enheten gav ut kursprogram och kursöversikter som var avsedda att främja avsättningen av föreningens tjänster. Även om något vinstsyfte inte skulle föreligga med verksamheten antogs den vara utövad i konkurrens med liknande verksamhet som i vinstsyfte bedrevs av andra. Samma bedömning gjordes beträffande en liknande enhet inom ett statligt verk till vars uppgifter bl.a. hörde att genom kursverksamhet eller på annat sätt främja utbildningen av företagare och anställda inom näringslivet. Liknande verksamhet inom samma ämnesområde behöver inte föreligga, RÅ 1976 Aa 125, se också RÅ 1979 Aa 22 (ett forskningsinstituts kurs- och konferensprogram), RÅ 1982 Aa 139 (vidareutbildning inom ett yrkesförbund) och RÅ 1983 Aa 92 (folder som presenterade avgiftsbelagd kurs på högskola). En trycksak "XXX kurskatalog" ansågs skattepliktig, då det antogs att liknande kurser i vinstsyfte anordnades av andra, KR:s i Stockholm dom den 27 april 1989, mål nr 5936-1988.

Inte all kursverksamhet ska anses som yrkesmässig av den anledningen att det förekommer kursverksamhet som bedrivs i konkurrens (RÅ 1987 not. 169). Frågan gällde en trycksak med inbjudan till ett seminarium, bakgrunden till varför kursen anordnades, kursprogrammet, en inbjudan till kursen och en anmälningstalong. Seminariet anordnades av ett statligt organ. Nämnden ansåg att frågan om en viss kursverksamhet kan anses konkurrera med annan verksamhet bör bedömas från fall till fall. Vid bedömningen bör kursernas innehåll, målgrupp för verksamheten och liknande beaktas. "Om det med hänsyn till dessa omständigheter kan antas att någon kommersiell marknad inte föreligger för kurser av liknande karaktär bör någon konkurrenssituation inte anses föreligga och verksamheten bedöms som icke kommersiell enligt RSL."

Motsvarande bedömning gjordes i ett förhandsbesked den 2 mars 1987 beträffande en trycksak som utgavs av en kommunal vårdhögskola med information om olika utbildningslinjer och antagningsregler. RSV:s rättsnämnd ansåg att det med hänsyn till utbildningens art och omfattning inte kan antas att det förekommer annan motsvarande utbildnings- och kursverksamhet som bedrivs i vinstsyfte. Förhandsbeskedet överklagades av allmänna ombudet som i detta fall anförde att det fanns liknande utbildning som bedrevs i vinstsyfte. RR ändrade inte förhandsbeskedet (RÅ 1988 not. 340). Huruvida konferenser, seminarier och dylikt med andligt innehåll är att

jämställa med annan kursverksamhet får bedömas med utgångspunkt i varje enskild verksamhet.

7.5 Annons

7.5.1 Annonsbegreppet

Definition

Med annons avses enligt 1 § andra stycket 3 RSL särskilt utrymme som upplåtits i trycksak för återgivning av text eller bild för annan än utgivaren och sådant utrymme i trycksaken som tagits i anspråk av utgivaren för egen reklam.

Av definitionen att annons är ”särskilt utrymme som upplåtits i trycksak för återgivning av text eller bild” följer, att skatt inte ska erläggas för ett utrymme i en trycksak som någon betalat för men som av någon anledning lämnats blank (dvs. helt utan text och/eller bild) och inte heller för ett upplåtet utrymme i eller på något som inte är att anse som en trycksak enligt RSL, t.ex. ett klädesplagg, en bussbiljett eller någon annan form av färdbevis, se t.ex. RSV:s förhandsbesked den 8 april 1976 som avsåg utrymme som mot vederlag upplåtits på färdbevis. Ett telefaxmeddelande har i ett förhandsbesked meddelat av SRN den 18 mars 1993 ansetts inte vara en trycksak. Upplåtelse av utrymme i ett telefaxmeddelande är således inte heller skattepliktigt.

Huruvida utrymmet upplåtits fritt eller mot vederlag saknar vid denna bedömning betydelse. Detta förhållande kan däremot inverka på bedömningen av om en annons är skattepliktig eller inte, se vidare avsnitt 7.10.

Innehåll

Något krav på att en annons ska ha ett visst innehåll eller utformning har, bortsett från annons för utgivarens egen verksamhet, inte uppställts i lagen. Exempelvis har produktbeskrivningar som, på beställning och mot vederlag, införts i en publikation ansetts utgöra annons trots att utgivaren dels haft mycket fria händer att välja i det sakunderlag som beställaren av annonsen lämnat, dels svarat för den typografiska utformningen (RÅ 1976 Aa 96, se även RÅ 1984 Aa 106).

Andra exempel på utrymmen i en trycksak som kan vara annons är offentliga meddelanden, kungörelser samt familjeannonser. Som annons räknas också de tilläggsuppgifter som mot särskild avgift tas in i telefonkatalog, såsom extra namn eller då någon tar in numret till sitt sommarställe i anslutning till telefonnumret till bostaden (jfr prop. 1971:28 s. 7 och SkU 1974:34 s. 14 och 25).

Utgivare

Som utgivare räknas den för vars räkning en trycksak framställts. Denna bedömning ska göras med utgångspunkt i de faktiska förhållandena. Den som står angiven som utgivare i trycksaken kan således inte godtas som utgivare enbart av det skälet. I ett förhandsbesked (RÅ 1984 Aa 107) har RSV funnit att SJ var att anse som utgivare av publikationen ”Raka spåret”. Detta trots att ett förlag i publikationen stod angiven som utgivare. Förlagets överklagande lämnades utan bifall.

I RÅ 1999 not. 106 prövade RR om reklammeddelanden som distribueras i kuvert eller plastomslag var att anse som reklamtrycksaker eller som andra trycksaker innehållande annonser. RR anslöt sig till SRN:s bedömning. SRN hade i förhandsbesked den 23 juli 1997 funnit att reklammeddelandena skulle anses som trycksaker med skattepliktiga annonser. SRN gjorde bedömningen att trycksakerna framställdes av ett tryckeri på uppdrag av sökandebolaget, som var den faktiske beställaren av innehållet i och köpare av trycksakerna. Dessa distribuerades genom postbefordran av bolaget, som därigenom offentliggjorde innehållet i dem. Enligt SRN var bolaget, oavsett om trycksakerna innehöll uppgift härom eller inte, att anse som utgivare.

I KR:s i Sundsvall domar den 27 juni 1997, mål nr 1245-1995 och 1243-1244-1995, ansågs aktuella bolag genom sin befattning med trycksakerna vara utgivare av kuponghäftena då det inte var fråga om samdistribution av reklamerbjudanden från flera företag. Bolagen hade bl.a. sammanställt häftena samt administrerat tryckning och distribution av dessa.

Del av publikation (sektion)

En trycksak som följer med en publikation kan antingen utgöra en del av publikationen eller bilaga till publikationen.

Av förarbetena till RSL (prop. 1972:58 s. 38) framgår följande.

”Det förekommer att bilaga följer med trycksak (huvudtrycksak). Utgivare av huvudtrycksak, som inte är reklamtrycksak, t.ex. en tidning, kan av tekniska eller andra skäl låta annons som tidningen tryckt följa med tidningen som bilaga i stället för att införa den på vanligt sätt i tidningen. I sådant fall föreslår utredningen att reklamen i bilagan beskattas på samma sätt som om den var införd i tidningen. I princip kommer därvid det totala vederlaget för offentliggörandet att beskattas.

Tidning eller annan publikation kan ges ut i två eller flera delar utan att det därför är fråga om huvudtrycksak och bilaga. Sådana delar ska beskattas som en publikation.

I andra fall kan tidningsföretag låta trycksak för annans räkning följa med tidningen som bilaga. Beskattningen bör i dessa fall omfatta det vederlag som utgår för bilagens offentliggörande.

Den för vars räkning bilaga till huvudtrycksak framställts kan tänkas låta annan införa reklam i bilagan mot vederlag. Sådant vederlag bör beskattas hos den som uppbär vederlaget.”

RR har i RÅ 2003 ref. 9 prövat om en TV-bilaga är att anse som en del av de dagstidningar som magasinet medföljer. Av utredningen i målet framgår att TV-bilagan har ett innehåll som i allt väsentligt överensstämmer med vad som finns i dagspressen, såväl dagligen som genom sådana veckovisa översikter som inte sällan publiceras i form av en separat del av en dagstidning. Trycksaken produceras på uppdrag av ett stort antal dagstidningar och distribueras en gång i veckan tillsammans med respektive tidnings hela upplaga. Dess samband med respektive dagstidning framgår dels av att den behandlas som en del av tidningen genom hänvisningar i denna och på löpsedlar, dels av att en lista över ansvariga utgivare för var och en av de samarbetande dagstidningarna återfinns i trycksaken. Enligt RR medför de nämnda omständigheterna att publikationen TV-bilagan bör anses utgöra en del av de dagstidningar den distribueras tillsammans med. Det förhållandet att trycksaken på dess första sida saknar uppgift som markerar sambandet med respektive tidning föranleder, enligt RR, inte någon annan bedömning.

KR i Sundsvall har i dom den 23 januari 2009, mål nr 2822–2823-08, ansett att s.k. tematidningar som distribuerats tillsammans med större dags- eller kvällstidningar, ska anses utgöra bilagor till huvudpublikationerna. Detta mot bakgrund av att det inte kan visas att tematidningarna har producerats på uppdrag eller bekostnad av huvudpublikationerna samt att utgivaren av tematidningarna har betalat för att dessa ska få gå med i huvudpublikationerna. Tematidningarna får därmed anses utgöra bilagor i stället för delar av huvudpublikationerna.

KR i Sundsvall har i domar den 19 augusti 2004, mål nr 2607–2609-03, 2611-03, 2613–2616-03, gjort följande bedömning beträffande en publikations delar och bilagor. Enligt KR bör

beaktas om publikationerna till innehåll och utformning är sådana att de i allt väsentligt lika väl hade kunnat vara integrerade i huvudpublikationen. Vidare ska beaktas om aktuella publikationer produceras av huvudpublikationen eller om dess produktion finansieras av huvudpublikationen och om de distribueras tillsammans med dagstidningens hela upplaga samt om det föreligger ett tydligt samband mellan publikationen och huvudpublikationen. Det avgörande vid helhetsbedömningen borde enligt KR vara det intryck som publikationen ger. Framstår trycksaken till övervägande del som ett annonsblad – utgör den bilaga. Mängden annonser och säljfrämjande artiklar (textreklam) är också en faktor som bör tillmätas betydelse vid bedömningen av om det är fråga om en annonsbilaga eller en del av en dagstidning. KR fann att vissa publikationer vid en helhetsbedömning ska anses utgöra delar medan andra publikationer som innehöll säljfrämjande artiklar och/eller en förhållandevis stor mängd annonser ansågs utgöra bilagor. RR meddelade inte prövningstillstånd.

Något som talar mot att en trycksak ska ses som en del av en huvudpublikation kan vara att det på framsidan står att hela bilagan är en annons för olika intressenter (jfr LR:s i Dalarnas län dom den 13 september 2006, mål nr 1852-04).

Bilaga

Med bilaga till publikation förstås i princip varje separat trycksak som inhäftad eller lös distribueras med publikationen och som inte utgör en del av publikation.

Enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 1 § RSL anses bilaga till annan publikation än reklamtrycksak som ”självständig trycksak och dessutom som annons i publikationen”.

En publikation kan innehålla mer än en bilaga. RSV har i ett förhandsbesked den 21 april 1976 haft att bedöma om två trycksaker var att anse som bilagor till en tredje trycksak. Omständigheterna i ärendet var följande. AB A framställde en trycksak som bestod av tio olika svars kuponger. Denna trycksak skulle distribueras tillsammans med två andra trycksaker, ett rabattkupongark och ett fotobeställningskuvert, som tillhandahölls AB A i färdigt skick och för vars distribution AB A erhöll vederlag. Rabattkupongarket var i samma storlek som AB A:s svars kupong och skulle falsas ihop med denna trycksak på så sätt att bägge låg lika mycket utanpå som inuti varandra. På rabattkupongarket fästes med en limpunkt ett fotobeställningskuvert. RSV gjorde bedömningen att rabatt-

kupongarket och fotobeställningskuvertet var att anse som bilagor till de av AB A framställda svarsakupongerna.

KR i Sundsvall har i domar den 3 februari 2005, mål nr 448–449-04, bl.a. bedömt frågan om annonssidor/mittuppslag var att anse som en del eller bilaga till en huvudpublikation. Bolaget producerade annonssidor som vid distributionen följt med publikationer som mittuppslag. I övrigt saknades samband mellan dessa trycksaker. KR ansåg att sidorna inte kunde anses som en del av publikationen de följt med utan skulle anses som bilaga till publikationen. Av den anledningen och då aktuella huvudpublikationer inte var reklamtrycksaker skulle bilagorna anses som självständiga trycksaker och dessutom som annonser i publikationerna.

7.6 Periodisk publikation

Definition av periodisk publikation

Enligt 1 § andra stycket 4 RSL förstås med *periodisk publikation* en publikation som enligt utgivningsplan ska komma ut med normalt minst fyra nummer om året och som inte är att anse som en reklamtrycksak.

Det är inte nödvändigt att en publikation rent faktiskt kommer ut med fyra eller fler nummer under ett visst år för att den ska anses vara periodisk. Exempelvis kan en tidning som startat i slutet av ett år vara att anse som periodisk även om den inte kommer ut med fyra nummer under det första året. Detta gäller endast under förutsättning att den enligt utgivningsplan ska komma ut med minst fyra nummer per år och att den under efterföljande år också rent faktiskt gör det. En tidning som lades ner efter att endast två nummer hade kommit ut har inte ansetts utgöra en periodisk publikation enligt RSL (se RÅ 1982 Aa 211).

I RÅ 2001 ref. 36 fann RR att en publikation uppfyllde kraven på periodisk publikation redan första utgivningsåret. Enligt utgivningsplan skulle publikationen komma ut med fyra nummer per år. Under första utgivningsåret kom det ut ett nummer, under andra utgivningsåret tre nummer och först under tredje utgivningsåret med fyra nummer.

För trycksaker som ges ut med flera nummer får bedömningen göras nummer för nummer. Utformningen av varje nummer bestämmer om det ska klassas som reklamtrycksak eller inte. I RÅ 1977 Aa 136 fann RR att två nummer av en publikation som kom ut med mellan fyra och sju nummer per år inte var framställda i huvudsakligt syfte att offentliggöra reklam.

7.7 Reklamtrycksak

Bakgrund

Före den 1 januari 1999 var den som framställde reklamtrycksaker, dvs. tryckeriet, skattskyldig för framställningen av reklamtrycksaken. Beskattningsvärdet för framställningen utgjordes av ersättningen för den tryckeritekniska framställningen. Det fanns i 4 § RSL fram till denna tidpunkt ett numera upphävt undantag från skatteplikt för annonser, som avsåg utgivarens egen verksamhet, i reklamtrycksak.

För annonser i trycksaker är, enligt huvudregeln, den som offentliggör annonser, eller distribuerar annonsblad utan att skatt erlagts vid införseln, skattskyldig (se vidare 7.12.2).

Definitionen av reklamtrycksak och undantag från reklamtrycksaksbegreppet har funktion som avgränsning av periodisk publikation och annonsblad. Av 1 § andra stycket 4 RSL följer att en reklamtrycksak, oavsett om den enligt utgivningsplan ska komma ut med minst fyra nummer per år, aldrig kan utgöra en periodisk publikation, se t.ex. RÅ 1973:50 och RÅ 1973:51. Av 1 § andra stycket 6 RSL följer att en reklamtrycksak inte heller kan anses utgöra annonsblad.

Definition

Med reklamtrycksak förstås enligt 1 § andra stycket 5 RSL, en trycksak som framställs huvudsakligen i syfte att offentliggöra reklam för utgivaren.

Enligt författningskommentaren till 1 § andra stycket RSL, prop. 2007/08:18, s. 18, uttalas följande avseende definitionen av reklamtrycksak.

”Syftet med en reklamtrycksak ska vara att göra reklam för den egna verksamheten. Om trycksaken mer än i ringa mån innehåller annonser för annan än utgivaren är trycksaken inte en reklamtrycksak. En sådan trycksak kan däremot anses utgöra ett annonsblad enligt definitionen i punkten 6.”

Undantag

I punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 1 § RSL görs vissa inskränkningar i vad som är att anse som reklamtrycksak i RSL:s mening. Som reklamtrycksak räknas inte trycksak, som avser viss vara och som ska åtfölja denna vid försäljning eller motsvarande, såsom garantisedel, bruksanvisning eller instruktionsbok.

Motsvarande gäller för trycksak som enbart utgör affärsteknisk information om priser, produkter, sortiment eller motsvarande, information till återförsäljare eller representanter eller intern

information till anställda, medlemmar eller delägare eller trycksak som huvudsakligen är att anse som kalender, jubileumsskrift eller liknande. Undantaget är också trycksak som har huvudsakligen historiskt, tekniskt, ekonomiskt, eller annat vetenskapligt innehåll.

Av punkt 3 av anvisningarna till 1 § RSL framgår att en trycksak inte är att anses som en reklamtrycksak enbart av den anledningen att den innehåller annonser med reklam för annan än utgivaren.

Huvudsakligt syfte

För att avgöra om en trycksak är en reklamtrycksak eller inte måste man ha kännedom om syftet med trycksaken ifråga. Oftast är reklambudskapet klart uttalat och likaså syftet. Alla reklamtrycksaker är emellertid inte uppbyggda på det sättet då hela trycksaken inte behöver bestå av reklam och reklambudskapet kan vara mer eller mindre framträdande.

Vid bedömning av om en trycksak som innehåller reklam framställts huvudsakligen i syfte att offentliggöra reklam kan en rad faktorer spela in. En sådan är graden och mängden reklam som trycksaken innehåller. Ju mer och tydligare reklam en trycksak innehåller desto klarare framstår den som en reklamtrycksak. Andra faktorer att ta hänsyn till vid bedömningen är t.ex. vem som är utgivare, hur och till vilka trycksaken sprids, upplagans storlek, utformningen av text och bild, trycksakens utstyrsel samt om trycksaken delas ut eller om den säljs. Inte heller beträffande dessa faktorer kan någon entydig anvisning lämnas utan bedömningen får ske från fall till fall varvid de ovan nämnda faktorerna får utgöra delmoment vid en helhetsbedömning av trycksaken som är i fråga.

Innehåller trycksaken mer än i ringa mån annonser för annan än utgivaren kan den inte anses som reklamtrycksak, se prop. 2007/08:18, s. 18.

Rättspraxis

I RÅ 1990 ref. 48 hade ett hotellföretag med en omfattande hotellkedja gratis tillhandahållit sina hotellgäster en tidning som producerats för hotellföretagets räkning av ett särskilt förlagsaktiebolag där hotellföretaget och förlagsbolaget träffat avtal. RR ansåg att tidningen var avsedd att främja avsättningen av hotellföretagets tjänster och den var att bedöma som reklamtrycksak, oaktat att det redaktionella innehållet i tidningen varit av allmän natur.

RR delade RSV:s bedömning i RÅ 1985 Aa 12 och RÅ 1985 Aa 60 rörande publikationer utgivna av en hotellkedja

respektive ett flygbolag. Publikationerna innehöll till övervägande del redaktionell text och tillhandahölls gratis. Av annonsutrymmet upptogs endast en mycket liten del av egenannonser. RSV har i förhandsbesked gjort bedömningen att publikationerna genom sitt innehåll och spridningssätt fick anses framställda huvudsakligen för att skapa goodwill för utgivarnas verksamhet och att de därmed haft till huvudsakligt syfte att offentliggöra reklam.

7.8 Annonsblad

Definition

Av 1 § andra stycket 6 RSL framgår att med annonsblad avses en trycksak som inte är att anse som en reklamtrycksak och som innehåller annonser och som saknar redaktionellt innehåll eller som har ett obetydligt redaktionellt innehåll utöver sådant som har samband med dem som annonserar.

I prop. 2007/08:18 s. 14 har följande angivits avseende annonsblad.

”Av förslaget till definition framgår att med annonsblad avses trycksak som innehåller annonser och som saknar redaktionellt innehåll eller som har ett obetydligt redaktionellt innehåll utöver sådant som har samband med dem som annonserar och som inte är att anse som en reklamtrycksak. Ett exempel på sådana publikationer kan vara köpcentratidningar och liknande som innehåller annonser samt artiklar om köpcentret eller dess butiker. En sådan publikation som omnämns i remissyttrandet från *Svenska Journalistförbundet*, dvs. ‘tidskrifter som vill ge sken av att ha ett omfattande redaktionellt innehåll men där detta nästan helt och hållet består av artiklar i mycket positiva ordalag om de företag som annonserar och som precis som annonserna är köpta av företagen’ bör anses som ett annonsblad enligt RSL. Detta bör gälla även om sådana artiklar inte är köpta av annonsörerna.”

Samtidigt med att en definition av annonsblad infördes i 1 § RSL upphävdes tidigare anvisningar till 24 § RSL. Från och med år 2007 anses en periodisk publikation inte som annonsblad på grund av att den tillhandahålls gratis eller till ett pris som understiger vad som är skäligt.

7.9 Katalog och program

I 1 § andra stycket 7 och 8 RSL definieras katalog respektive program. Med katalog avses en efter vissa grunder upprättad förteckning över personer, föremål eller liknande. Med program avses en förteckning över personer och deras roll eller nummer vid teaterföreställning, konsert, idrottsevenemang eller liknande.

I prop. 2007/08:18 s. 14 har följande angivits:

”I Skatteverkets handledning för punktskatter (SKV 504 utgåva 10 s. 416–417) anges att med katalog i RSL avses ”en efter vissa grunder upprättad förteckning över t.ex. medlemmar eller föremål” och med program avses ”förteckning över exempelvis uppträdande personer och deras roll eller nummer vid teaterföreställning, konsert, idrottsevenemang och dylikt”. Regeringen föreslår att definitioner med motsvarande innehåll införs i 1 § RSL. Exempel på katalog som ska omfattas av definitionen är t.ex. telefonkataloger, medlemsmatriklar, mässkataloger och liknande. Exempel på program som omfattas av definitionen är t.ex. teater- och konsertprogram och program avseende idrottsevenemang såsom fotbollsmatcher och travtävlingar.”

7.10 Skatteplikt för annons

Enligt 3 § RSL föreligger skatteplikt, om inte annat följer av 4 § RSL, för annons som avser reklam och för annan annons för vilken vederlag utgår.

Reklamskatt utgår för annonser som förs in i en publikation mot vederlag, oavsett annonsens innehåll eller syfte. På annonser som avser reklam utgår skatt även om inget vederlag erläggs, prop. 1974:84 s. 12 f. Detta gäller även s.k. gluggannonser, dvs. annonser som utan vederlag införts på ett ledigt utrymme (se t.ex. RÅ 1974 a 791).

Annons mot vederlag

En annons som mot vederlag tas in för annan än utgivarens räkning (se t.ex. RÅ 1976 Aa 96) beskattas alltid såvida inte något av undantagen i 4 § RSL är tillämpligt (se även avsnitt 7.10.1).

Utgår vederlag beskattas således annonser med offentliga meddelanden, kungörelser, platsannonser och födelsedagsannonser m.m. Vidare kommer alla betalda införda meddelanden i

telefonkataloger, adressregister m.m. att räknas som skattepliktiga annonser och därvid att beskattas (prop. 1974:84, s. 28 och SkU 1974:34 s. 14 och 25).

I förhandsbesked den 13 oktober 1989 har RSV prövat frågan då det i en telefaxkatalog infördes uppgifter dels i ett namnregister, dels i ett branschregister. Bolaget tog betalt för att införa uppgifterna i branschregistret. RSV fann att utrymmena i branschregistret var skattepliktiga annonser enligt 1 § andra stycket 3 och 3 § RSL. De i namnregistret upplåtna utrymmena var däremot inte skattepliktiga annonser eftersom de infördes utan vederlag.

KR i Stockholm har i domar den 5 november 1981 mål nr 495–496-1981 bedömt frågan då vederlag för annonser varit gemensamt för huvudpublikation och en separat distribuerad gratisupplaga. KR fann, i enlighet med RSV:s numera upphävda anvisningar (RSV Ip 1975:3 s. 7), att vederlaget för annonserna skulle delas upp i förhållande till upplagornas andelar av det sammanlagda antalet tryckta exemplar. Det var upplagornas storlek den dag i veckan då både huvudpublikationen och veckobladet utkommit som skulle ligga till grund för beräkningen. RR meddelade inte prövningstillstånd.

RSV har i ett förhandsbesked den 20 januari 1981 prövat frågan om vissa annonser i annonsblad kunde anses ha införts vederlagsfritt eller inte. Omständigheterna var följande, annonser som mot vederlag infördes i en viss dagstidning var förenade med en rätt att utan ytterligare vederlag bli införda i ett annonsblad. Något särskilt vederlag utgick inte för införandet av annonserna i annonsbladen. RSV fann att det vederlag som annonsörerna erlade var att anse som ersättning för annonser inte enbart i dagstidningen utan även i annonsblad och att vad som enligt 3 § RSL gäller för betald annons i allmänhet också skulle gälla för de annonser som införts i annonsbladen.

Annons utan vederlag – reklam

Skatteplikt föreligger för annonser som innehåller reklam, oberoende av betalning. Ett exempel på annons som innehåller reklam är artiklar i dagstidningar med inbjudan till läsekretsen att mot betalning delta i en av tidningen arrangerad utlandsresa. Ett annat exempel är när det i veckopressen förekommer artiklar om textilhantverk, mode, inredning, blomsterodling m.m. i vilka läsekretsen erbjuds att köpa tyger, garner, modevaror, möbler, lökar och dylikt genom utgivaren eller från angivet företag. Vanligtvis är artiklarna kombinerade med

en beställningskupong. Sådana köperbudanden i redaktionell text utgör meddelanden som har till syfte att åstadkomma eller främja avsättningen av vara, tjänst etc. och utgör således reklam. Dessa artiklar är att anse som skattepliktiga annonser. Se RÅ 1973 a 381 och RÅ 1974 a 790.

Om ett i redaktionell text intaget meddelande om vissa varor eller tjänster inte har till syfte att främja avsättningen i kommersiell verksamhet av varor eller tjänster, som t.ex. en rekommendation att använda flytväst eller bilbälte, och något vederlag inte erlaggs för utrymmet, föreligger däremot inte skatteplikt. Vad avser vederlagsfria annonser med erbjudanden från privatpersoner om försäljning, inköp eller byte av vara, fastighet, nyttighet, rättighet eller tjänst har RR i två avgöranden – RÅ 1982 Aa 140 och 212 – förklarat att de transaktioner som dessa typer av annonser avser inte kan hänföras till kommersiell verksamhet i den mening som avses i 1 § RSL och att annonserna därför inte var skattepliktiga. Se även avsnitt 7.4.

Ersättningsannons Av Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2002:42) om skatt på annonser och reklam framgår att för annonser som införs utan vederlag och utgör rättelser av annonser som vid ett tidigare införande innehållit tryckfel eller andra felaktigheter som utgivaren av publikationen svarat för (ersättningsannonser) bör inte skatteplikt anses föreligga.

Egenreklam Gör en utgivare reklam för egen räkning i trycksak anses denna reklam i skattehänseende som skattepliktig annons som ska beskattas på samma sätt som införda annonser såvida inte annat följer av 4 § 3 RSL (se vidare avsnitt 7.10.1.3).

7.10.1 Ej skattepliktig annons

I 4 § RSL undantas vissa annonser från skatteplikt. Undantagen är uppdelade på tre punkter varav de två första tar sikte på annonser i vissa publikationer. Dessa annonser är alltid skattefria. I 4 § 3 RSL undantas vidare annonser i vissa former av trycksaker under förutsättning att annonserna är av visst innehåll.

7.10.1.1 Organ för sammanslutningar

I 4 § 1 RSL stadgas att skatteplikt inte föreligger för annons i en periodisk publikation som väsentligen framstår som organ för sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande,

idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda handikappade eller arbetshindrade medlemmar.

Bestämmelsen infördes 1975 (SFS 1975:117) för att neutralisera effekten som det då vidgade annonsbladsbegreppet kom att få på denna typ av publikationer, dvs. att de kom att belastas med reklamskatt utan någon rätt till återbetalning (se 24 § RSL). I betänkandet (SkU 1975:12 s. 11) uttalade utskottet följande beträffande tolkningen av bestämmelsen.

”Utskottet är medvetet om att den förordade skattefriheten kan skapa vissa risker för att ideella organisationer försöker förbättra sin ekonomi genom att ställa sig som utgivare av mera renodlade annonsblad. Som förutsättning för att en publikation i reklamskatt-hänseende ska anses som organ för en ideell organisation bör därför gälla att publikationen genom annat innehåll än annonser väsentligen framstår som organ för organisationen.”

Det är således inte tillräckligt att en periodisk publikation ges ut av en i 4 § 1 RSL nämnd organisation för att den ska vara befriad från reklamskatt. Publikationen måste även genom sitt innehåll framstå som organ för sammanslutningen i fråga.

Till sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål hänförs endast sammanslutning som är ansluten till Sveriges riks-idrottsförbund eller Sveriges korporations-idrottsförbund eller är representerad inom Sveriges olympiska kommitté, jfr 3 kap. 14 § ML.

Begreppet miljövärd avser i RSL:s mening endast den yttre miljön medan inre miljövärd, t.ex. företagshälsövård och arbetsmiljö, inte omfattas därav, jfr RSV:s förhandsbesked den 10 november 1978 och den 24 juni 1981.

I RÅ 1985 Aa 59 har en förening med ett näringspolitiskt syfte inte ansetts tillhöra den kategori sammanslutningar som omfattas av aktuellt stadgande. Sökanden var en hantverks- och industriförening, som hade ett näringspolitiskt syfte, bestående i bl.a. främjande av yrkesutbildning och yrkesskicklighet. Föreningen skulle ge ut en periodisk publikation som skulle utgöra dess organ. RSV förklarade i förhandsbesked den 3 september 1984 att undantaget från skatteplikt för annons i 4 § 1 RSL inte äger tillämpning i förevarande fall. Reklamskattenämnden uttalade i yttrande att sökandeföreningens näringspolitiska verksamhet inte utgjorde något sådant huvud-

sakligt syfte som anges i författningspunkten. RR ändrade inte förhandsbeskedet.

RR har i RÅ 1979 Aa 173 prövat om en publikation var att anse som ett organ för en idrottsförening. Publikationen hade delats ut gratis till hushållen i kommunen och dess syfte var att vara ett språkrör för föreningen, att väcka intresse för föreningen och idrott, att värva medlemmar samt att få kontakt med personer, som ville arbeta aktivt inom föreningen. Inte i något av de nummer av publikationen som var uppe till prövning fanns något uttryckligt tillkännagivande att publikationen utgjorde organ för föreningen. Däremot fanns på första sidan av ett av numren en introduktionsruta, vari redaktionen uttryckte förhoppningen att publikationen skulle uppfattas för vad den var ämnad att vara – en information om vad annonsörerna hade att erbjuda – om vad som händer ”på stan”. Vidare sades det där att publikationen var rätt mycket idrottsligt anknuten ”– och helt naturligt – mycket fotboll. Naturligt därför att det är VM-år och vi bor i T – så de så”. I numren för 1978 upptog annonserna 50–60 % av textutrymmet och i första numret för 1979 upptog annonserna något mindre än 50 %. Vad avser anknytningen till föreningen framgick den inte på annat sätt än att föreningens emblem var avbildat på första sidan i nummer 2 och 4/1978 och av att åtskilliga artiklar i publikationerna handlade om föreningens verksamhet. RR fann, vid en helhetsbedömning av de ovan redovisade och övriga omständigheter, att publikationen inte väsentligen framstod som organ för föreningen.

I ett förhandsbesked den 18 mars 1980 – prövades igen om den ovan nämnda publikationen kunde anses utgöra ett organ för föreningen. Till skillnad från de tidigare numren av publikationen hade de getts rubriken ”X:s klubbtidning”. RSV förklarade i förhandsbeskedet att publikationen inte heller med denna ändring kunde sägas väsentligen framstå som ett sådant organ för föreningen som avsågs i 4 § 1 RSL.

Andra förhandsbesked som RSV har meddelat inom detta område är från den 24 mars 1981 och den 2 november 1982. I det förstnämnda ärendet var fråga om en publikation, som ursprungligen gavs ut av en idrottsklubb och som då väsentligen hade framstått som ett organ för klubben men som sedermera kom ut som veckotidning i en upplaga om över 30 000 exemplar, kunde anses som ett organ för idrottsklubben. Publikationen delades ut gratis till alla hushåll inom kommunen och behandlade all slags idrottslig verksamhet i

kommunen i syfte att förbättra villkoren för idrotten där. Publikationen användes även för meddelanden från klubben samt från fritids- och idrottsråd. RSV fann att publikationen framstod som en lokal allmän idrottstidning och att annonserna därför var skattepliktiga. I det andra förhandsbeskedet var det fråga om en publikation, som kom ut med minst 12 nummer per år, varav 11 nummer såldes i samband med A-lagets hemmamatcher, kunde anses uppfylla villkoren i undantagsbestämmelsen. Av utrymmet i publikationen bestod 72 % av annonser samt i övrigt av meddelanden rörande föreningen, laguppställningarna för den hemmamatch som skulle spelas på utgivningsdagen m.m. Upplagan var numrerad och varje exemplar utgjorde lott i ett lotteri med vinstdragning i anslutning till matchen. RSV, som fann att publikationen i första hand var att anse som ett programblad till föreningens hemmamatcher och inte organ för föreningen, förklarade att annonserna var skattepliktiga.

I RSV:s förhandsbesked den 29 december 1976 var fråga om en periodisk publikation som skulle komma ut med ca 45 000 exemplar och spridas som gruppkursband till hushåll, butiker och kontor på en viss ort. Målet med publikationen var att ge idrottsföreningen på orten ett eget språkrör, att ge föreningen en intäkt i form av sålda annonser samt att ge föreningen en möjlighet att profilera sig. I det till ansökningen fogade exemplaret av publikationen var andelen redaktionell text ca 40 %. Artiklar med direkt anknytning till föreningen upptog ca en tredjedel av utrymmet. Även om det var ett stort antal annonser bedömdes tidningen genom sitt innehåll väsentligen framstå som organ för föreningen. RSV gjorde bedömningen att skatteplikt inte förelåg för annonserna.

KR i Sundsvall har i domar den 26 januari 2005, mål nr 1568–1569-03, bedömt om ett programblad kunde anses utgöra periodisk publikation som väsentligen framstod som organ för sammanslutning enligt 4 § 1 RSL. Programbladet innehöll till övervägande del annonser. Vidare innehöll programbladet bl.a. en introduktion till och en information om en aktuell match. Anknytningen till aktuell förening framgick genom att föreningens emblem var avbildat på första sidan av programbladet och att föreningen angetts som utgivare på programbladets andra sida. KR fann vid en helhetsbedömning att programbladet inte utgjorde sådan publikation som väsentligen framstår som organ för föreningen.

7.10.1.2 Främmande språk/spridning huvudsakligen utomlands

Enligt 4 § 2 RSL föreligger inte skatteplikt för annons i en publikation som ges ut på främmande språk för spridning huvudsakligen utomlands.

Denna undantagsbestämmelse avser endast annonser i publikationer som uteslutande innehåller text på främmande språk. Innehåller en publikation text på såväl svenska som främmande språk är undantaget inte tillämpligt, se t.ex. RÅ 1973 a 69 och RÅ 1974 a 1209.

I ett förhandsbesked den 3 oktober 2001 har SRN uttalat att det krävs att såväl all redaktionell text som samtliga annonser är på annat språk än svenska.

Minst 80 %

Av Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2002:42) om skatt på annonser och reklam framgår att Skatteverket anser att för att en publikation ska anses som huvudsakligen spridd utomlands ska minst 80 % av den distribuerade upplagan av publikationen spridas utomlands.

7.10.1.3 Egenannons i publikation

Enligt 4 § 3 RSL föreligger inte skatteplikt för annons i publikation eller bilaga till publikation (se 7.5), när annonsen avser endast publikationen eller annat nummer av denna eller, i fråga om bok, annan bokutgivning av samme förläggare.

Detta undantag gäller t.ex. annons med uppmaning till prenumeration på den publikation som annonsen är införd i, se RÅ 1974:80. Från här avsedda annonser skiljs annonser med reklam för annan verksamhet som utgivaren bedriver, se RÅ 1974 a 791 och RSV:s förhandsbesked den 27 februari 1974.

Om annons för viss publikation införs i en annan publikation är annonsen skattepliktig även om publikationerna har samme ägare. Till skillnad härifrån gäller i fråga om bok att skatteplikt inte föreligger om annonsen avser annan bokutgivning av samme förläggare.

Så kallade kombinationserbjudande har inte ansetts vara egenannons i publikation. KR i Sundsvall har i domar den 7 maj 2004, mål nr 1488–1490-03, bedömt ett kombinationserbjudande i form av en annons för prenumeration av två olika publikationer som en skattepliktig annons. KR ansåg att annonsen inte endast avsett en publikation.

KR i Sundsvall har i dom den 7 juni 2004, mål nr 144-04, bedömt ett kombinationserbjudande i form av en annons med erbjudande om resa med hotellövernattning för publikationens läsare som en skattepliktig annons. KR ansåg att annonsen inte endast avsett publikationen ifråga. RR meddelade inte prövningstillstånd.

**Annons i
reklamtrycksak**

I KR:s i Sundsvall dom den 9 november 2006, mål nr 110-04, avseende redovisningsperioder under år 2000–2001, var frågan om skatteplikt förelåg för annonser i gratisutdelad publikation. AB X hade inte redovisat skatt för de annonser som avsåg utgivarens – eller dess närståendes – egen verksamhet. AB X hävdade i första hand att trycksakerna var reklamtrycksaker och därmed inte belastade med reklamskatt. I andra hand hävdade AB X att de annonsintäkter som är fakturerade utgivaren eller dess närstående inte ska belastas med reklamskatt. KR uttalade att lagtexten är klar och entydig så till vida att det varken finns något allmänt undantag från skatteplikt för annonser i reklamtrycksaker eller något undantag från skatteplikt för sådana annonser som avser utgivarens – eller dess närståendes – egen verksamhet. KR avslog bolagets överklagande i den del det avsåg reklamskatt.

7.11 Skatteplikt för annan reklam

Enligt 5 § RSL föreligger skatteplikt dels enligt 5 § 1 RSL för reklam som återges i s.k. ljustidning, i eller i anslutning till trafikmedel, butikslokal, sportanläggning, teater eller liknande lokal, på fastighet eller allmän plats eller annat motsvarande sätt, dels enligt 5 § 2 RSL för reklam som återges genom visning av film eller återgivning av ljud. Skatteplikten enligt 5 § begränsas genom 6 § RSL.

7.11.1 Skatteplikt för reklam enligt 5 § 1 RSL

Reklam som avses i 5 § 1 RSL offentliggörs antingen utomhus, s.k. utomhusreklam, eller i lokaler av olika slag.

Utomhusreklam

Utomhusreklamen sker i väsentlig utsträckning genom offentliggörande av affischer, ljusskyltar, andra skyltar och liknande samt s.k. ljustidningar. Sådan kan förekomma på särskilt iordningställda affischtavlor, på fastigheter, i offentliga lokaler, i trafikmedel, utomhusanläggningar för idrotts-, sport- eller andra tävlingar och liknande ställen. Till utomhusreklamen räknas även trafikreklam dvs. reklammeddelanden i form av affischer eller dylikt i järnvägs- eller tunnelbanevagnar, bussar, flygplan, fartyg eller taxibilar. Även reklam på leasingbilar har

hänförts hit (RSV:s förhandsbesked den 10 maj 1977). Vidare har reklam på luftballong ansetts som utomhusreklam (RSV:s förhandsbesked den 2 november 1982).

Lokaler

Offentliggörandet av reklam i lokaler av olika slag t.ex. butikslokaler, idrottsarenor, stationsbyggnader, flyghallar eller tunnelbanestationer sker i allmänhet genom affischering och dylikt.

TV-skärm

RSV:s nämnd för rättsärenden har i två förhandsbesked den 21 mars 1990 ansett att sådan reklam som visas på TV-monitorer på offentliga platser inte är skattepliktig eftersom uppspelning av reklam på TV-monitorer anses som sändning enligt radiolagen och sådan via sändning i TV förmedlad reklam inte omfattas av skatteplikt enligt RSL. Jfr avsnitt 7.11.3 avseende filmreklam via projektor.

I RÅ 85 1:24 ansågs inte reklam som förmedlas genom radio omfattas av lagen om skatt på annonser och reklam.

Databaser

I förhandsbesked meddelat den 18 mars 1993 har skatteplikt inte ansetts föreligga för databas innehållande uppgifter om bl.a. hotell, restauranger, färjelinjer m.m. Verksamheten ansågs inte innefatta ett sådant återgivande av reklam som avses i 5 § 1 RSL. Inte heller på någon annan grund var verksamheten skattepliktig enligt RSL.

Elektroniska marknadsplatser

SRN har den 22 maj 2000 uttalat att ett bolags förmedling från datorer av annonser och information i elektroniska tidningar på de särskilda i offentliga miljöer uppställda bildskärmarna, vilka är utvecklade ur TV-skärmstekniken, får enligt nämndens bedömning, i den mån det är fråga om reklam, uppfattas som reklam genom televisionsöverföring. Skatteplikt enligt RSL ansågs inte föreligga.

Idrottsreklam

Såsom skattepliktig reklam har även ansetts idrottens s.k. tröjreklam. Denna typ av idrottsreklam sker i allmänhet på det sättet att avtal träffas mellan ett idrottsförbund eller förening och ett företag om att för reklam utnyttja utrymme på tävlingsdräkter, överdragskläder, utrustning och dylikt (RSV:s förhandsbesked den 6 juli 1982 respektive den 1 november 1982).

Reklam på idrottskläder innebär att klubben upplåter utrymme på spelarnas dräkter eller utrustning. Detta går i allmänhet till på så sätt att reklambudskapet klistras, sys eller på annat sätt fästes på dräkter, hjälmar etc. Så snart fråga är om att offentliggöra reklam på ett upplåtet utrymme är det fråga om skattepliktig reklam (KR:s i Stockholm domar den 9 september 1980, mål nr 1092-1979, 1341-1346-1979, se nedan).

Det förekommer även att idrottsklubbar erhåller ersättning i någon form från företag för att bära dess dräkter eller använda dess utrustning. Av intresse i detta sammanhang är RÅ 84 1:43 där enligt ett avtal med den svenska generalagenten för sportkläder ett idrottsförbund under 1979 erhöll sportkläder till ett värde av 30 000 kr. Genom avtalet utfäste förbundet att kläderna skulle begagnas av det svenska A-landslaget. Liksom de sportkläder av samma fabrikat som finns att köpa i detaljhandeln var de till förbundet levererade plaggen försedda med varumärke – namnet jämte en symbol. Varumärket på plaggen var inte med hänsyn till storlek, placering eller utförande i övrigt särskilt iögonfallande. RR fann att varumärkesbeteckningen i förevarande sammanhang inte kan anses utgöra reklam i den mening som avses i RSL. Skatteplikt uppkommer därför inte när förbundet använder ifrågavarande sportkläder.

KR i Stockholm avgjorde i domar den 9 september 1980 mål nr 1092-1979 och 1341-1346-1979 en liknande fråga, där ett förbund erhöll ersättning från ett företag som tillverkade hjälmar för att spelarna skulle bära hjälmar med en påklitrade dekal med tillverkarens namn. Av utredningen framgår att förbundets hjälmar levererades till vanliga konsumenter utan dekalen påklitrade. Denna följde dock med i förpackningen. Skattepliktig reklam ansågs föreligga när spelarna använde hjälmarna inom landet.

Namn rättighet

Ett företag kan även lämna ersättning till en idrottsklubb utan att denna upplåter reklamutrymme men ändå få viss reklam för sin verksamhet. Under vissa förutsättningar anses sådan ersättning inte utgöra skattepliktig reklam. I KR:s i Stockholm domar den 6 juni 1977 mål nr 11801-1974 och 11902-1974 lämnade ett företag en idrottsklubb ersättning för att en av klubben arrangerad tävling skulle ha det namn som påminde om företaget eller dess produkter. Fråga var om reklamskatt skulle utgå för den ersättning som en klubb erhållit från ett företag för att namnge en av klubben arrangerad biltävling efter företagets namn. KR fann att klubbens åtagande i detta hänseende inte kunde anses utgöra reklam i den mening som avses i RSL. I förhandsbesked den 23 juni 1986 uttalade RSV:s nämnd för rättsärenden att skatteplikt inte förelåg för upplåtelse avseende ensamrätt för ett bolag till en tennisbanas namn.

Reklam utan vederlag

Skatteplikt enligt 5 § RSL förutsätter inte att vederlag utgått. KR i Sundsvall har i dom den 8 februari 2005, mål nr 1752-03, bl.a. bedömt frågan om skatteplikt för periodvis outhyrda men likväl offentliggjorda reklamskyltar. KR konstaterade att vid

reklambeskattningen är det offentliggörandet av reklam som utlöser beskattning. Reklamskatt skulle därför utgå även för tid då reklam offentliggjorts utan att skyltarna varit uthyrda. Eftersom inte något vederlag utgått utgjordes beskattningsvärdet av belopp som motsvarar skäligt vederlag. KR i Sundsvall avgjorde i domar den 30 mars 2006, mål 1439–1440-06 en liknande fråga, och konstaterade därvid att det för skattskyldigheten är utan betydelse huruvida det föreligger avtal mellan den som offentliggör reklamen och den för vars räkning reklamen offentliggörs.

7.11.2 Undantag från skatteplikten enligt 6 § 1 RSL

Offentliggörande av reklam som avses i 5 § 1 RSL är enligt 6 § 1 RSL inte skattepliktig om fråga är om reklam i eller utanför företags butikslokaler, arbetsplats, trafikmedel eller liknande om reklamen avser företaget, dess verksamhet eller utrymmet för reklamen. Detta innebär att skatteplikt inte föreligger när reklamen avser verksamhet som bedrivs på platsen eller varor som säljs där.

Skattefrihet har sålunda ansetts gälla för t.ex. reklam för byggnads- och entreprenadföretag på byggnadsplats och för trafikföretag i eller utanför företagets stationsbyggnader eller på dess fordon. Även om trafikföretaget inte äger fordonen eller låter annat företag bedriva viss trafikverksamhet för sin räkning anses de sålunda ”inhyrda” fordonen som trafikföretagets trafikmedel i reklamskattesammanhang. Reklam för trafikföretaget på sådana fordon är därför inte skattepliktig. Detta följer av ett förhandsbesked den 4 juni 1981 där RSV förklarat att reklam för ett s.k. länskort på eller i bussar, som på entreprenadbasis användes för att ombesörja viss persontrafik för ett regionalt trafikföretags räkning, omfattades av undantaget för reklam i eller på trafikmedel enligt 6 § 2 RSL (nuvarande 6 § 1 RSL). Skatteplikt har inte heller ansetts föreligga för reklam som offentliggörs i samband med försäljning från tillfälligt försäljningsställe, i samband med en utställning (RSV:s förhandsbesked den 15 augusti 1984).

Skyltreklam

I anslutning till butikslokaler förekommer det i allmänhet tre typer av reklam, nämligen skyltar utvisande vad det är för typ av butik (”Bensin, Majs, Frukt och Godis” etc.), skyltar med reklam för varusortimentets olika produktnamn samt skyltar med butikens namn. Offentliggörandet av denna reklam är inte skattepliktig om skyltarna finns anbringade i eller utanför butikslokalen och de avser företaget eller dess verksamhet. Vid

den här typen av reklam har det uppstått problem med att dra gränsen för när reklamen är ”i eller utanför företagets butikslokal”. I prop. 1972:58 s. 39 uttalas att skyltar som förekommer i anslutning till visst företags butikslokal, kontor, byggnadsplats eller liknande inte ska beskattas. Vidare sägs att skyltar av annat slag t.ex. skyltar, som placeras på husfasader, längs vägar eller på andra platser som saknar ett direkt lokalt samband med visst företags verksamhet, konkurrerar med annan utomhusreklam och att upplåtelsen av utrymme för sådan skyltreklam därför bör beskattas.

Skattepliktsfrågan för skyltar har i två förhandsbeskedsärenden varit föremål för prövning i RR. Frågan har även prövats av KR.

I RÅ 81 1:23 var det fråga om bedömning av skatteplikt för viss skyltreklam i och utanför ett inbyggt köpcentrum i Göteborg. Köpcentret är mycket stort och har karaktären av gågator med tak över. Skyltreklam finns dels invändigt utefter gågatorna och i ett i affärskomplexet beläget parkeringshus, dels anbringad utvändigt på parkeringshusets fasad. All reklam avser de butiker som finns i centret. Reklamskyltarna som avsågs i ansökan om förhandsbesked finns dock inte i någon omedelbar närhet till i reklamen avsedd butik. RSV förklarade i förhandsbeskedet att offentliggörandet av reklamen var skattepliktig eftersom den åsyftade reklamen inte återgavs i eller utanför den butik som reklamen avsåg. Sökanden överklagade och anförde bl.a. att det i RSL inte föreskrivs något krav på omedelbar närhet till i reklamen avsett företag för att undantaget från skatteplikt ska vara tillämpligt. RR ändrade inte förhandsbeskedet. Ett regeringsråd var skiljaktigt och menade att affärscentret vid tillämpning av 6 § 2 RSL (nuvarande 6 § 1 RSL) fick ses som en enhet.

RÅ 1984 Aa 145 avsåg även det en ansökan om förhandsbesked i fråga om skatteplikten för skyltreklam i anslutning till ett köpcentrum. Köpcentrets centrumbyggnad består av två plan med ett antal butiker, en bank och en restaurang, vilka nås från gemensamma gågator inomhus. Byggnaden har två entréer. Ansökan avsåg skyltar som var uppsatta

- a) inne i anläggningen i direkt anslutning till lokalen för den verksamhet som skylten är avsedd för,
- b) på eller omedelbart över yttre skyltfönster till lokalen,
- c) på en ramp längs anläggningens yttersida eller direkt på ytterväggen, och

d) på gemensamma tavlor vid rulltrappor inne i anläggningen.

RSV förklarade i förhandsbeskedet att samtliga skyltar omfattades av undantaget i 6 § 2 RSL (nuvarande 6 § 1 RSL) och därför var offentliggörandet av dem inte skattepliktigt. Allmänna ombudet anförde besvär beträffande dels skyltarna under c) och d), dels de skyltar under b) som saknade ett direkt samband med lokalen på eller över vars skyltfönster de var anbringade. RR fann att skyltarna under c) och d) inte kunde anses vara placerade i sådan omedelbar anslutning till butik eller annan lokal för företag som reklamen avsåg att de omfattades av undantagsbestämmelsen i 6 § 2 RSL (nuvarande 6 § 1 RSL). Detsamma gällde skyltar som är uppsatta på ytterväggen till ett företags verksamhetslokal utan att vara anbringade på eller vid yttre skyltfönster till lokalen. RR fann med anledning härav att förutsättningar för skattefrihet enligt 6 § 2 RSL (nuvarande 6 § 1 RSL) inte föreligger beträffande denna skyltreklam.

I domar den 2 mars 2004, mål nr 1316–1317-03, fann KR i Sundsvall i att skyltreklam som inte är uppsatt på eller i omedelbar närhet av skyltfönstren till ifrågavarande affär är skattepliktig enligt 5 § 1 RSL. RR meddelade inte prövnings-tillstånd. En liknande bedömning gjorde KR i Sundsvall i dom den 8 januari 2007, mål nr 13-06, då KR fann att skyltar med butiksnamn uppsatta på ett köpcentrums fasader utan att sitta i anslutning till aktuella butikers skyltfönster inte omfattas av undantaget i 6 § 1 RSL och därmed är skattepliktiga.

7.11.3 Skatteplikt för reklam enligt 5 § 2 RSL

Offentliggörande av reklam genom visning av film eller återgivande av ljud är skattepliktig enligt 5 § 2 RSL. Visst undantag från skatteplikten stadgas i 6 § 2 RSL.

Filmreklam

Reklamskatteutredningen (se SOU 1972:6 s. 98 och prop. 1972: 58 s. 39) utgick från att filmreklam kunde förekomma i stort sett i två former dels som förprogram till spelfilmer, dels som separat program. Reklam i form av ljusbilder, film eller dylikt som visas på teater före eller efter föreställning eller i paus ansåg utredningen skulle bedömas på samma sätt som filmreklam. Utredningen uttalade att högtalarreklam borde betraktas som skattepliktig så snart den sker på allmän plats eller dylikt (se SOU 1972:6 s. 99 och prop. 1972:58 s. 40).

RR har i förhandsbesked den 18 december 2007 bedömt frågan om skatteplikt förelåg enligt 5 § 2 RSL för visning av reklam-

meddelanden på filmduk med hjälp av digital teknik. Den för återgivandet av reklamen nödvändiga informationen förmedlades i ett första steg genom överföring via bredband från en för sökandens samtliga biografer gemensam server till en hårddisk belägen på den enskilda biografen. När reklamen ska visas sänds informationen via kabel från denna hårddisk till en spelare som är kopplad via kabel till en projektor som projicerar bilden på en duk för visning i biosalongen. RR konstaterade att skillnaden mellan den tidigare använda tekniken och den beskrivna tekniken i huvudsak består i det sätt på vilket informationen överförs till projektor genom vilken filmen visas. RR ansåg att denna skillnad saknar betydelse för bedömningen av skatteplikt för reklamen. Visningen ansågs således vara skattepliktig enligt RSL.

Videogram

KR i Stockholm har i domar den 14 november 1990, mål nr 2996–2997-1989, konstaterat att RSL inte omfattar reklam i radio eller TV och att interna videogramsändningar inte heller på annan grund är att anse som skattepliktig reklam. De i målen aktuella videogramsändningarna distribuerades i lokala kabel-/trådsändningar till hotellrum.

RSV:s nämnd för rättsärenden har i två förhandsbesked den 21 mars 1990 prövat frågan om reklam på videoband som förmedlas på TV-monitorer i olika offentliga miljöer. RSV:s nämnd för rättsärenden uttalade att enligt radorättsliga regler är i princip all överföring av ljud och bild via kabel att anse som sändning, nämligen trådsändning enligt 1 § radiolagen (1966:755). Således får även uppspelning av reklam på TV-monitorer i olika offentliga miljöer anses som sändning. Mot denna bakgrund får den aktuella reklamen betraktas som sådan via sändning i TV förmedlad reklam som inte omfattas av skatteplikt enligt RSL.

Ljudreklam

Som skattepliktig ljudreklam har ansetts reklammeddelanden som talas in på telefonsvarare och som allmänheten kan ta del av genom att ringa upp i dagspressen publicerade telefonnummer (RSV:s förhandsbesked den 20 april 1983).

RR har i RÅ 80 1:5 bedömt distribution till hushållen av ljudband som innehöll reklammeddelanden och underhållning. RR fann att denna distribution inte innefattade ljudåtergivning och att tillhandahållande av ljudbanden inte heller på annan grund var att anse som skattepliktig reklam.

I RÅ 85 1:24 har skatteplikten för spridning av reklam via kabelradionät till medlemmar i viss förening prövats. RR

uttalade att RSL inte avser reklam i Sveriges Radio och heller inte annan radioreklam. Föreningens spridande av radioreklam ansågs därför inte skattepliktigt.

SRN har i ett förhandsbesked den 16 april 1999 ansett att reklam som sprids via tillhandahållande av en för abonnenten gratis telefonservice är att anse som skattepliktig reklam.

7.11.4 Undantag från skatteplikt enligt 6 § 2 RSL

Kommande verksamhet

Undantag från skatteplikt gäller enligt 6 § 2 RSL för reklam som avser kommande verksamhet av det slag som bedrivs där reklamen offentliggörs. Detta innebär att det inte föreligger skattepliktig reklam vid visning av utdrag ur kommande program på en biograf eller på annan biograf med samma innehavare.

7.12 Skattskyldighet

7.12.1 Allmänt

Bestämmelser rörande skattskyldighet finns i 9–11 §§ RSL. I 9 och 10 §§ RSL regleras frågan om vem som är skattskyldig och i 11 § RSL regleras när skattskyldigheten inträder. Se även avsnitt 7.16 angående redovisningsskyldighet.

Skattskyldig till reklamskatt är, enligt 9 § RSL, den som i yrkesmässig verksamhet inom landet offentliggör skattepliktig annons eller skattepliktig reklam i annan form än annons. Den som i yrkesmässig verksamhet distribuerar annonsblad som förts in i landet utan att reklamskatt betalats vid införseln är likaså skattskyldig. I fråga om införsel till landet av annonsblad som getts ut i tredje land, dvs. område utanför EG:s tullområde, betalas skatten till Tullverket.

I anvisningarna till 9 § RSL regleras skattskyldighet när innehavare av publikation träffat avtal med annan om rätt för denne att upplåta utrymme i publikationen för annons och uppbära vederlaget härför. Vid sådan så kallad vidareupplåtelse övergår skattskyldigheten. Se vidare avsnitt 7.12.2. Motsvarande gäller även i fråga om reklam.

Yrkesmässig

Begreppet yrkesmässig har i RSL i huvudsak samma innebörd som i inkomstskattesammanhang. Enligt första stycket av anvisningarna till 9 § RSL anses en verksamhet som yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Verksamhet som inte utgör näringsverksamhet enligt IL anses som yrkesmässig när den innefattar inte enbart enstaka till-

handahållande av skattepliktig annons eller skattepliktig reklam.

KR i Stockholm har i dom den 20 december 1982 mål nr 7436-1982 haft att pröva om annonsering i en årsskrift var att beteckna som enstaka tillhandahållande av skattepliktig annons. De annonser som det var fråga om i målet hade varit införda i två på varandra följande årsskrifter. Annonsintäkterna för vart och ett av dessa år hade överstigit 250 000 kr och avsett ett stort antal annonser. KR fann att en sådan annonsering inte kunde betraktas som ett enbart enstaka tillhandahållande utan att annonsverksamheten fick anses som yrkesmässig i den mening som avses i 9 § RSL. RR meddelade inte prövningstillstånd. I en annan dom den 7 oktober 1981 mål nr 5207-1979 fann KR i Stockholm att skatteplikt förelåg för två skyltar som var uppsatta på en schablontaxerad fastighet. Motiveringen var följande.

”Enligt första stycket av anvisningarna till 9 § RSL anses verksamhet som yrkesmässig, när den innefattar ej enbart enstaka tillhandahållande av skattepliktig reklam. I målet är ostridigt att uthyrningen av de två fasadskyltplatserna i fråga haft lång varaktighet. Vid sådant förhållande får uthyrningsverksamheten anses ha varit yrkesmässig. Föreningen är därför skattskyldig för ifrågakarande reklamintäkter.”

Utländskt företag

RR fastställde i RÅ 1996 not. 123 ett förhandsbesked avseende frågan om ej enbart enstaka tillhandahållande av skattepliktig annons eller skattepliktig reklam kunde anses som yrkesmässig verksamhet. SRN fann att verksamheten, i ett bolag med säte utomlands, inte kunde anses bedriven från ett fast driftställe i Sverige, och därför inte vara yrkesmässig näringsverksamhet enligt KL. Frågan var då om verksamheten kunde anses som yrkesmässig på den grunden att den innefattade ej enbart enstaka tillhandahållande av skattepliktig annons eller skattepliktig reklam. Verksamheten bestod i att förvärva reklamutrymmen på idrottsarenor för vidareupplåtelse. SRN fann att kravet på inte enbart enstaka tillhandahållande var uppfyllt och att skattskyldighet förelåg. SRN anförde bl.a. följande.

”Utöver lagtextens ordalydelse talar även konkurrensneutrala skäl för att en utländsk företagare ska anses skattskyldig till reklamskatt för offentliggörande av skattepliktig reklam i Sverige, även om företagaren inte

driver sin verksamhet från ett fast driftställe här i landet.”

- Enkelt bolag** Enligt 10 § första stycket RSL är delägare i ett enkelt bolag skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget. Någon fördelning mellan olika sektioner – som inte är att anse som juridiska personer – inom t.ex. en idrottsklubb kan däremot inte ske utan skattskyldigheten åvilar klubben som sådan (se KR:s i Stockholm dom den 3 juli 1979 mål nr 5869-1978 m.fl. samt RSV:s förhandsbesked den 3 september 1984 där en idrottsförening ställde frågan om föreningens olika sektioner som bl.a. bandy, basket, fotboll osv. var skattskyldiga var för sig. SRN fann att de olika sektionerna inte uppfyllde kraven på självständiga skattesubjekt utan skattskyldigheten åvilade idrottsföreningen).
- Handelsbolag** För skattepliktig verksamhet som bedrivs av kommanditbolag eller annat handelsbolag är enligt 10 § andra stycket första meningen RSL bolaget skattskyldigt.
- Europeisk ekonomisk intressegruppering** Enligt 10 § andra stycket andra meningen RSL gäller att europeisk ekonomisk intressegruppering är skattskyldig.
- Dödsbo, konkursbo** Enligt 10 § andra stycket tredje och fjärde meningarna RSL gäller att om skattskyldig avlidit eller om han försatts i konkurs är dödsboet respektive konkursboet skattskyldigt.

7.12.2 Annonser (3 § RSL)

Enligt huvudregeln är *utgivare eller ägare* av publikation eller annan trycksak innehållande skattepliktiga annonser skattskyldig. Den som i trycksaken står angiven som utgivare/ansvarig utgivare behöver inte vara samma person som enligt RSL är att anse som utgivare, se vidare avsnitt 7.5.1.

- Vidareupplåtelse** I andra stycket av anvisningarna till 9 § RSL finns ett undantag från huvudregeln. Har innehavare av publikation träffat avtal med annan om rätt för denne att upplåta utrymme i publikationen för annons *och* uppbära vederlag härför, är endast den sistnämnde skattskyldig. I SOU 1972:6, s. 108 ff. uttalas följande.

”Det förekommer att den som ger ut en trycksak eller disponerar ett utrymme som används för reklam, t.ex. butikslokal, fastighet, sportanläggning eller trafikmedel, upplåter till ett fristående reklamföretag att ha hand om den reklam som skall få ske på utrymmet. Det särskilda

reklamföretaget (eller mellanledet) kan äga rätt att träffa avtal om upplåtelse av utrymme för reklamändamål och uppbära ersättning härför av reklamändamål och uppbära ersättning härför av reklamköparna. Lokalinnehavaren, fastighetsägaren etc. kan därvid få ersättning för sin upplåtelse med ett fast belopp eller med viss andel av de uttagna ersättningarna från reklamköparna. I de fall avtal träffas mellan reklamföretaget och reklamköparna bör reklamföretaget betraktas som reklamsäljare. Skattskyldigheten bör alltså åvila reklamföretag och inte den som upplåter utrymme.”

KR i Sundsvall har i två domar den 24 maj 2005, mål nr 2212 och 2213-02, bedömt frågan om vidareupplåtelse. KR fann att det inte entydigt framgick att de avtal bolagen hade ingått med utgivarna av publikationerna skulle ge bolagen en självständig rätt att – såsom anges i andra stycket av anvisningarna till 9 § RSL – upplåta utrymme och uppbära vederlaget för detta. KR fann därför att huvudregeln i 9 § RSL var tillämplig och bolagen ansågs inte skattskyldiga.

KR i Sundsvall har i domar den 8 april 2004, mål nr 1140–1141-02, konstaterat att ett bolag inte haft någon självständig rätt att upplåta annonsutrymme och att det är uppdragsgivaren som har stått som säljare av annonsutrymmet. Mot denna bakgrund och då det av i målet ingivet avtal mellan bolaget och uppdragsgivaren inte entydigt framgick att uppdragsgivaren skulle ha överlåtit någon rätt till bolaget att upplåta annonsutrymme i aktuell broschyr fann KR att bestämmelsen i anvisningarna till 9 § RSL inte var tillämplig utan att huvudregeln i 9 § RSL skulle tillämpas, varför bolaget inte ansågs skattskyldigt.

7.12.3 Reklam på affischer, skyltar m.m. (5 § 1 RSL)

Som huvudregel gäller enligt första stycket i 9 § RSL att den som *offentliggör* reklam är skattskyldig. Som sådan anses exempelvis en fastighetsägare, som träffar avtal med reklamköpare om upplåtelse av reklamutrymme på en husfasad eller en idrottsförening som träffar ett sådant avtal om upplåtelse av skyltplatser på en idrottsanläggning. Det är emellertid vanligt att sådan reklam ombesörjes av särskilda *reklamföretag*, som äger eller hyr plats för affischtavlor eller affischpelare på mark, trafikmedel, byggnader och dylikt. Dessa reklamföretag säljer sedan utrymme till reklamköpare och blir därmed, enligt andra stycket av anvisningarna till 9 § RSL, skattskyldiga.

I sådana fall är den som upplåtit det aktuella utrymmet till reklamföretaget inte skattskyldig, se SOU 1972:6 s. 108 ff.

För det fall en fastighetsägare upplåter en del av en husfasad direkt till en reklamköpare och en annan del av husfasaden till ett reklamföretag med rätt för detta att mot vederlag upplåta utrymmet för reklam blir såväl fastighetsägaren som reklamföretaget skattskyldiga, dock inte för samma utrymme (RSV:s förhandsbesked den 6 mars 1979). Skulle ett reklamföretag endast medverka som agent eller annat motsvarande ombud eller inte äga rätt att uppbära vederlag är dock endast fastighetsägaren, lokalinnehavaren etc. skattskyldig. Se vidare under 7.12.2 angående vidareupplåtelse.

Taxireklam

I RÅ 1984 Aa 10 var fråga om vem som är skattskyldig för reklam som offentliggörs på taxibilar. I ansökan angavs att en taxiförening fått medlemmarnas uppdrag att för deras räkning erbjuda reklamplats på medlemmarnas bilar mot ersättning. Enskild medlem ägde rätt att avstå från att medverka i reklamverksamheten. Ersättningen från reklamköparen kunde debiteras på så sätt att antingen kunde medlemmen upprätta faktureringsunderlag eller så utfärdade taxiföreningen faktura för medlemmens räkning. Betalning erhöles antingen genom överföring till medlemmens bankkonto eller så skedde avräkning från medlemmens månadsavgift till föreningen. RR fann att den spridning av reklam, som sker genom att reklammeddelande mot vederlag återges på eller i taxibil, utgör skattepliktig reklam enligt 5 § RSL. I det med förbundets talan åsyftade fallet att den enskilde taxiägaren såväl fakturerar som uppbär vederlaget från reklamköparna genom direkt förmedling av bank eller anlitat dataföretag finner RR att taxiägaren är skattskyldig. Bestämmelserna i andra stycket anvisningarna till 9 § RSL är således inte tillämpliga.

I ett förhandsbesked den 10 maj 1977 har RSV funnit en idrottsförening skattskyldig för viss reklam som offentliggjordes på leasingbilar som förhyrts av klubben och som disponerades av föreningens spelare.

Ballongreklam

SRN har i ett förhandsbesked från den 18 februari 1992 funnit att skatteplikt föreligger för reklam på varmluftsballong och att skattskyldigheten inträder vid varje tillfälle varmluftsballongens reklammeddelande offentliggörs vid en uppstigning eller på annat sätt.

7.12.4 Reklam genom visning av film eller återgivning av ljud (5 § 2 RSL)

Reklamfilm

Biografägare eller annan lokal innehavare som själv träffar avtal om visning av reklamfilm och uppbär vederlag för visningen är skattskyldig. Visning av reklamfilm på biograf sker dock i regel genom förmedling av särskilda filmbyråer. I dessa fall blir i regel filmbyrån skattskyldig enligt andra stycket av anvisningarna till 9 § RSL, se SOU 1972:6 s. 110.

Skattskyldig för reklam genom återgivning av ljud är den som träffat avtal med reklamköparen om återgivningen.

7.12.5 Införsel av annonsblad

Enligt 26 § första stycket RSL ska reklamskatt erläggas för i tredje land utgivet annonsblad när sådana trycksaker förs in till Sverige från tredje land, dvs. område utanför EG:s tullområde. Skatt ska betalas till Tullverket.

Den som i yrkesmässig verksamhet distribuerar annonsblad som förts in till landet utan att reklamskatt betalats vid införseln är skattskyldig enligt 9 § andra stycket RSL.

7.13 Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten för reklamskatt inträder enligt 11 § RSL när

1. skattepliktig annons offentliggörs,
2. skattepliktig reklam i annan form återges.

Förskott

Erhåller den skattskyldige betalning i förskott inträder dock skattskyldighet för betalningen när den sker.

7.14 Skattesatser m.m.

Enligt 12 § RSL utgår skatten enligt två procentsatser. För annons i periodisk publikation, undantaget annonsblad, katalog och program, utgör den 3 % av beskattningsvärdet. Skatten utgör i övriga fall 8 % av beskattningsvärdet. Annonsblad, katalog och program definieras i 1 § andra stycket 6–8 RSL.

7,41 procentregeln

Enligt 13 § fjärde stycket RSL ska beloppet av reklamskatt eller annan statlig skatt eller avgift inte inräknas i beskattningsvärdet.

Eftersom beskattningsvärdet utgörs av vederlaget exklusive skatt beräknas skatten som ett pålägg med 3 eller 8 % av priset för en reklam prestation. Är priset för en reklam prestation

exempelvis 1 000 kr exklusive skatt och skattesatsen 8 % betalar reklamköparen (1 000 + 80 =) 1 080 kr för reklamprestationen. Detta innebär att skatten utgör 7,41 % av priset inklusive skatt. Denna procentsats – 7,41 % – ger samma beskattningsresultat som 8 % av vederlaget exklusive reklamskatten. Om den skattskyldige inte kalkylerat med reklamskatt vid prissättningen och således inte fakturerar skatten öppet beräknas skatten efter 2,91 respektive 7,41 % av det sålunda totalt fakturerade beloppet. Skulle däremot den skattskyldige i efterhand ta ut skattebeloppet genom pristillägg eller dylikt beräknas skatten efter 3 respektive 8 % på det fakturerade beloppet. Skillnaden om 0,09 % respektive 0,59 % ska redovisas den period då efterfakturerings sker.

RR har i RÅ 78 1:5 prövat frågan. Enligt de bestämmelser som låg till grund för RR:s prövning utgick skatt med 10 %. RR anförde följande. För att reklamskatt ska anses ingå i vederlag kan inte krävas att säljaren i vederlaget faktiskt kalkylerat in sådan skatt. Det måste anses tillräckligt att vederlaget bestämts slutligt och att säljaren därför inte i efterhand tar ut skattebeloppet av kunden genom pristillägg eller dylikt. I målet saknas anledning antaga annat än att det avtalade priset enligt fakturan är slutligt vederlag. Genom att skatten i förevarande fall beräknats efter 9,09 % av fakturabeloppet har därför åstadskommittén en beskattning med 10 % av ett beskattningsvärde, i vilket skatten inte ingår.

7.14.1 Skattesatser för bilagor

Såsom tidigare nämnts kan en trycksak som medföljer en publikation antingen utgöra en del (sektion) av publikationen eller en bilaga till denna (se avsnitt 7.6).

Del av publikation (sektion)

Utgör en trycksak del (sektion) av publikation beskattas annonserna i trycksaken på samma sätt som den publikation som delen medföljer. Skattesatsen för annonserna är sålunda 3 % om den medföljer annan periodisk publikation än annonsblad, katalog eller program och 8 % i övriga fall.

Bilaga

Utgör en medföljande trycksak inte en del av publikationen är trycksaken att anse som en bilaga till publikationen. Enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 1 § RSL anses en bilaga till annan publikation än reklamtrycksak dels som självständig trycksak, dels som annons i publikationen. Det innebär att utgivaren av den publikation (huvudpublikationen) som bilagan följer med ska redovisa reklamskatt på vederlaget för att bilagan får följa med huvudpublikationen. Finns det annonser i bilagan

är utgivaren av bilagan skattskyldig för dessa annonser och ska redovisa reklamskatt på vederlaget för annonserna.

När det gäller beskattningen av en bilaga i dess egenskap av annons i en publikation är skattesatsen 3 % om bilagan utgör bilaga till en periodisk publikation som varken utgör annonsblad, katalog eller program och 8 % i övriga fall.

När det gäller beskattning av annonser i en bilaga gäller samma skattesatser som om bilagan varit en separat distribuerad trycksak. Dvs. skattesatsen är 3% om trycksaken (här bilagan) är en periodisk publikation som varken utgör annonsblad, katalog eller program och 8 % i övriga fall.

7.15 Beskattningsvärde

Beskattningsvärde

Beskattningsvärdet utgörs enligt 13 § första stycket RSL av vederlaget exklusive skatt i fall som avses i 3 § samt 5 § 1 och 2 samma lag, dvs. för annonser och för offentliggörande av reklam. Detta innebär att skatt tas ut på priset för införande av annonser, visning av reklamfilm, upplåtelse av utrymme för uppsättning av affisch eller annat reklammeddelande etc. Hänsyn ska alltså inte tas till produktion eller framställning av material avsett för offentliggörande (prop. 1972:58 s. 46).

Kringkostnader

Huruvida s.k. kringkostnader (sortering, paketering, distribution och uppsättning av skyltar) vid offentliggörande av reklam ska ingå i beskattningsvärdet har prövats i ett förhandsbeskedsärende (RÅ 1987 ref. 19). Av ansökan framgick att säljarna av reklamen tog betalt av köparna för hela kringverksamheten samt att de olika kostnadsdelarna redovisades separat på kundfakturorna tillsammans med vederlaget för utrymmet. RR uttalade att eftersom gränsen mellan vilka kostnader som ska behandlas som offentliggörande och som kostnader som ska behandlas som produktion av material inte framgår av lagtexten eller av förarbetena, ska kringkostnaderna inte ingå i beskattningsvärdet.

KR i Sundsvall har i tre domar den 24 november 2004 i mål nr 604–610-03, 611–614-03, 615–616-03 avseende s.k. kringkostnader vid offentliggörande av annonser funnit att det vid bestämmande av beskattningsvärdet är det vederlag som annons säljaren rent faktiskt uppbär som är avgörande och att interna kostnader som normalt förekommer i samband med offentliggörande ingår i beskattningsvärdet. Någon reducering av beskattningsvärdet för kostnader som normalt förekommer

vid offentliggörandet medgavs inte. RR meddelade inte prövningstillstånd.

7.15.1 Vederlag

Med vederlag avses enligt första stycket anvisningarna till 13 § RSL det avtalade priset, däri inräknat avtalade pristillägg enligt faktura eller annan handling.

Om vederlag inte utgår eller om vederlaget uppenbarligen understiger vad som är skäligt utgörs vederlaget enligt 13 § andra stycket RSL av belopp som svarar mot skäligt vederlag.

Skäligt värde

Enligt fjärde stycket av anvisningarna till 13 § RSL bestäms skäligt värde enligt ortens pris enligt samma grunder som föreskrivs för marknadsvärde i 61 kap. IL. Detta innebär att vederlaget ska bestämmas utifrån det belopp den skattskyldige skulle ha erhållit som ersättning för reklamtjänsterna under jämförbara förhållanden.

Beskattningsvärdet för annonser där vederlag inte utgår utgörs i regel av det pris som anges i publikationens annonstaxa med avdrag för den högsta rabatt som normalt lämnas till utomstående företag vid motsvarande annonsering. Om annonstaxa inte finns beräknas beskattningsvärdet på sådant sätt att det svarar mot skäligt vederlag.

Ersättningsannons

Som tidigare nämnts utgör s.k. ersättningsannonser ett särskilt slag av annonser som införs utan vederlag. Sådana införs som rättelse av annons som vid första införandet innehållit tryckfel eller andra felaktigheter som utgivaren av publikationen svarar för. För sådana ersättningsannonser utgår inte reklamskatt (se SkU 1972:29 s. 8 och Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2002:42) om skatt på annonser och reklam).

I detta sammanhang kan också nämnas de s.k. gluggannonserna. Sådana annonser införs ofta i publikationer för att fylla ut en spalt och innefattar ofta reklam för utgivaren av publikationen. Skatteplikt för sådana annonser behandlas under avsnitt 7.10.

Villkorlig rabatt

Villkorlig rabatt som utgår vid betalning i efterhand inom viss tid får enligt andra stycket av anvisningarna till 13 § RSL inte avräknas från vederlaget. Som exempel på villkorliga rabatter anges i SOU 1972:6 s. 111 kassarabatter.

Factoring

Det förekommer att fordringar som uppkommer i yrkesmässigt bedriven rörelse överläts till ett s.k. factoringföretag. Den del

av fordringsbeloppet som factoringföretaget tillgodoräknar sig reducerar inte beskattningsvärdet.

Växel

I det fall växel eller annat skuldebrev accepteras som betalning uppgår vederlaget till växelns nominella belopp respektive det belopp som angetts i skuldebrevet. För den skattskyldige därutöver annat vederlag ska även detta inräknas i beskattningsvärdet. Beskattningsvärdet påverkas inte av om sådant skuldebrev diskonteras i bank. Diskonteringskostnaderna reducerar således inte beskattningsvärdet.

Faktureringsavgift

Har avgift tagits ut för att helt eller delvis täcka kostnaderna för fakturering, räknas avgiften inte in i beskattningsvärdet om denna debiterats särskilt på fakturan och med ett belopp som kan anses skäligt (se Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2002:42) om skatt på annonser och reklam).

Definitiv rabatt

Definitiva rabatter ingår *inte* i vederlaget (jämför 18 § RSL beträffande avdrag). Som exempel på definitiva rabatter kan nämnas s.k. ”beloppsrabatter”, ”gångrabatter” samt förmedlingsprovision (se nedan).

Med ”beloppsrabatt” menas att ett lägre pris erhålls vid en beloppsmässigt större beställning.

Med ”gångrabatt” menas att priset rabatteras med exempelvis 1 % vid den andra beställningen av samma trycksak, med 3 % vid den tredje, med 5 % vid den fjärde osv.

Förmedlingsprovision

Provision eller annan gottgörelse till externa reklamförmedlare, s.k. förmedlingsprovision, betraktas som en definitiv rabatt. Sådan ersättning ska därför inte inräknas i vederlaget.

SRN har i ett förhandsbesked den 19 maj 2000 bedömt om förmedlingsprovisioner som ett tidskriftsutgivande bolag utger till sitt dotterbolag, ett särskilt annonsbolag, ska avräknas från vederlaget vid bestämmande av reklamskatt. SRN förklarade att den förmedlingsprovision som avsågs med angivna förutsättningar ska avräknas från vederlaget vid bestämmande av beskattningsvärdet enligt 13 § RSL.

När ersättning som lämnats till förmedlare även avser ersättning för andra prestationer än förmedling utgör inte hela den lämnade ersättningen i sin helhet avräkningsbar förmedlingsprovision, oavsett benämning. En uppdelning av ersättningen måste i dessa fall göras så att reducering endast sker med den del av ersättningen som rent faktiskt utgör

**Gemensamt
vederlag**

förmedlingsprovision (jfr LR:s i Dalarnas län domar den 14 februari 2007, mål nr 686–688-06).

Reklamskatten ska endast träffa kostnaderna för offentliggörandet av reklam och annonser, detta medför ibland att vederlaget för reklam prestationen kan vara gemensamt för prestationer som ska inräknas i beskattningsvärdet och för andra prestationer. Enligt tredje stycket av anvisningarna till 13 § RSL ska beskattningsvärdet i sådana fall bestämmas efter uppdelning av vederlaget efter skälig grund.

KR i Stockholm tog i dom den 4 mars 1988, mål nr 2360-1987, ställning om gemensamt vederlag vid sponsorbidrag. KR uttalade att det inte hade visats att någon del av sponsorbidragen skulle avse något annat än reklamtjänster. Allmänna ombudet motsatte sig, för att en betryggande säkerhetsmarginal skulle erhållas, inte att den skattepliktiga delen av vederlaget skulle anses utgöra 75 % av den totala ersättningen. KR anförde att det i målet inte har visats att någon del av sponsorbidragen skulle avse något annat än reklamtjänster. Med hänsyn till vad som förevarit fann KR att den reklamskattepliktiga delen av vederlaget borde beräknas utgöra endast 75 % av den totala ersättningen. (Den skattskyldige hade yrkat att endast 5 % av sponsorer ersättningen skulle anses som skattepliktigt.)

KR i Sundsvall har i domar den 30 oktober 2003, mål nr 118–119-02 dels ansett att en förening var skattskyldig för de reklamskyltar och högtalarreklam som föreningen offentliggjorde i ishall, vid fotbollsplan, tröjreklam och genom annonsering i programblad, dels att föreningen inte var berättigad att få beskattningsunderlaget reducerat med yrkade belopp avseende kostnader för programblad, idrottskläder eller medlemmars arbete. Det senare då KR fann att de av föreningen i efterhand upprättade intyg för komplettering av uppgivna muntliga avtal inte kunde anses visa att en del av de aktuella vederlagen skulle ha avsett något annat än ersättning för offentliggörande av reklam.

SRN har i två förhandsbesked den 7 april 2000 ansett att RSL:s bestämmelser inte medger att från vederlaget för upplåtelse av annons avräkna vissa kostnader för utgivningen, bl.a. distributionskostnader, marknadsföringskostnader och intern annonsförsäljning. Förutsättningar för förhandsbeskeden var att bolagen inte mot avtalat pris tillhandahållit en annonsör någon annan prestation än upplåtelse av ett annonsutrymme i

den av bolaget utgivna tidningen. SRN uttalade följande. Det med annonsören avtalade priset avser i sin helhet upplåten annons i tidningen. 13 § RSL och anvisningarna till 13 § RSL, medger inte, vid bestämmande av beskattningsvärdet, att vissa kostnader för produktion och utgivningen av tidningen får avräknas från det erhållna vederlaget.

KR i Sundsvall har i dom den 17 december 2002, mål nr 3113-1999, bedömt huruvida kreativt arbete, intern ackquisition och distribution av kataloger skulle ingå i beskattningsvärdet för annonserna i katalogerna. Avseende kreativt arbete uttalade KR att en reklamsäljares insatser för annonsutformning, s.k. kreativt arbete, är en sådan prestation som kan medföra en särskild kostnad för annonsören vid sidan av kostnaden för införingen av annonsen i publikationen. Någon avräkning med automatik kan emellertid inte ske. Det bör i stället enligt KR:s mening ankomma på bolaget att, i ett fall som det förevarande, visa att vederlaget varit gemensamt för prestationer som ska inräknas i beskattningsvärdet och för andra prestationer, dvs. det kreativa arbetet. Detta kan ske genom särredovisning av skattefria kostnader vid debitering av annonsörerna eller på annat sätt. Bolaget hade fakturerat sina annonsörer enligt en prislista där priset för olika tilläggsuppgifter varit fastställda. Utredningen bolaget hade presenterat angående kreativa kostnader framstod enligt KR som så pass schablonartad att den inte kunde läggas till grund för en bedömning av om i vad mån kreativt arbete hade utförts i de enskilda fallen. KR avslog bolagets överklagande. KR avslog även bolagets överklagande gällande intern ackquisition och distributionskostnader.

KR i Sundsvall har i ett flertal fall prövat frågan om beskattningsvärde för annonser, se även domar den 4 februari 2002, mål nr 397–398-2000, den 16 december 2002, mål nr 464-2000, den 9 december 2003, mål nr 1156–1161-00 samt den 17 november 2003, mål nr 1049-2000 (för vilken RR inte meddelat prövningstillstånd).

Produktionskostnader

I RÅ 2001 not. 111 fastställde RR SRN:s förhandsbesked. Av handlingarna framgick inte klart i vad mån bolagets avtal med en annonsör om införande av en annons mot visst vederlag avsåg annan prestation än enbart upplåtelse av annonsutrymme. SRN utgick från den förutsättningen att bolaget inte mot särskilt pris avtalat med en annonsör om annan prestation än en sådan upplåtelse. SRN gjorde bedömningen att de angivna kostnaderna som bolaget har för produktion och utgivning av tidningen, såsom t.ex. lönekostnader, provisioner till anställda annons-

säljare, marknadsföringskostnader, distributionskostnader med flera kostnader som bolaget angivit i ansökningen inte fick avräknas vid bestämmande av beskattningsvärdet.

Kreativt arbete

Ersättning för s.k. kreativt arbete dvs. annonsutformning ingår inte i vederlaget. Beskattningsvärdet för annonser utgörs av vederlaget för offentliggörande av annons (prop. 1971:28 s. 8).

För att kunna bedöma hur stor del av den skattskyldiges tjänster som kan hänföras till annonsutformning måste en bedömning göras i varje enskilt fall, dvs. varje annons för sig.

KR i Sundsvall har i domar den 9 december 2003, mål nr 906–908-2001, bedömt frågan om ett annonspris varit gemensamt för upplåtelse av annonsutrymme och kreativt arbete. KR fann att det av den utredning bolaget presenterat angående kreativa kostnader inte framgick annat än att vederlaget beräknats utifrån taxa i allt väsentligt och oberoende av om bolaget hade utfört något kreativt arbete i det enskilda fallet eller inte. Bolagets redovisning av det kreativa arbete som nedlagts kunde inte utgöra grund för att anse att det överenskomna vederlaget (annonspriset) skulle avse annat än själva upplåtelsen av annonsutrymme. Det förhållandet att fakturorna försetts med en information om att 25 % av kostnaden utgjordes av kreativt arbete saknade, enligt KR, betydelse. RR meddelade inte prövningstillstånd.

KR i Sundsvall har i dom den 5 maj 2004 mål nr 1201-03 bedömt s.k. kreativt arbete. Av utredningen framgick inte annat än att annonsvederlaget beräknats utifrån en enhetlig prislista där själva annonsinförandet och annonsens storlek bestämt priset oavsett det kreativa arbete som utförts. Av bolagets egna uppgifter framgick att branschförhållanden och företagsekonomiska hänsyn lett till att vad betalningen innefattat varit dolt för kunden, dvs. inbakat i priset. KR fann att bolaget inte mot särskilt pris avtalat med varje annonsör om att utföra visst angivet kreativt arbete. Av detta följde att det med annonsörerna avtalade priset i sin helhet avsåg upplåtelse av annonsutrymme. RR meddelade inte prövningstillstånd.

KR i Sundsvall har i domar den 18 maj 2004, mål nr 2588–2589-03, funnit att annonsvederlaget beräknats utifrån ett fast millimeterpris oavsett om något kreativt arbete utförts eller inte. Bolaget hade inte mot särskilt pris avtalat med varje annonsör om att utföra visst angivet kreativt arbete. Av detta följde att det med annonsörerna avtalade priset i sin helhet

bedömdes avse upplåtelse av annonsutrymme. RR meddelade inte prövningstillstånd.

KR i Sundsvall har i domar den 24 november 2004 i mål nr 604–616-03 gjort följande bedömning avseende s.k. kreativt arbete vid annonsutformning. Det ankommer på skattskyldig som gör gällande att vederlaget varit gemensamt för sådana prestationer som ska inräknas i beskattningsvärdet och för andra prestationer att visa att så varit fallet i varje enskilt fall. Detta kan ske genom särfakturering av icke skattepliktiga prestationer vid debitering av annonsörerna eller på annat sätt. Bolagets utredning visade inte att vederlaget i de enskilda fallen avsett annat än själva upplåtelsen av annonsutrymme. RR meddelade inte prövningstillstånd.

KR i Sundsvall har i domar den 11 mars 2005, mål nr 1794 och 1797-01, bedömt frågan om gemensamt vederlag utgått när fördelningen skett schablonmässigt. Bolaget sålde annonser i två publikationer och annonserna såldes utifrån en bruttoprislista. Av fakturorna framgick att annonspriset fördelats på två poster, införandekostnad och produktionskostnad. LR satte med delvis bifall ner beskattningsunderlaget med 25 % avseende kostnader för kreativt arbete. Som skäl angavs att gemensamt vederlag har utgått för prestationer som ska inräknas i beskattningsvärdet och för andra prestationer i den mening som avses i 13 § RSL. Vid sådant förhållande ska beskattningsvärdet, enligt anvisningarna till 13 § RSL, bestämmas genom uppdelning efter skälig grund. LR fann att en sådan uppdelning kunde ske ändå att bolaget inte iakttagit bestämmelserna i 8 § förordningen om punktskatter och prisregleringsavgifter. KR fann att bolaget haft vissa åtaganden vad gäller annonsutformning och att bolaget vid fakturering gjort en uppdelning mellan vad bolaget betecknat som kostnader för införandet (30 %) och kostnader för framställningen (70 %; den enligt bolaget inte skattepliktiga delen). Bolaget hade uppgett att det tillämpat ett bruttopris från vilket kunden kunde medges vissa rabatter när kunden själv utfört arbete med annonsutformningen. Detta syntes innebära att priset för kreativt arbete inte bestämts särskilt utöver priset för annonspubliceringen. Bolagets fördelning hade skett helt schablonmässigt och utan bedömning av vad som utgjort kreativt arbete i varje enskilt fall. Enligt KR kunde det inte anses ha utgått ett gemensamt vederlag för skattepliktiga och inte skattepliktiga prestationer. KR fastställde med ändring av LR:s dom, Skatteverkets beslut. RR meddelade inte prövningstillstånd.

Vidare har KR i Sundsvall i domar den 31 mars 2005, mål nr 907–908-04, prövat frågan om gemensamt vederlag utgått. KR gjorde bedömningen att det inte framgick att annonsvederlaget hade beräknats utifrån en enhetlig prislista oberoende av omfattningen av utfört kreativt arbete. Bolaget gjorde, när avtal om annonsering träffades, en uppskattning av den tid som det kreativa arbetet med annonsen skulle ta och kostnaden för detta arbete ingick i det pris som avtalades med kunden. Av bolagets fakturor framgick ett debiterat totalt pris, i vilket det angavs att det ingick kreativt arbete med ett visst antal timmar, samt med vilket belopp reklamskatt ingick. KR fann visat att bolaget utfört kreativt arbete och att debitering för detta hade skett i fakturor enligt individuellt utformade avtal. Således hade det utgått gemensamt vederlag för prestationer som ska inräknas i beskattningsvärdet och för andra prestationer. Skatteverket hade ifrågasatt riktigheten av redovisningen av omfattningen av det kreativa arbetet då det på fakturor avseende återkommande annonser med identiskt innehåll angivits att kreativt arbete ingått med visst antal timmar. Enligt KR gav detta anledning att ifrågasätta den redovisade omfattningen av det kreativa arbetet. KR gjorde – med hänsyn till att en uppdelning av vederlaget ska ske efter skälig grund – den bedömningen att bolaget inte kunde medges hela den yrkade reduceringen av beskattningsunderlaget. Bolaget hade redovisat kreativt arbete med motsvarande 31,5 %. KR fann det skäligt att medge bolaget en reduktion av beskattningsunderlaget för kreativt arbete med ett belopp motsvarande 25 % av totalt fakturerat belopp.

**Internet-
publicering**

Av SOU 1988:17 s. 101 och SOU 1997:53 s. 93 framgår att publicering på Internet inte omfattas av RSL.

I RSV:s skrivelse den 28 april 2003, dnr 2874-03/100, redogörs för verkets inställning avseende reklamskatt vid publicering på Internet.

För att en utgivare som erhållit ersättning för att offentliggöra en annons i såväl tryckt media som på Internet ska vara berättigad att dela upp ersättningen krävs enligt RSV:s uppfattning att det vid tillfället för köpet av annonsplatsen stått klart för köparen att köpet avsett båda dessa tjänster. Priset för respektive tjänst bör framgå av de uppgifter som köparen erhållit. För att vederlaget inte i sin helhet ska anses omfattas av beskattningsvärdet för reklamskatt bör krävas underlag till stöd för att ersättningen avsett båda prestationerna. Detta kan

fullgöras genom att faktura eller liknande där priset för respektive prestation tydligt framgår kan uppvisas.

För att den uppdelning som en tidningsutgivare gjort ska godtas bör krävas att den framstår som skälig. Om införande av en annons i både tryckt media och på Internet betingar samma, eller lägre, pris som införande i bara den tryckta publikationen kan enligt RSV:s uppfattning någon uppdelning inte göras.

KR i Sundsvall har i dom den 6 november 2006, mål nr 2310-05, bedömt frågan om reducering av beskattningsvärde för annonser avseende perioder under år 2000–2001. Bolaget hade schablonmässigt reducerat beskattningsvärdet med 30 % med anledning av att annonserna också publicerades på Internet. LR ansåg att bolaget inte styrkt sitt yrkande om reducering av beskattningsvärdet mot bakgrund av följande omständigheter. Det framgick inte av de ursprungliga fakturorna att en del av vederlaget avsett visning av annonser på Internet. I bolagets annonsprislistor sades under rubriken ”allmänna upplysningar”, att publicering på Internet ingår i priset. Det saknades dock uppgifter i dessa prislistor om vad själva annonsvisningen på Internet skulle betinga för pris. Uppgifterna i prislistorna visade att annonspriserna inte höjdes när visningen på Internet började inkluderas i priset. KR instämde i LR:s bedömning och avslög överklagandet.

KR i Sundsvall har i domar den 26 maj 2004 mål nr 1512–1514-03 bedömt frågan om hur beskattningsvärdet ska beräknas vid publicering både i mässkatalog och på Internet. KR fann – mot bakgrund av bristerna i det av bolaget redovisade underlaget samt att höjningarna av avgifterna för företagspresentation delvis kan ha andra orsaker – att gjorda avgiftshöjningar skäligen kan anses till hälften ha sin grund i presentationerna på Internet.

Vidare har KR i Sundsvall i domar den 3 februari 2005, mål nr 448–449-04, bl.a. bedömt frågan om reducering av beskattningsvärdet skulle ske för publicering på Internet. KR konstaterar att publicering på Internet typiskt sett är en prestation som inte ska beskattas enligt RSL samt att bolaget har utfört sådana prestationer. Den omständigheten innebar inte i sig att det var fråga om gemensamt vederlag. För att så skulle vara fallet skulle krävas att bolaget hade visat att det avtalade priset faktiskt avsåg även annan prestation än upplåten annons. Det framgick varken av ingiven prislista eller av några andra avtalshandlingar. Inte heller ansågs anmärkningen ”Internet-

kostnad (30 %)” i bolagets fakturor utvisa att bolaget mot avtalat pris hade tillhandahållit annonsörerna någon annan prestation än upplåtelse av annonsutrymme i av bolaget utgivna tidningar och andra trycksaker. KR fann att det med annonsörerna avtalade priset i sin helhet avsåg upplåtna tryckta annonser.

7.16 Redovisningsskyldighet

Även om skattskyldighet konstaterats och skattskyldigheten inträtt föreligger ändå inte alltid en skyldighet att redovisa reklamskatt. Redovisningsskyldigheten är enligt 16 § RSL knuten till beloppet av den skattskyldiges sammanlagda beskattningsvärde för helt beskattningsår. Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader ska gränserna enligt 16 § RSL räknas upp respektive ner i motsvarande mån.

60 000 kr

I fråga om periodisk publikation, för vilken utgivaren äger rätt till återbetalning av skatt enligt 24 § RSL, föreligger redovisningsskyldighet endast om det sammanlagda beskattningsvärdet av publikationens annonser för helt beskattningsår överstiger 60 000 kr. Denna beloppsgräns är knuten till varje särskild publikation. Ger någon ut t.ex. två publikationer som var och en har en annonsomsättning om 40 000 kr föreligger inte redovisningsskyldighet.

En skattskyldig som är redovisningsskyldig kan i vissa fall enligt 24 § RSL erhålla återbetalning av reklamskatt och även befrielse från skyldigheten att inbetala sådan skatt.

20 000 kr

I övriga fall föreligger redovisningsskyldighet om sammanlagda beskattningsvärdet för helt beskattningsår överstiger 20 000 kr. I det sammanlagda värdet inräknas alla de slag av reklamaktiviteter som den skattskyldige har bedrivit, utom utgivning av periodiska publikationer. Enligt anvisningarna till 16 § RSL bestäms redovisningsskyldigheten för delägare i enkelt bolag av omfattningen av bolagets skattepliktiga verksamhet. Delägare i enkelt bolag är enligt 10 § RSL skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget.

Gränserna för redovisningsskyldighet utgör inget grundavdrag, utan när gränsen för redovisningsskyldighet överskridits ska skatt betalas från första kronan.

7.17 Avdrag enligt 18 § RSL

Enligt 18 § RSL får avdrag göras i den ordning som gäller för den skattskyldiges redovisning av reklamskatt för

1. återbäring, bonus eller annan förmån som inte utgör villkorlig rabatt för den del av den tidigare redovisade skatten som belöpt på förmånen,
2. förlust på fordran för vilken reklamskatt redovisats.

Återbäring m.m.

Vad gäller sådan förmån som avses under 1 och som avser annons i periodisk publikation för vilken skattskyldigheten inträtt under tidigare kalenderår, medges avdrag för den del av den tidigare redovisade skatten som belöpt på förmånen, dock högst uppgående till beloppet av den skatt som den skattskyldige erlagt eller haft att erlägga för det tidigare året. Avdraget ska i förekommande fall minskas med belopp som återbetalats enligt 24 § RSL.

Beträffande avdrag för förmåner under 1 bör den redovisningskyldige upprätta kreditnota eller motsvarande handling som visar vad förmånen avser.

Kundförlust

När det gäller avdrag enligt 2, dvs. kundförluster, medges avdrag först sedan förlusten är konstaterad. Med konstaterad kundförlust bör jämföras en osäker fordran, om fordringen är äldre än vad som motsvarar normal kredittid och om indrivningsåtgärder har varit resultatlösa eller om det på annat sätt har gjorts sannolikt att gäldenären saknar tillgångar. Förlusten ska bedömas för varje fordran för sig. Den skattskyldige måste alltså ha vidtagit alla de åtgärder som rimligen kan begäras för att försöka få in betalning. Om avdrag för sådan fordran gjorts och betalning därefter inflyter, ska enligt 18 § andra stycket RSL, redovisning åter lämnas för den skatt som belöper på det betalda beloppet.

7.18 Redovisningsperiod

Enligt 21 § RSL omfattar redovisningsperioden en eller två kalendermånader.

En månad

Redovisningsperioden är *en månad* för de skattskyldiga som, i förekommande fall efter sådan återbetalning eller befrielse som avses i 24 § RSL, för närmast föregående beskattningsår redovisat eller skulle ha redovisat reklamskatt med minst 300 000 kr.

Två månader För övriga skattskyldiga är redovisningsperioden *två månader* om inte beskattningsmyndigheten beslutat att redovisningsperioden ska vara helt beskattningsår.

Helår För en skattskyldig som kan beräknas redovisa punktskatt med ett nettobelopp om högst 20 000 kr får Skatteverket enligt 10 kap. 16 a § SBL besluta om att redovisningsperioden ska vara ett helt beskattningsår. Ett sådant beslut upphör att gälla om den skattskyldige försätts i konkurs. Den pågående redovisningsperioden löper i sådana fall ut vid utgången av den kalendermånad under vilken konkursbeslutet har meddelats.

7.19 Återbetalning av reklamskatt m.m.

24 § RSL Enligt 24 § första stycket RSL ska beskattningsmyndigheten, till skattskyldig som redovisat reklamskatt på annonser i självständig periodisk publikation, återbetala så stor del av den erlagda skatten för ett beskattningsår som svarar mot en skattepliktig annonsomsättning om högst 50 miljoner kr för helt år. Erlagd skatt för annonser i annonsblad, katalog eller program berättigar, enligt 24 § andra stycket RSL, inte till återbetalning.

Återbetalning, som normalt sker efter utgången av varje halvt beskattningsår, ska ske till skattskyldig som har erlagt reklamskatt för annonserna i fråga. Det belopp som återbetalas får, såvitt avser första halvan av beskattningsåret, inte överstiga skatten på en omsättning som uppgår till hälften av de ovan nämnda beloppen. Föreligger synnerliga skäl kan beskattningsmyndigheten enligt 24 § fjärde stycket RSL återbetala skatt tidigare än vad ovan sagts.

Beslut om återbetalning av skatt enligt 24 § RSL är, enligt 11 kap. 1 § andra stycket 5 a SBL, beskattningsbeslut.

Befrielse Beskattningsmyndigheten har även enligt 24 § tredje stycket RSL möjlighet att medge befrielse från skyldigheten att inbetala reklamskatt. För att befrielse ska kunna medges krävs att den skattskyldige är berättigad till återbetalning enligt 24 § första stycket RSL och att den skattepliktiga omsättningen för publikationen i fråga kan förväntas med säkerhet inte överstiga 50 miljoner kr för ett helt år. Det bör observeras att en befrielse från skyldigheten att inbetala reklamskatt inte innebär att den skattskyldige befriats från sin skyldighet att avge deklaration.

Självständig periodisk publikation Enligt prop. 1971:28 s. 11 anses som självständig i princip varje periodisk publikation som ges ut under ett eget namn. Om en periodisk publikation kommer ut i flera editioner under

samma namn betraktas de olika editionerna inte som självständiga. Om huvudtidning och avläggare, dvs. periodisk publikation som kommer ut under eget namn med delvis eget material, men som i övrigt innehåller samma material som huvudtidningen – har samma redaktionella innehåll, anses huvudtidningen och avläggaren som *en* periodisk publikation.

KR i Sundsvall har i dom den 28 juni 2004, mål nr 631-03, bedömt frågan om fyra publikationer kunde anses utgöra en självständig periodisk publikation. Frågan gällde endast tolkningen av begreppet självständig i 24 § RSL. Enligt KR:s mening var de aktuella publikationerna som samtliga utges under fyra olika namn, innehållsmässigt till övervägande del identiska. KR fann att tidningarna som ges ut under fyra olika namn vid tillämpning av RSL ska anses som en självständig periodisk publikation. RR meddelade inte prövningstillstånd.

Om en tidning eller en tidskrift med flera editioner eller med avläggare är att anse som en självständig publikation beräknas det återbetalningsberättigade avdraget på den sammanlagda skattepliktiga omsättningen.

Vad som är att anse som en periodisk publikation har tidigare behandlats under avsnitt 7.6.

Exempel

Hur redovisad reklamskatt i förekommande fall återbetalas belyses av följande utdrag ur skatteutskottets betänkande 1971:30 i anledning av prop. 1971:28 med förslag till införande av annonsskatten (s. 8 f.).

”Om en veckotidning under första halvåret har en annonsomsättning på 1,4 miljoner kr återbetalas snarast efter utgången av första halvåret 140 000 kr eller hela det inbetalade skattebeloppet. Ökar annonsomsättningen under andra halvåret till 1,9 miljoner kr återbetalas efter årets utgång av den inbetalade skatten på 190 000 kr endast 160 000 kr. Skulle det omvända förhållandet föreligga mellan de två halvåren bör den första utbetalningen maximeras till 150 000 kr och samma belopp utbetalas efter årets utgång. Om en tidning nedläggs eller startar under loppet av ett kalenderår bör återbetalningen på motsvarande sätt proportioneras. Som huvudregel skall gälla att återbetalningen aldrig får överstiga den erlagda skatten. Om synnerliga skäl föreligger – exempelvis tillfälliga likviditetssvårigheter, som kan äventyra en tidnings utgivande, eller utgivningen av tidningen upphör – bör RSV kunna i förtid

restituera skatt inom de angivna gränserna. Ränta bör inte utgå på restituerad skatt.”

Det av skatteutskottet lämnade exemplet gäller i fråga om den lydelse som den mot 24 § RSL svarande regeln i annonsskatteförordningen (SFS 1971:170) hade då, nämligen att skatt som svarade mot en skattepliktig omsättning om högst 3 miljoner kr för helt år återbetalades. Exemplet utgår från en skattesats om 10 %. Beloppsgränser för återbetalning och skattesatser har därefter förändrats.

Möjligheten att överklaga beslut enligt 24 § har begränsats i 32 § RSL. Enligt 32 § RSL får beslut enligt 24 § tredje och fjärde stycket, dvs. beslut om befrielse respektive beslut om tidigarelagd återbetalning, inte överklagas.

25 § RSL

Enligt 25 § RSL ska beskattningsmyndigheten också återbetala reklamskatt som skattskyldig erlagt trots att han inte varit redovisningsskyldig.

7.20 Förfaranderegler m.m.

Skatteverket är beskattningsmyndighet. Om annonsblad införs till Sverige från tredje land, dvs. område utanför EG:s tullområde, ska reklamskatt dock erläggas till Tullverket, 26 § RSL.

Av 33 § RSL följer att regler för förfarandet vid beskattningen finns i SBL. Det innebär att reglerna i SBL om skattekontroll, beskattningsbeslut, redovisning och betalning av skatt, omprövning, överklagande m.m. är tillämpliga vid beskattning enligt RSL. RSL innehåller dock bestämmelser rörande redovisningsperiodens längd, vissa besluts överklagbarhet samt begränsning av redovisningsskyldigheten, se 7.18, 7.19 samt 7.16.

Registrering

Av 3 kap. 1 § första stycket 6 SBL framgår att Skatteverket ska registrera den som är skattskyldig och redovisningsskyldig enligt RSL.

7.20.1 Arkivering

Två år

Enligt 31 § RSL ska skattskyldig under en tid av två år bevara ett exemplar av varje trycksak han framställt. Trycksakerna ska härvid bevaras på ett sådant sätt att kontroll kan utföras.

Trycksaker som är särskilt dyrbara eller skrymmande behöver inte bevaras på annat sätt än i form av skisser, fotografier eller dylikt, Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2002:42) om skatt på annonser och reklam.

7.21 Författningar m.m.

Lag (1972:266) om skatt på annonser och reklam, prop. 1972:58, SkU 1972:29 och SOU 1972:6 och 7

Föreskrifter

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2002:37) om skatt på annonser och reklam.

Allmänna råd

Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2002:42) om skatt på annonser och reklam.

8 Spel- och lotteriskatt m.m.

8.1 Inledning

För lotterier tas punktskatt ut enligt tre olika lagstiftningar. Spelskatt ska betalas enligt LSP, se avsnitt 8.3, lotteriskatt ska betalas enligt LSL, se avsnitt 8.4, och skatt på vinstsparande ska betalas enligt lagen om skatt på vinstsparande m.m., se avsnitt 8.5.

8.2 Allmänt om lotteribegreppet m.m.

Lotterier regleras i Sverige i två lagstiftningar, LL och kasinolagen. LL innehåller den generella regleringen av all lotteriverksamhet i Sverige. Kasinolagen reglerar kasinon.

Enligt 3 § LL avses med lotteri i denna lag en verksamhet där en eller flera deltagare, med eller utan insats, kan få en vinst till ett högre värde än vad var och en av de övriga deltagarna kan få.

Lotteri

Till lotteri hänförs

1. lottning, gissning, vadhållning och liknande förfaranden,
2. marknads- och tivolinöjen,
3. bingospel, automatspel, roulettspel, tärningsspel, kortspel, kedjebrevsspel och liknande spel.

Vid bedömningen av om en verksamhet är ett lotteri ska hänsyn tas till verksamhetens allmänna karaktär och inte endast till den större eller mindre grad av slump som finns i det enskilda fallet.

Med vinst avses i denna lag även rätt till fortsatt spel.

8.3 Spelskatt

8.3.1 Skattepliktig verksamhet

Roulettspel, kort- och tärningsspel

Enligt 1 § LSP föreligger skatteplikt för sådant roulettspel, för vilket tillstånd krävs enligt LL. Vid tillämpningen av bestämmelserna i LSP jämföras kort- och tärningsspel med roulettspel.

Enligt 2 § tredje stycket LL tillämpas lagen inte på spel enligt kasinolagen. Tillstånd att anordna kasinospel enligt kasinolagen får enligt 11 § kasinolagen endast lämnas till företag som i sin helhet, direkt eller indirekt, ägs av staten.

8.3.2 Skattskyldiga

Skattskyldig är enligt 4 § LSP tillståndshavaren. I fråga om roulettspel som bedrivs med utrustning som upplåtits av någon med fast driftställe i landet, är upplåtaren skattskyldig.

Spel utan tillstånd

För det fall någon anordnar skattepliktigt spel utan tillstånd är anordnaren skattskyldig enligt 16 § LSP. Detta innebär inte att anordnaren härigenom skulle vara skattskyldig vid varje tillfälle då spel utan tillstånd ägt rum. KR i Stockholm har i dom den 27 februari 1979 (mål nr 3942-1978) samt i två domar den 13 november 1979 (mål nr 12-1979 respektive 249-1979), ansett att 16 § LSP endast är tillämplig i de fall skattepliktigt spel anordnats av någon som skulle ha varit skattskyldig, om han haft tillstånd.

Särskilda bestämmelser om skattskyldighet

Delägare i enkelt bolag är enligt 5 § LSP skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget. För kommandit- och handelsbolag gäller att bolaget är skattskyldigt. I fråga om europeisk ekonomisk intressegruppering är grupperingen skattskyldig. Om skattskyldig försatts i konkurs eller avlidit är konkursboet respektive dödsboet skattskyldigt.

Annan än skattskyldig ansvarig för skatt

Även den som inte är skattskyldig kan enligt 19 § LSP bli ansvarig för skatt på roulettspel. Detta gäller för det fall att upplåtare som är skattskyldig enligt 4 § LSP inte erlagt skatt. Då blir den som bedriver spelet ansvarig för skatten. Om spelutrustning har upplåtits i flera led och den upplåtare som enligt 4 § LSP är skattskyldig inte har erlagt skatt, blir även upplåtare som inte själv är skattskyldig ansvarig för skatten.

8.3.3 Skattskyldighetens inträde

Skattskyldighetens inträde (respektive upphörande)

Skatten på roulettspel utgår med ett visst belopp för tillståndet att anordna spel. Enligt 6 § första stycket LSP inträder skattskyldigheten den kalendermånad spelet påbörjas och upphör vid utgången av den kalendermånad spelet upphör. Detta innebär att en skattskyldig som bedriver spel under tiden den 24 maj t.o.m. den 11 november samma år, blir skattskyldig för månaderna maj–november, dvs. för sju hela månader.

8.3.4 Skattesatser

Spelskatt på roulettspel utgår enligt 10 § LSP med olika belopp beroende på hur många bord spel kan bedrivas på enligt tillståndet. Följande skattesatser gäller per kalendermånad.

2 000 kr för tillstånd som innebär rätt till spel på ett bord

4 000 kr för tillstånd som innebär rätt till spel på två bord

9 000 kr för tillstånd som innebär rätt till spel på tre bord

18 000 kr för tillstånd som innebär rätt till spel på fyra bord och

25 000 kr för tillstånd som innebär rätt till spel på fem bord.

Ger tillståndet rätt till spel på fler än fem bord utgår skatten för vart och ett av dessa bord med 5 000 kr per månad.

Även om tillståndet inte utnyttjas fullt ut, dvs. det faktiska spelet bedrivs på ett färre antal bord än tillståndet medger, utgår skatten efter den rätt att anordna spel innehavaren har enligt tillståndet. Skatten har således en karaktär av licensavgift, se KR:s i Stockholm domar den 3 november 1992 (mål nr 6138-40-1990 och 6174-1990), den 11 oktober 1977 (mål nr 405-1975) och den 7 juli 1982 (mål nr 677-1981).

Av 16 § LSP framgår att om någon anordnar skattepliktigt spel utan tillstånd, påför beskattningsmyndigheten anordnaren spelskatt med belopp motsvarande den skatt som enligt 10 § skulle ha utgått om tillstånd lämnats.

Spelområde

Tillstånd meddelas enligt 11 § LL för ett visst område (spelområde) och det innebär att antalet spelbord beräknas per spelområde. Om innehavaren har två tillstånd rörande området ska skatten ändå beräknas som om ett tillstånd förelåg.

Varje restaurang, nöjespark eller liknande anläggning utgör ett spelområde även om spel bedrivs i skilda rum eller avdelningar. Om det i en nöjespark spelas roulett såväl i själva parken som i en i parken belägen restaurang anses det förekomma endast ett spelområde. När det gäller en restaurangkedja utgör däremot varje i kedjan ingående restaurang ett spelområde. Skatten ska följaktligen beräknas med utgångspunkt i den rätt till spel som varje restaurang har (se Skatteverkets ställningstagande den 7 december 2004, dnr 130 673214-04/111, avseende lotteriskatt, spelområde).

Spelplan

Varje spelplan är att anse som ett spelbord, se prop. 1981/82:170 s. 314. Ett dubbelbord – ett bord med ett hjul men med två spelplaner – ska därför betraktas som två spelbord (SKV A 2004:9).

8.3.5 Förfaranderegler

Av 23 § LSP framgår att förfarandet vid beskattningen finns i SBL. Det innebär att reglerna i SBL om redovisning och betalning av skatt, skattekontroll, beskattningsbeslut, omprövning och överklagande m.m. är tillämpliga vid beskattning enligt LSP. Av 3 kap. 1 § SBL framgår att Skatteverket ska registrera den som är skattskyldig enligt LSP.

8.4 Lotteriskatt

8.4.1 Skattepliktig verksamhet

Enligt 1 § första stycket LSL ska skatt betalas för svenskt lotteri. Lotteriskatt ska enligt 1 § andra stycket LSL även betalas för utländskt lotteri som avser vadhållning i samband med hästtävlingar, om undantag medgetts för lotteriet enligt 38 § andra stycket LL, deltagandet sker via en svensk trav- eller galopporganisation och det svenska speldeltagandet undantagits från lotteribeskattnings i det land där lotteriet anordnas.

8.4.2 Lotterier som är undantagna från skatteplikt

I 1 a § LSL anges vilka lotterier som undantas från skatteplikt enligt LSL. Undantagna är:

1. lotteri som avses i LSP,
2. lotteri som avses i lagen om skatt på vinstsparande m.m.,
3. vinstdragning på här i landet utfärdade premieobligationer,
4. lotteri som har anordnats av sådan sammanslutning som avses i 15 § LL, dvs. av vissa ideella föreningar eller därmed jämställd juridisk person,
5. sådant lotteri och sådant spel enligt kasinolagen som har anordnats av företag som i sin helhet, direkt eller indirekt, ägs av staten, eller
6. lotteri där vinsterna inte utgörs av pengar.

Sammanfattningsvis innebär dessa bestämmelser, såvitt nu är av intresse, att skatt enligt LSL exempelvis betalas av ATG

men inte av Svenska Spel och inte heller av folkrörelser som anordnar lotterier (prop. 2002/03:93 s. 20).

8.4.3 Beskattningsunderlag och skattesats

Skatten tas, enligt 1 b § LSL, ut med 35 % av den behållning som återstår sedan de till vinnarna i lotteriet utbetalade sammanlagda vinsterna avräknats från de sammanlagda insatserna. Vid bestämmande av behållningen av det utländska skattepliktiga lotteriet ska endast insatser och vinster som hänför sig till det svenska speldeltagandet beaktas.

Enligt 1 b § tredje stycket LSL avses med utbetalade vinster de vinster som betalats ut inom 90 dagar från skattskyldighetens inträde. Redovisningen måste alltså ske vid två tillfällen för varje lotteri. Vid det första tillfället redovisas skillnaden mellan de sammanlagda insatserna och de sammanlagda vinsterna enligt vinstplan eller annat beslut om att viss andel av insatserna ska betalas ut som vinster, se 5 § 1 LSL. Vid det andra tillfället redovisas de vinster som inte har blivit utbetalda inom 90 dagar från skattskyldighetens inträde, se 5 § 2 LSL.

8.4.4 Skattskyldig

I 2 § LSL anges att anordnaren av det lotteri som skatt ska betalas för är skattskyldig.

8.4.5 Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten inträder enligt 3 § LSL vid vinstdragningen eller, om denna ägt rum före lottförsäljningen, vid utgången av lottförsäljningstiden. Med vinstdragning avses i fråga om vadhållning det förfarande varigenom vinsterna bestäms, se 3 § LL.

8.4.6 Förfaranderegler

Av 4 § LSL framgår att regler för förfarandet vid beskattningen finns i SBL. Det innebär att reglerna i SBL om redovisning och betalning av skatt, skattekontroll, beskattningsbeslut, omprövning och överklagande m.m. är tillämpliga vid beskattning enligt LSL. Av 3 kap. 1 § SBL framgår att Skatteverket ska registrera den som är skattskyldig enligt LSL.

8.4.7 Särskilda redovisningsbestämmelser

Av 5 § LSL följer att för varje redovisningsperiod ska redovisas dels skillnaden mellan de sammanlagda insatserna och de sammanlagda vinsterna enligt vinstplan eller annat beslut om att viss andel av insatserna ska betalas ut som vinster, dels de

vinster som inte har blivit utbetalda inom 90 dagar från skattskyldighetens inträde.

8.5 Skatt på vinstsparande m.m.

8.5.1 Skattepliktig verksamhet

Enligt 1 § lagen om skatt på vinstsparande m.m. ska skatt betalas till staten för penningvinst vid vinstdragning i sådant vinstsparande anordnat av bank eller sparkassa som utgör svenskt lotteri och för penningvinst i sådant lotteri som avses i 21 § LL.

Enligt 21 § LL får det, i samband med utgivandet av en tryckt periodisk skrift, utan tillstånd anordnas ett egentligt lotteri där pristagare utses i en tävling som har anordnats i skriften, om

1. det som villkor för att delta i lotteriet inte fordras att skriften innehas eller att insats betalas, och
2. värdet av högsta vinsten uppgår till högst 1/60 basbelopp.

Skattskyldigheten inträder enligt 2 § lagen om skatt på vinstsparande m.m. vid vinstdragningen.

8.5.2 Beskattningsunderlag och skattesats

Skatteplikt föreligger för penningvinster, som utfaller vid dragning i vinstsparande eller tidningslotterier.

För vinst som inte avhämtats av vinnaren ska skatt inte betalas enligt 1 § fjärde stycket lagen om skatt på vinstsparande m.m.

Skattesatsen utgör 30 % av vinstens värde inklusive skatt. Det motsvarar 42,86 % på vinstens värde exklusive skatt. För vinst i tidningslotteri anordnat enligt 21 § LL ska skatt inte betalas med högre belopp än att 100 kr återstår av vinsten enligt 1 § andra stycket lagen om skatt på vinstsparande m.m. Denna begränsning finns inte för skatten på vinst vid vinstdragning i bank eller sparkassa.

8.5.3 Skattskyldiga

Enligt 2 § lagen om skatt på vinstsparande m.m. är den som anordnar lotteriet skattskyldig.

8.5.4 Återbetalning av skatt

Betald skatt för vinst, som inte avhämtats av vinnare inom föreskriven tid återbetalas enligt 3 § lagen om skatt på vinstsparande m.m. efter ansökan till den skattskyldige efter

beslut av Skatteverket. På återbetalat belopp lämnas inte ränta. Som ovan uttalats ska skatt inte betalas för vinster som inte uttagits av vinnaren.

8.5.5 Förfaranderegler

Av 4 § lagen om skatt på vinstsparande framgår regler för förfarandet vid beskattningen finns i SBL. Det innebär att reglerna i SBL om redovisning och betalning av skatt, skattekontroll, beskattningsbeslut, omprövning och överklagande m.m. är tillämpliga vid beskattning enligt lagen om skatt på vinstsparande.

8.6 Författningar m.m.

8.6.1 Lotterilagstiftning

Lotterilag (1994:1000), prop. 1993/94:182, bet. 1993/94:KrU32

Lotteriförordning (1994:1451)

Kasinolag (1999:355), prop. 1998/99:80, bet. 1998/99:KrU11

8.6.2 Spelskatt

Lag (1972:820) om skatt på spel, prop. 1972:128, SkU66

Förordning (1984:249) om spelskatt

Allmänna råd

Skatteverkets allmänna råd om spelskatt (SKV A 2004:9).

8.6.3 Lotteriskatt

Lag (1991:1482) om lotteriskatt, prop. 1991/92:1, SkU1

8.6.4 Skatt på vinstsparande

Lag (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m., prop. 1991/92:1, SkU1

9 Avfallsskatt

9.1 Inledning

Avfallsskatt infördes den 1 januari 2000 och omfattar både konventionellt avfall och branschspecifikt avfall från industrin. Avsikten är att skatten ska bidra till att minska mängden avfall som deponeras. Den ska även bidra till att det blir lönsamt att återanvända, återvinna och genom andra metoder behandla eller utnyttja avfall, se vidare prop. 1998/99:84 s. 23.

9.2 Skattepliktiga anläggningar m.m.

Konventionella avfalls- anläggningar

Det finns två typer av skattepliktiga anläggningar, dels konventionella avfallsanläggningar, 1 § första stycket LSA, dels anläggningar där huvudsakligen annan verksamhet än avfallshantering bedrivs, s.k. industrianläggningar, 1 § andra stycket LSA.

Begreppet avfallsanläggning ges en vid innebörd, vilket innebär att varje plats där någon form av hantering av avfall sker är en avfallsanläggning, se prop. 1998/99:84 s. 26.

RR har i dom den 27 maj 2009, mål nr 5044-08, tagit ställning till möjligheten att dela upp en avfallsanläggning så att det uppkommer två separata anläggningar. SRN ansåg att de tilltänkta åtgärderna i form av ett metallstängsel och betongplintar för att åtskilja deponin och den del av verksamheten som består i återvinning inte bör medföra att det uppkommer två anläggningar i avfallsskattehänseende. Bolaget blir därmed, även om åtgärderna genomförs, skattskyldigt för allt avfall som förs in till anläggningen. RR gjorde samma bedömning som SRN.

Industri- anläggningar

Skatteplikt gäller för avfallsanläggningar där farligt avfall eller annat avfall till en mängd av mer än 50 ton per år slutligt förvaras (deponeras) eller förvaras under längre tid än tre år. Detsamma gäller vid anläggningar där huvudsakligen annan verksamhet än avfallshantering bedrivs, s.k. industrianläggningar. En förutsättning för att en anläggning ska bli skattepliktig är att den deponerade mängden överstiger 50 ton per år, 1 § LSA. En anläggning där det deponeras en mindre mängd

per år blir således inte skattepliktig även om den totalt deponerade mängden efter några år överstiger 50 ton.

En anläggning där det endast förekommer återvinning är inte att anse som en skattepliktig avfallsanläggning. Inte heller sådana anläggningar där det endast sker rötning eller kompostering bör anses skattepliktiga eftersom varken kriteriet för slutlig förvaring eller kriteriet för förvaring under längre tid än tre år föreligger, jfr 6 § LSA.

9.3 Skattskyldighet

Avfallsskatt tas ut efter en nettodeponimetod. Detta innebär att allt som förs in till en avfallsanläggning, dvs. oavsett om det rör sig om något som definitionsmässigt är att anse som avfall eller inte, blir föremål för beskattning i och med att det förs in till anläggningen. Avsikten med skatten är dock att endast avfall som deponeras ska belastas med skatt. Detta åstadkoms genom att den skattskyldige i sin deklaration får göra avdrag för skatt på avfall som förts ut från anläggningen, 10 § 1 LSA. I 6 § LSA finns bestämmelser om undantag för vissa behandlingsformer, se vidare prop. 1998/99:84 s. 105 ff.

Enligt LSA ska således allt avfall som förs in till respektive uppkommer inom en skattepliktig anläggning beläggas med skatt. Det saknar betydelse om den som bedriver verksamheten köpt in materialet eller tagit emot materialet mot betalning, se prop. 1998/99:84 s. 26. Avfall som fanns på anläggningen när LSA trädde i kraft, den 1 januari 2000, ska inte beskattas.

9.3.1 Skattskyldighet för konventionella avfallsanläggningar

Som framgår ovan ska i princip allt som förs in till en avfallsanläggning beskattas oavsett om det rör sig om något som definitionsmässigt är att anse som avfall eller inte. Även avfall som t.ex. glas, burkar och papper som endast mellanlagras, dvs. förvaras tillfälligt på anläggningen, ska beskattas. Eftersom avdrag får göras för avfall som förs ut från anläggningen uppnås skattefrihet i dessa mellanlagringsfall och skatten belastar endast det som slutligt förvaras inom anläggningen. I prop. 1998/99:84 s. 28 anges följande angående ”mellanlagring”.

Mellanlagrat material

”Om det vid en avfallsanläggning förekommer såväl deponering som tillfällig förvaring, s.k. mellanlagring, saknar dock förvaringstiden betydelse för i vad mån skatteplikt uppkommer för det mellanlagrade avfallet.

Detta innebär alltså att avfall som förs in till en avfallsanläggning beläggs med skatt, varefter avdrag för skatten får göras vid senare utförelse av avfallet. En skatt skapar en drivkraft för snabbare genomströmning av avfallet från anläggningen och för ökat utnyttjande av avfallet. Regeringen finner mot den bakgrunden inte skäl att för något avfallsslag införa några särregler i syfte att kompensera för eventuella konkurrenssnedvridningar som kan uppkomma i förhållande till fristående, icke skattepliktiga sorteringsanläggningar. För viss hantering, som t.ex. balning av avfall i avvaktan på vidare transport till förbränningsanläggningar, torde ett särskilt område kunna avsättas och anmälas till kommunen i enlighet med bestämmelserna för uppläggning av fast avfall enligt punkten 90.007-2 i bilagan till förordningen om miljöfarlig verksamhet och hälsoskydd (1998:899).”

9.3.2 Skattskyldighet för industrianläggningar

Vid en anläggning där det huvudsakligen bedrivs annan verksamhet än avfallshantering, s.k. industrianläggning, är allt avfall som uppkommer inom anläggningen föremål för beskattning. I prop. 1998/99:84 s. 30 anges bl.a. följande.

Biprodukter

”En förutsättning för att ett föremål, ämne eller substans skall betraktas som avfall i skattelagens mening bör således enligt regeringens uppfattning, vad gäller de industriella anläggningarna, vara avfall som verksamhetsutövaren inte kan visa en realistisk avsikt att inom normal lagerhållningstid återvinna i sin verksamhet, t.ex. för energiutvinning.

Det rör sig således om något som utövaren av den industriella verksamheten gör sig av med eller avser att göra sig av med eller är skyldig att göra sig av med. Det bör alltså inte komma i fråga att ta ut skatt på något som uppkommer som en följd av den industriella hanteringen (biprodukter) och för vilka det bedöms finnas en rimlig avsättningsmöjlighet, antingen genom avyttring till utomstående eller genom intern återanvändning i industriverksamheten. Det bör inte bli aktuellt att ta ut skatt på något som uppkommer till följd av den industriella verksamheten om man redan när ämnet uppkommer vet att det kan avyttras till en bestämd köpare. I detta fall bör ämnet, mot bakgrund av definitionen i det nämnda rådsdirektivet, definitions-

mässigt inte vara att anse som avfall. Innehavaren har således inte för avsikt att göra sig av med ämnet på ett sätt som han skulle ha gjort om det varit fråga om en gängse avfallsprodukt. Motsvarande resonemang bör gälla om verksamhetsutövaren kan visa en realistisk avsikt att inom normal lagerhållningstid återanvända ämnet i sin verksamhet, t.ex. för energiutvinning. Den närmare innebörden av begreppen 'avfall' respektive 'uppkommer' torde i vissa fall kunna vara svårtolkade. Viss ledning bör därvid kunna ges i form av Riksskatteverkets föreskrifter eller rekommendationer.”

**Begreppet
”uppkommer”**

Skatteverkets uppfattning avseende begreppet ”uppkommer” redovisas i Skatteverkets skrivelse den 5 mars 2004, dnr 130 2199-04/1152. Enligt Skatteverkets uppfattning uppkommer avfall när det inte längre är under process. Avfall uppkommer således normalt när det placeras på en särskild plats inom anläggningen för att där deponeras. Detta innebär exempelvis att om avfall transporteras i rör inträder skattskyldigheten först då avfallet lämnar röret för att deponeras eller förvaras under längre tid än tre år. Ett skäl till Skatteverkets uppfattning är att det då, vad gäller tidpunkten för skattskyldighetens inträde, i princip kommer att råda konkurrensneutralitet mellan industrier som anlitar avfallsanläggningar (1 § första stycket och 8 § 1 LSA) och industrier som har tillgång till egen deponi (1 § andra stycket och 8 § 2 LSA).

9.4 Avfall

Vad gäller innebörden av begreppet avfall kan som vägledning användas den definition som finns i 15 kap. 1 § första stycket miljöbalken. Enligt denna definition avses med avfall varje föremål, ämne eller substans som ingår i en avfallskategori och som innehavaren gör sig av med eller avser eller är skyldig att göra sig av med. Av bestämmelsen framgår vidare att regeringen ges rätt att meddela föreskrifter om avfallskategorier enligt första stycket. Definitionen i 15 kap. 1 § miljöbalken grundar sig på rådets direktiv 75/442/EEG (prop. 1998/99:84 s. 26).

Direktiv 75/442/EEG har ersatts av direktiv 2006/12/EG som i sin tur ersatts av direktiv 2008/98/EG. Definitionen i 15 kap. 1 § första stycket miljöbalken har inte ändrats.

9.5 Undantag för vissa anläggningar

Enligt 3 § 1 a–c LSA gäller inte 1 § LSA för anläggningar där deponering eller förvaring sker uteslutande av ett eller flera av följande avfallsslag:

- 1a) jord, grus, lera, skiffer, kalkstoft, kalksten eller annan sten
- 1b) bergrester från gruvindustriell verksamhet
- 1c) avfallssand från gruvindustriell verksamhet och avfall från vattenrening vid sådan verksamhet samt järnhaltigt avfall från rökgasrening vid tillverkning av järnmalms-pellets.

I fråga om avfall från vattenrening vid gruvindustriell verksamhet och järnhaltigt avfall från rökgasrening vid tillverkning av järnmalmspellets, gäller undantaget från skatteplikt endast under förutsättning att deponering eller förvaring sker tillsammans med avfallssand från gruvindustriell verksamhet.

Schaktmasse-tippar

S.k. schaktmasse-tippar där enbart rena naturmaterial deponeras är således inte skattepliktiga anläggningar. Sand är också ett sådant naturmaterial (jordart), som kornstorleksmässigt ligger mellan grus och lera.

Skattefriheten knyts till typen av anläggning och inte till avfallsslaget i sig. Detta innebär att om t.ex. jord förs in på en avfallsanläggning enligt 1 § första stycket LSA ska skatt betalas för jorden.

För att bestämmelsen ska kunna tillämpas måste deponering eller förvaring på en anläggning ske uteslutande av material som räknas upp i 3 § 1 a–c LSA. Rester från cementframställning består bl.a. av kalksten, mörgel (lerblandad kalksten) och sand i form av mjöl eller krossade beståndsdelar. Sådana rester bör anses som kalksten och kan utan skada återföras till kalkbrott eller annan plats och bör inte beskattas. Däremot bör material som är resultatet av förädling av de i 3 § 1 a LSA uppräknade avfallsslagen t.ex. betong och tegel inte omfattas av undantaget från skatteplikt. Det är av miljöskäl inte lämpligt att deponera sådana massor tillsammans med de i 3 § 1 a LSA uppräknade rena massorna (prop. 1998/99:84 s. 49–50).

Vid en s.k. schaktmasse-tipp kan det även förekomma hantering och bearbetning av annat avfall/material än vad som avses i 3 § 1 a–c LSA. Detta innebär dock inte att anläggningen blir skattepliktig såvida inte detta avfall deponeras eller förvaras på

anläggningen mer än tre år. Se vidare SRN:s förhandsbesked den 9 mars 2000.

I SRN:s förhandsbesked har ett bolag som utför återställningsentreprenad frågat om anläggning är skattepliktig där återställning sker uteslutande med jord, grus, lera och sten. På området sker även sortering och återvinning av vissa inkommande material men alla dessa material behandlas i en återvinningsprocess och förs ut från området inom tre år. Inom anläggningen finns även ett antal maskiner, varav vissa är stationära. SRN gjorde bedömningen att sådant avfall, som förs in till anläggningen och som inte kan hänföras till sådant i 3 § LSA angivet avfall, kommer inte att deponeras eller förvaras där under längre tid än tre år. Därmed följer att bestämmelserna i 1 § första stycket LSA inte gäller för avfall som förs in till anläggningarna, jfr även specialmotiveringen till 3 § LSA, prop. 1998/99:84 s. 109 f. SRN konstaterar därför att bolaget inte är skattskyldigt för ifrågavarande verksamhet.

Enligt 3 § 2–4 LSA gäller 1 § LSA inte heller för anläggningar där deponering eller förvaring sker uteslutande av

1. radioaktivt avfall,
2. vattenverksslam i slambassäng, eller
3. flytande avfall i vassbädd.

Beträffande sådant avfall är en förutsättning för att anläggningen ska undantas från skatteplikt att respektive avfallstyp inte samdeponeras med något annat avfallsslag.

9.6 Undantag för alternativa användningsområden

Undantag för utfyllnad m.m.

Alternativa användningsområden kan t.ex. vara när avfall används

- som utfyllnad i vatten för att åstadkomma en hamn eller ett markområde för industriändamål,
- för att åstadkomma eller öka höjden på en skidbacke,
- vid vägbyggnation för att fylla upp en vägbank eller för att åstadkomma en bullervall,
- för att fylla igen bergrum som tidigare använts för t.ex. lagring av olja,
- för att återställa en grustäkt, eller ett källarutrymme under ett hus som rivits.

Av förarbetena, prop. 1998/99:84 s. 28 f., kan följande utläsas beträffande deponering eller förvaring under längre tid än tre år.

”Det är --- nödvändigt att söka lägga fast vad som vid tillämpningen av skattelagen innefattas i begreppet deponering. Exempel på verksamhet som inte betraktas som slutlig förvaring eller deponering är verksamhet som under vissa omständigheter var tillståndspliktig respektive anmälningspliktig enligt gamla punkten 92.04 i bilagan till miljöskyddsförordningen. Den aktuella punkten har tidigare tillämpats på i huvudsak dels ---, dels användning av avfall som utfyllnad vid anläggningsarbeten och liknande. I ett fall som det sistnämnda är det helt uppenbart att avfallsskatt inte bör aktualiseras, eftersom avfallet i detta fall nyttiggjorts och alltså funnit ett alternativt användningsområde. Enligt regeringens uppfattning bör det inte i något fall där en verksamhet ryms under den gamla punkten 92.04 i bilagan till miljöskyddsförordningen i dess utformning före miljöbalkens ikraftträdande komma i fråga att betrakta verksamheten som skattepliktig.”

Av ifrågavarande punkt 92.04 framgår följande.

”92.04.01 --- utsläpp av fast avfall eller något annat fast ämne från mark, byggnad eller anläggning i vattendrag, sjö eller annat vattenområde eller uppläggning av ett sådant ämne på ett sätt som kan förorena mark, vattenområde eller grundvatten och där föroreningsrisken inte bedöms som ringa 92.04.02 --- uppläggning av fast avfall eller något annat fast ämne på ett sätt som kan förorena mark, vattenområde eller grundvatten och där föroreningsrisken bedöms som ringa.”

Skatteverket anser att i de uppräknade exemplen ovan sker ingen deponering eller förvaring av avfall utan i stället sker en alternativ användning av avfallet, se Skatteverkets skrivelse den 5 mars 2004, dnr 130 2199-04/1152. Det rör sig inte om någon avfallsanläggning i LSA:s mening och det saknar således betydelse vilken typ av avfall som används. RÅ 2003 ref. 42 belyser detta, där RR fastslog att om mesa används till utfyllnad av gruvor betraktas denna verksamhet inte som slutlig förvaring. I stället anses gamla punkten 92.04 i bilagan till miljöskyddsförordningen tillämplig och utfyllnaden anses som ett nyttiggörande av avfallet.

9.7 Skattesats

Skattesatsen är 435 kr per ton fr.o.m. den 1 januari 2006.

Tidigare skattesatser:

250 kr per ton fr.o.m. den 1 januari 2000

288 kr per ton fr.o.m. den 1 januari 2002

370 kr per ton fr.o.m. den 1 januari 2003

9.8 Vägning eller annan beräkningsgrund

9.8.1 Vägning

Normalt bestäms avfallsskatten på grundval av vägning, 5 § första stycket LSA. Ett alternativ till egen våg kan vara att utnyttja andra verksamheters vågar, t.ex. sådana som finns på vägstationer, asfaltverk, grustag m.fl. anläggningar eller att transportfordonen är utrustade med våg, se prop. 1998/99:84 s. 110.

9.8.2 Annan beräkningsgrund

Avfallsskatten får, enligt 5 § andra stycket LSA, bestämmas på annan grund än vägning om den mängd avfall som förs in till eller uppkommer vid en anläggning är av mindre omfattning eller det av någon annan anledning finns särskilda skäl.

Om vägning inte sker får skatten beräknas på annat sätt. Om den skattskyldige inte visar att annan omräkning ger en mer rättvisande vikt bör omräkning från volym till vikt göras schablonmässigt enligt omräkningstabell, se bilaga sist i kapitlet (jfr Svenska Renhållningsverksförbundets Rapport 99:5, bilaga 1).

Enligt prop. 1998/99:84 s. 111 kan en annan möjlig grund för skatteberäkning – i vart fall för anläggningar som tar emot en begränsad mängd avfall – vara att tillämpa den i tillståndet angivna maximivikten per år.

9.8.2.1 Mindre omfattning

Skatteverket har i skrivelse den 5 mars 2004, dnr 130 2199-04/1152, redovisat följande uppfattning om vad som kan anses utgöra mindre omfattning. Om mängden avfall, exklusive vissa avdragsberättigade avfall enligt 11 § första stycket 1–24 LSA, understiger 5 000 ton per år anses mängden vara av mindre omfattning.

9.8.2.2 Särskilda skäl

I Skatteverkets skrivelse den 5 mars 2004, dnr 130 2199-04/1152 redovisar Skatteverket sin uppfattning om vad som av någon annan anledning kan anses utgöra särskilda skäl enligt 5 § andra stycket LSA. Särskilda skäl bör exempelvis anses föreligga om vågen på grund av tekniskt fel eller annan oförutsedd händelse som den skattskyldige inte kunnat råda över tillfälligt är försatt ur funktion.

Enligt prop. 1998/99:84 s. 111 kan det även föreligga skäl att tillämpa annan beräkningsgrund än vägning när det är fråga om följande typer av avfallsslag.

- avfallsslag som visserligen ska redovisas i deklARATIONEN men som på grund av avdragsrätt i 10 och 11 §§ LSA inte ska medföra några beskattningskonsekvenser,
- homogena avfallsslag, där möjligheter föreligger att genom volymbestämning ändå ge en tillförlitlig vikt.

9.9 Undantag från skatteplikt

De avfall eller behandlingsmetoder som undantas från skatteplikt enligt 6 § LSA ska inte redovisas i deklARATIONEN.

Avfallsskatt ska inte betalas för

1. material som är avsett att användas för driften av en avfallsanläggning eller som förs in till en sådan anläggning utan direkt samband med avfallshanteringen,
2. avfall som är avsett att inom en anläggning
 - behandlas genom kompostering eller reaktorbaserad rötning,
 - förbrännas,
 - användas för tillverkning av fast lagringsbart bränsle, flis eller pellets,
 - avvattnas,
 - renas, under förutsättning att avfallet är flytande,
3. flytande avfall som inom en anläggning är avsett att behandlas i vassbädd.

Undantag för avfall som avvattnas, renas eller för flytande avfall i vassbädd gäller endast om det vatten som avgår från

behandlingen inte deponeras inom anläggningen. Vattnet kan t.ex. ledas direkt till det kommunala avlopps nätet eller recipient. Andra lösningar kan vara att hanteringen också innefattar mellanliggande reningssteg eller utjämningsdammar (prop. 2000/01:31 s. 62 f.).

Skatt på rester

Avfallsskatt ska betalas för de rester som uppstår efter genomförd behandling. Det kan t.ex. röra sig om kapsyler, plastdetaljer och krossat glas efter kompostering eller rötning eller aska som uppkommer efter förbränning (prop. 1998/99:84 s. 54 f.). Även den fasta fasen efter rening eller avvattning av slam eller oljehaltigt vatten, ska beskattas (prop. 2000/01:31 s. 62).

Rester efter behandling av flytande avfall i vassbädd ska däremot inte beskattas. Detta beror på den långa processtiden, det kan bli svårt att avgöra när behandlingen är slutförd och den lilla del som blir kvar efter behandlingen bör kunna användas för lämpliga ändamål (prop. 2000/01:31 s. 59).

I specialmotiveringen till 6 § LSA anförs bl.a. följande beträffande avfallsanläggningar enligt 1 § första stycket LSA (prop. 1998/99:84 s. 111).

”Eftersom skattskyldigheten inträder när material förs in till avfallsanläggningen, måste vid den tidpunkten avgöras att det rör sig om något som omfattas av undantagsregeln, för att den skattskyldige inte skall behöva redovisa materialet i deklarationen. Om det sedermera visar sig att avsikten inte fullföljts utan materialet i stället tagits om hand på annat sätt, skall rättelse av avgiven deklaration ske och skatt betalas.”

Enligt Skatteverkets skrivelse den 5 mars 2004, dnr 2199-04/1152, bör samma synsätt gälla för s.k. industrianläggningar, dvs. anläggningar enligt 1 § andra stycket LSA. För sådana anläggningar inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för avfallets uppkomst, 8 § 2 LSA. Det bör således vid den tidpunkten avgöras om det rör sig om något som omfattas av undantagsregeln i 6 § första stycket LSA.

9.9.1 Driften av anläggningen

I författningskommentarerna till 6 § första stycket 1 LSA, prop. 1998/99:84, s. 111 uttalas bl.a. följande.

”De produkter som avses är sådana som är nödvändiga för den dagliga driften av anläggningen och för vilka det

är uppenbart att skatt inte skall tas ut. Det rör sig om t.ex. material för uppförande eller underhåll av driftsbyggnader, motordrivna fordon och arbetsredskap, drivmedel, kontorsutrustning och annat förbrukningsmaterial. Begreppet 'driften av en anläggning' bör inte omfatta vare sig bottenfästning, mellan- eller sluttäckning eller andra konstruktionsarbeten, inte heller stabilisering av askor och dylikt."

9.9.2 Kompostering eller reaktorbaserad rötning

Behandling genom kompostering och rötning innebär en biologisk förgasning av organiskt avfall. Ursprungsmaterial kan i båda fallen vara t.ex. källsorterat hushållsavfall, park- och trädgårdsavfall, bark, slam, gödsel, latrin, matrester, restaurang- eller slaktavfall. Gemensamt för dessa behandlingsformer är att avfallet minskar väsentligt i vikt. Dessutom resulterar dessa behandlingar regelmässigt i en produkt som anläggningarna finner avsättning för (prop. 1998/99:84 s. 54 f.).

9.9.2.1 Kompostering

Vid kompostering sker nedbrytningen i syrerik miljö (aerob process). Kompostering kan antingen vara öppen eller reaktorbaserad. Behandlingen resulterar i anläggningsjord, jordförbättringsmedel eller liknande produkter. Skatteverket har i en skrivelse den 28 januari 2008, "Slutprodukten vid kompostering enligt lagen (1999:673) om skatt på avfall", dnr 131 53455-08/111, redovisat uppfattningen att en behandling inte kan uteslutas från att utgöra kompostering enligt 6 § första stycket 2 a LSA bara av den anledningen att den resulterar i en slutprodukt som är så förorenad att anläggningen inte finner avsättning för den.

KR i Sundsvall har i dom den 17 april 2009 mål nr 1917-1918-08, bifallit bolagets överklagande om skattebefriad kompostering. Bolaget har fört in hushållsavfall på anläggningen och de rester som uppstått utöver den egentliga komposten har använts som s.k. mellantäckning av deponin. För dessa rester har bolaget betalat avfallsskatt. Resten har man ansett är undantaget som skattebefriad kompostering enligt 6 § 2 stycket LSA. För att undantaget ska vara tillämpligt krävs att avfallet minskar väsentligt i vikt samt att behandlingen regelmässigt resulterar i en produkt som anläggningen finner avsättning för. Bolaget har gjort detta inom anläggningen och anser att avsättning kan likställas med användning och att något krav på att slutprodukten måste

lämna anläggningen så som Skatteverket anser, inte finns. KR anser att det inte finns någon definition av vad som avses med begreppet avsättning och att Skatteverket gjort en inskränkning av begreppet till att endast avse avyttring utanför anläggningen, vilket saknar stöd i lagtexten. KR har därmed bifallit bolagets överklagande.

9.9.2.2 Rötning

Vid rötningen sker nedbrytningen i syrefattig miljö (anaerob process). Av prop. 1998/99:84 s. 55 ff framgår att med reaktorrötning avses rötning i slutna kärl. Vid reaktorrötning går processen att styra på ett mer omfattande sätt jämfört med t.ex. rötning i rötceller. Rötningstiden i t.ex. bioceller tar betydligt längre tid, upp till ca 8 år och metoden liknar vanlig deponering då rötning är den huvudsakliga nedbrytningsprocessen som förekommer i konventionella deponier. Även rötning i bioceller resulterar i anläggningsjord, jordförbättringsmedel eller liknande produkter.

Frågan om vad som avses med reaktorbaserad rötning har prövats av KR i Sundsvall, som i dom den 18 februari 2005, mål nr 3490-03, konstaterade att vad som avses med begreppet ”reaktorbaserad rötning” inte framgår av LSA. Inte heller finns någon tydlig definition av begreppet i lagmotiven. I prop. 1998/99:84 anges helt kort att med reaktorrötning avses rötning i slutna kärl. Därtill räknas några faktorer upp som är kännetecknande för sådan rötning, nämligen att processen går att styra på ett mer omfattande sätt jämfört med t.ex. rötning i rötceller, att avfallet minskar väsentligt i vikt samt att behandlingen, förutom energiutvinning (biogas), resulterar i en slutprodukt i form av jordförbättringsmedel som kan avyttras. Någon längsta behandlingstid är inte angiven vare sig i lag eller i förarbeten. Att det aktuella undantaget skulle träffa endast någon särskild form av reaktorbaserad rötning eller avse bara vissa typer av avfall, framgår enligt kammarrättens mening varken av lagens ordalydelse eller dess förarbeten.

I ifrågavarande fall läggs avfallet på en yta stor som en fotbollsplan. I botten läggs ett tätande skikt av lera. Väggarna av jord, 8–10 meter höga, tätas med lera på insidan och när området är fyllt täcks det med plast. Perforerade rör läggs ner och ansluts till en uppsamlingscentral för biogas. Rötningstiden har angetts till ca 6 år.

Med ledning av expertutlåtande som inhämtats av LR, fann KR att bolagets behandlingsmetod huvudsakligen avser

rötning i slutna kärl. Vidare fanns inget som talade mot bolagets bedömning att avfallet kommer att minska i vikt. Behandlingen resulterar, förutom i energiutvinning, i en slutprodukt som kan avyttras. Såvitt framkommit har reaktorn en uppbyggnad och konstruktion som medger dels regelbunden kontroll av processen i reaktorn, dels styrmöjligheter genom vatten- och luftreglering. Det har inte framkommit att motsvarande styrmöjligheter skulle finnas i t.ex. en rötcell. KR fann därför – även om denna behandlingsmetod inte kan styras på samma omfattande sätt som vid reaktorrötning av pumpbart avfall – att den aktuella avfallsbehandlingen utgör reaktor-baserad rötning och avslog Skatteverkets överklagande. RR meddelade inte prövningstillstånd.

9.9.3 Förbränning

Avfall som är avsett att förbrännas inom en skattepliktig avfallsanläggning är undantaget från skatt. Undantaget torde i praktiken även gälla för anläggningar enligt 1 § andra stycket LSA, s.k. industrianläggningar (prop. 1998/99:84 s. 112).

En anläggning som förbränner avfall för värmeproduktion är inte en skattepliktig anläggning och avfallsskatt betalas inte för avfall som förbränns i en sådan anläggning.

9.9.4 Flis och pellets

Tillverkning av fast lagringsbart bränsle är undantagen från skatt. Tillverkningen kan ske på olika sätt. Vid vissa anläggningar flisas träavfall. Det förekommer också att avfall torkas, komprimeras och formas till pellets. Både flis och pellets kan lagras under en längre tid och sedan avsättas eller användas när behov av energiprodukter uppstår. På så sätt kan det avfall som uppkommer under sommarhalvåret förbrännas under vinterhalvåret när behovet av energi är som störst (prop. 1998/99:84 s. 55).

9.9.5 Avvattning

Vid avvattning av slam är vattendelen undantagen från beskattning under förutsättning att vattnet inte deponeras utan att det avskilda vattnet leds direkt till det kommunala avloppsnätet eller till recipient. Resterna, dvs. den avvattnade fasta fasen av slammet efter avvattningen, beskattas (prop. 2000/2001:31 s. 62).

9.9.6 Rening

Vid rening av flytande avfall (förorenat vatten) är det reade eller avskilda vattnet också undantaget från skatt under

förutsättning att det inte deponeras utan leds direkt till avloppsnätet eller till recipient. Resterna efter behandlingen är skattepliktiga (prop. 2000/2001:31 s. 62).

9.9.7 Vassbädd

Flytande avfall, som inom en skattepliktig avfallsanläggning är avsett att behandlas i vassbädd, är undantaget från beskattning. Den lilla rest av slam som återstår efter behandlingen bedöms som mycket liten och ska inte beskattas (prop. 2000/2001:31 s. 59).

I RÅ 2001 ref. 30 avgjordes frågan om skattskyldighet uppkommer för material i kompost om behandlingen pågår under längre tid än tre år. Ett företag bedriver återvinningsverksamhet. Med undantag för en viss komposteringsverksamhet för företaget ut samtliga massor från anläggningen inom tre år. Vissa rester från komposteringen, t.ex. grova pinnar och grenar, genomgår flera komposteringsprocesser. För dessa rester överstiger den sammanlagda komposterings tiden tre år.

RR gjorde bedömningen att den omständigheten att komposteringsprocessen tar längre tid än tre år inte innebär att processen förlorar sin karaktär av kompostering med påföljd att skattskyldighet inträder för det i processen ingående materialet. Material som förs in till en anläggning för att där bearbetas på sätt som anges i 6 § LSA kan inte anses förvarat där i den mening som avses i 1 § LSA så länge det förvaras i avsikt att bearbetas eller så länge processen pågår.

9.10 Skattskyldig

Enligt 7 § LSA är den skattskyldig som bedriver verksamhet på anläggningen. Detta innebär att om en tillståndshavare överlåter verksamheten till någon, på sådant sätt att denne får den rättsliga och faktiska kontrollen över verksamheten, blir den som övertagit kontrollen skattskyldig. Om däremot den dagliga driften sköts på entreprenad, utan att den rättsliga och faktiska kontrollen har övergått till entreprenören, övergår inte skattskyldigheten till entreprenören. Det finns således inte någon direkt koppling mellan skatteplikt och miljö tillstånd (prop. 1998/99:84 s. 33).

9.11 Skattskyldighetens inträde

Skyldigheten att betala avfallsskatt inträder, enligt 8 § LSA, när avfall förs in till en avfallsanläggning eller när avfall uppkommer inom en s.k. industrianläggning.

Skattskyldigheten för de rester som uppstår efter genomförd behandling enligt 6 § tredje stycket LSA inträder när behandlingen slutförts.

Kompostering eller reaktorrötning får vanligen anses slutförd i och med att de uppkomna jordmassorna, rötresterna eller metangasen avyttrats (prop. 1998/99:84 s. 114).

När det gäller förbränning inträder skyldigheten att betala skatt efter det att förbränningen slutförts, askan blir då skattepliktig. På motsvarande sätt inträder skattskyldigheten för de föroreningsrester som uppkommer vid tillverkning av fast lagringsbart bränsle i och med att tillverkningen slutförts (jfr prop. 1998/99:84 s. 114).

9.12 Förfaranderegler

Av 9 § LSA framgår att bestämmelserna i SBL om förfarandet vid beskattningen gäller för avfallsskatt. Det innebär att reglerna i SBL om redovisning och betalning av skatt, skattekontroll, beskattningsbeslut, omprövning och överklagande m.m. är tillämpliga vid beskattning enligt LSA. Av 3 kap. 1 § SBL framgår att Skatteverket ska registrera den som är skattskyldig enligt LSA.

Redovisningsperiod

Redovisningsperioden för avfallsskatt är kalenderkvartal enligt 9 § LSA. För en skattskyldig som beräknas redovisa avfallsskatt med ett nettobelopp om högst 20 000 kr för beskattningsåret kan Skatteverket medge att redovisningsperioden ska vara helt beskattningsår, 10 kap. 16 a § SBL.

9.13 Avdrag

9.13.1 Allmänt om avdrag

Avdrag

Den som är skattskyldig får, enligt 10 respektive 11 §§ LSA, göra avdrag i deklarationen, se även prop. 1998/99:84 s. 114.

Enligt prop. 1998/99:84 s. 38 får avdrag enligt allmänna principer endast avse skatt på sådant avfall som tagits upp till beskattning. Denna avdragsmöjlighet innebär att skatten endast belastar det avfall som slutligen deponeras på anläggningen. Avdrag får inte göras med större belopp än vad som betalats

när skattskyldigheten inträdde, normalt när avfallet fördes in. Avdrag medges inte för avfall som redan fanns på anläggningen när lagen trädde i kraft eftersom skatt inte betalats för detta avfall.

I Skatteverkets skrivelse den 15 oktober 2007, ”Avdragsrätt för avfallsskatt när någon övertar driften av verksamheten på en avfallsanläggning”, dnr, 131 590614-07/111, redovisas verkets uppfattning beträffande vem som har rätt att göra avdrag för avfallsskatt när en avfallsanläggning överläts under den tid som passerat mellan tidpunkten för skattskyldighetens inträde och avdragsrättens uppkomst. Av skrivelsen framgår att det är verkets uppfattning att den som vid tidpunkten för de händelser som kan utgöra grund för avdrag enligt 10 § LSA bedriver verksamheten på avfallsanläggningen, och därmed är skattskyldig enligt 7 § LSA, har rätt att göra avdrag för avfallsskatten på det avfall som avses i 10 § LSA. Det har ingen betydelse för avdragsrätten om skattskyldigheten för det aktuella avfallet inträdde då någon annan bedrev verksamheten på anläggningen.

Vid avdrag, för t.ex. avfall som förts ut, avfall som använts för driften och för konstruktionsarbeten, kan det bli aktuellt att använda olika skattesatser eftersom skattesatserna ändras. Avdrag medges med den skatt som betalats när skattskyldigheten inträdde.

Följande anges i prop. 1998/99:84 s. 115 beträffande avdrag.

”För tydlighets skull bör påpekas att om ett avfall förs in eller uppkommer under en redovisningsperiod och förs ut under samma period, skall avfallet först tas upp till beskattning, vilket i sin tur ger rätt till avdrag. Även om nettoeffekten blir noll skall båda leden redovisas i deklarationen.”

I SRN:s förhandsbesked den 2 oktober 2000 ansökte ett företag om förhandsbesked dels avseende skattskyldighet vid omflyttning av avfall som fanns på anläggningen innan LSA trädde i kraft, dels avdrag enligt 10 § LSA vid uttag från deponi för material som deponerats innan LSA trädde i kraft. SRN gjorde bedömningen att skattskyldighet inträder när material som fanns på en skattepliktig anläggning innan LSA trädde i kraft flyttas till en annan skattepliktig anläggning. Avdrag enligt 10 § LSA kan inte beviljas vid uttag från deponi av material som deponerats innan LSA trädde i kraft.

9.13.1.1 Avfall som förts ut

Avfall som förts ut Enligt 10 § 1 LSA medges avdrag för avfall som förts ut från anläggningen. Avdrag medges inte för lak- och reningsvatten som förs ut från anläggningen. Lakvatten bildas när nederbörd eller yt- och grundvatten infiltrerar avfallet. Det kan även vara fråga om ytavrinning från avfallet. Avdrag medges inte heller för den biogas som bildas vid t.ex. rötning.

Som framgår av avsnitt 9.13.1 gäller enligt allmänna principer att avdrag endast får avse skatt på sådant avfall som tagits upp till beskattning. Någon avdragsrätt föreligger inte för avfall som är undantaget från skatt enligt 6 § LSA, t.ex. kompostjord eller flis. Avfall som är skattebefriat enligt 11 § LSA, t.ex. förorenad jord från marksanering, medför inte ytterligare möjlighet till avdrag vid utförsel från anläggningen.

Avdrag för driften Avdrag för driften medges för sådant beskattat material som kommit in till anläggningen tillsammans med annat avfall och som vid sortering visar sig kunna användas som förbrukningsmaterial inom anläggningen, jfr 6 § första stycket 1 LSA. Det kan t.ex. vara trävirke som kan användas till staket eller bränsle som kan användas som drivmedel.

9.13.1.2 Avdrag för konstruktionsarbeten

Avdragsrätten Avdrag, enligt 10 § 3 LSA, medges för avfall som *använts* inom anläggningen för konstruktionsarbeten eller för att där åstadkomma en miljösäker deponering eller förvaring. Avdragsrätten inträder således först när avfallet verkligen använts dvs. vid en senare tidpunkt än skattskyldigheten.

Konstruktionsarbeten Enligt proposition 1998/99:84 s. 58 bör det för permanenta vägar, vallar, ledningar o.d. regelmässigt finnas konstruktionsritningar som getts in i samband med tillståndsprövningen. Av tillståndshandlingarna för industrianläggningarna bör också framgå när avfallet har godtagits som utfyllnadsmaterial. Av tillstånden enligt 15 kap. MB och i förekommande fall enligt plan- och bygglagen bör det således framgå i vilken utsträckning olika åtgärder är att betrakta som konstruktionsarbeten.

Material som kan komma ifråga för skattefrihet för konstruktionsarbeten eller för att åstadkomma en miljösäker deponering eller förvaring är exempelvis

- cefyll och bentonit för tätning,
- matjord och bark för sluttäckning, släntbegränsning, planterings- och vegetationsytor,

- schaktmassor, tegel- och betongkross samt slaggrus som, i enlighet med tillståndshandlingar och konstruktionsritningar, används för utfyllnad, byggande av permanenta vägar, vallar och ledningar m.m. inom anläggningen,
- askor, kalk, specialcement och liknande tillsatsmedel som används för att stabilisera och solidifiera avfall som deponeras.

I prop. 1998/99:84 s. 120, sista stycket, uttalas följande.

Mellantäckning

”Avdrag medges inte för mellantäckning. Med mellantäckning avses den täckning som dagligen sker för att bl.a. minska olägenheter av lukt, nedskräpning m.m. Ett synonymt begrepp är arbetstäckning. Avfall som används för sådant ändamål medför inte rätt till avdrag enligt 10 § första stycket 1 c) LSA. Det är härvid utan betydelse om det som används för mellantäckning är inköpt material eller om det är avfall som omhändertagits mot betalning.”

9.13.1.3 Avdrag för sluttäckning

Sluttäckning

Direktavdrag, enligt 10 § 4 LSA, har införts för visst sluttäckningsmaterial för att ge deponiägarna bättre möjligheter att skaffa lämpligt material för sluttäckning, vilket främjar en resurseffektiv och miljösäker deponeringsverksamhet (prop. 2002/2003:1 s. 187).

Avdrag medges då sluttäckningsmaterialet förs in på deponin under förutsättning att det är avfall enligt 3 § första stycket 1 a, dvs. jord, grus, lera, skiffer, kalkstoft, kalksten eller annan sten och att det förvaras skilt från annat avfall.

Krav kan inte ställas på att jord inte får vara förorenad för att omfattas av 3 § första stycket 1 a LSA. Jord omfattas således av 3 § första stycket 1 a LSA även om den är förorenad. Rätt till avdrag enligt 10 § 4 LSA föreligger därmed oberoende av om jorden är förorenad eller inte (Skatteverket 2009-12-18, dnr 131 885263-09/111).

9.13.2 Övriga avdrag

Den som är skattskyldig får även göra avdrag för vissa i 11 § LSA särskilt angivna avfall. I dessa fall inträder avdragsrätten samtidigt med skattskyldigheten.

Ett skatteavdrag för s.k. branschspecifika avfall utgör ett driftstöd som godkändes av EG-kommissionen i samband med

**Stabiliserande
ämnen och vatten
som tillsats aska
utanför
anläggningen**

att lagen trädde i kraft den 1 januari 2000. Kommissionen beslutade, den 19 maj 2004, att medge avdragen tills vidare eftersom det för närvarande inte finns någon teknik som miljömässigt är att föredra framför deponering.

9.13.2.1 Stabilisering och vätning av aska

Det finns olika metoder för stabilisering av aska och tekniken är under utveckling.

En metod innebär att aska, bindemedel, cement och vatten blandas vilket sker i direkt anslutning till askans uppkomst vid förbränningsanläggningen. När sådan aska förs in till en avfallsanläggning ska skatt betalas för askan men inte för den del som utgör stabiliserande ämnen. Vid införseln måste det därför fastställas hur stor del som utgörs av stabiliserande ämnen, vilket kan ske genom mätningar eller annat tillförlitligt underlag (prop. 2001/02:29 s. 22 f.).

Vätning av flyg- och bottenaska sker vid förbränningsanläggningar för biobränsle och avfall. Vätningen har positiva effekter på bl.a. arbetsmiljön genom att damningen minskar. Genom vätning minskar också brandrisken i anslutning till transporter och deponering av askan. Vattnet utgör vanligen ca 20–50 viktprocent av den totala mängden aska.

Avdrag medges för vattendelen i askan, enligt 11 § 1 LSA, medan skatt fortfarande ska betalas för askan. När den våta askan förs in till en avfallsanläggning måste det fastställas hur stor del som utgörs av vatten. Detta kan ske genom mätning, vägning eller annan tillförlitlig metod (prop. 2001/02:29 s. 26).

Vatten som använts för vätning av aska som sker inom en konventionell avfallsanläggning är inte skattepliktigt enligt 1 § första stycket LSA. Vattnet anses då använt för den dagliga driften av anläggningen.

Vätning av aska kan också ske inom en s.k. industrianläggning (1 § andra stycket LSA), t.ex. en massafabrik. Vätning sker normalt i direkt anslutning till att förbränningen har avslutats. Därefter transporteras den uppblandade askan till den plats där den deponeras.

I SRN:s förhandsbesked den 7 mars 2001 frågade ett bolag vid vilken tidpunkt skattskyldigheten inträder, dvs. om avfallsskatt ska erläggas för aska i vått eller torrt tillstånd. Bolaget bedriver industriell tillverkning av papper. Efter förbränning uppkommer avfall i form av aska. Askans är torr när den upp-

kommer och vatten tillsätts inom industrianläggningen innan askan förs till bolagets egen deponi.

SRN fann att övervägande skäl talade för att det var det avfall som uppkommer i form av torr aska och slagg som utgör den restprodukt för vilken avfallsskatt ska betalas.

Skattskyldigheten för askan inträder således innan vattnet har tillsatts.

9.13.2.2 Förorenad jord från marksanering

Sanering av markområden

Avdragsrätten avser förorenad jord från sanering av industrifastigheter, kemikalieolycksplatser och liknande. Saneringen eller efterbehandlingen av ett markområde kan innebära att föroreningarna i jorden genom olika åtgärder destrueras eller koncentreras, med följd att ett avfall av varierande omfattning uppkommer. För att skattefrihet ska medges gäller inte krav på att någon annan åtgärd vidtagits med massorna än att dessa bortforslats från ett förorenat område och förts till en avfallsanläggning. Det finns alltså inte för skattefrihet något krav på att vidare behandling ska ha vidtagits av jorden.

Avdrag medges både när det gäller förorenad jord från marksanering som förs in till en skattepliktig avfallsanläggning och då ett markområde saneras inom en skattepliktig industrianläggning (prop. 1998/99:84 s. 117).

Skatteverket har i skrivelsen ”Avfallsskatt, kompostering av gödsel” den 7 juli 2009, dnr 131 574125-09/111, gjort bedömningen att gödsel som förs in till en avfallsanläggning för att komposteras tillsammans med förorenad jord från marksanering ska undantas från skatteplikt. Avfallsskatt ska dock betalas för de rester av gödseln som uppstår efter genomförd åtgärd. Gödsel omfattas inte av bestämmelsen om avdrag för skatt på förorenad jord från marksanering. Den del av resterna som har sitt ursprung i gödsel ska därför beskattas.

Den som gör gällande att rätt till avdrag föreligger enligt 11 § första stycket 2 LSA har att visa att jorden är förorenad. Enligt Skatteverkets uppfattning saknas stöd för att ställa krav på viss högre grad av förorening för att den skattskyldige ska få göra avdrag enligt 11 § första stycket 2 LSA. Enligt Skatteverkets uppfattning kan krav inte heller ställas på att jorden inte ska kunna återanvändas (Skatteverket 2009-12-18, dnr 131 885263-09/111).

Sanering av vattenområden	9.13.2.3 Muddermassor Med muddring avses de åtgärder som vidtas för att fördjupa eller restaurera ett vattenområde. Fördjupning kan åstadkommas genom grävning, sprängning, uppsugning eller bortspolning av sediment. Massor från både sanerings- och fördjupningsmuddring omfattas av avdraget. Avdraget avser således både förorenade och rena muddermassor (prop. 1998/99:84 s. 117).
Sanering av farligt avfall	9.13.2.4 Avfall från sanering av upplag för farligt avfall Vid en inventering som gjordes 1993 av Naturvårdsverket, framkom att det runtom i landet finns ett flertal upplag för farligt avfall. Resultatet redovisas i en rapport upprättad den 10 september 1993 (projekt nr 93123). Rapportens underlag kan användas för en bedömning av vilka upplag som kan komma i fråga för tillämpning av avdragsbestämmelsen. Det är dock ingen förutsättning för avdragsrätt att upplaget redovisats i den nämnda rapporten. Flertalet upplag torde ha miljötillstånd för deponering av farligt avfall, men ett sådant tillstånd bör inte vara en förutsättning för att avdrag ska kunna medges. I många fall förvaras avfallet på ett otillfredsställande sätt och det är därför önskvärt att det flyttas till deponier med utifrån miljösynpunkt godtagbar standard. Av miljöskäl medges därför avdrag för detta miljöfarliga avfall (prop. 1998/99:84 s. 117).
Slam från gipsdeponi	9.13.2.5 Slam från behandling av lakvatten från anläggning där gips deponeras Det slam som blir aktuellt för skattebefrielse är, så vitt är känt, endast slam från företaget Hydro Agri AB:s gipsdeponi på ön Gråen i Öresund. Den anläggningen bör betraktas som en skattepliktig anläggning. Det lakvatten som förs ut från anläggningen berättigar inte till avdrag. Lakvattnet renas utanför den skattepliktiga anläggningen och slammet förs därefter in till deponin och deponeras där. Skatteplikt uppstår i och med införseln av slammet. Företaget får dock, med stöd av den aktuella punkten, göra avdrag för skatten på slammet. Någon skattekonsekvens uppstår alltså i praktiken inte för slammet (prop. 1998/99:84 s. 118).

9.13.2.6 Avfall från rening av kommunalt avloppsslam som förorenats pga. verksamhet vid Falu koppargruva

Slam från Falu koppargruva

Gruvverksamheten i Falu koppargruva är numera nedlagd, men av bl.a. kulturhistoriska skäl sker alltjämt läns-pumpning av vatten från gruvans övre delar för att möjliggöra att gruvan hålls öppen för besökare. Länshållningsvattnet avleds till kommunens reningsverk. Eftersom vattnet innehåller höga halter av järn och sulfat har kommunen valt att utnyttja det som fällningskemikalie i det kommunala reningsverket. Det kommunala avloppsvattnet förorenas genom oavsiktligt inläckande mängder av förorenat vatten som härrör från äldre tiders gruvhantering. Det slam som uppkommer är så förorenat att det klassas som farligt avfall och avdrag bör därför medges (prop. 1998/99:84 s. 64 ff.).

9.13.2.7 Asbesthaltigt avfall

Asbest

I (prop. 1998/99:84 s. 118) uttalas bl.a. följande. Asbesthaltigt material bör skattebefrias av miljöskäl. Begreppet asbesthaltigt avfall bör tolkas restriktivt. Det bör således inte vara möjligt att kunna åberopa punkten som stöd för att uppnå skattebefrielse för osorterat rivningsavfall, där endast en mindre del utgörs av takplattor, rör och liknande som innehåller asbest. I den mån det är praktiskt möjligt och sker i enlighet med riktlinjerna för hantering av asbestavfall, bör asbesten redan innan införseln till avfallsanläggningen avskiljas från övrigt material. Om detta av hälsoskyddsskäl inte är möjligt bör dock skattefrihet genom avdrag kunna komma i fråga för asbesthaltigt material.

9.13.2.8 Fluor- och svavelhaltigt avfall från rökgasrening vid tillverkning av järnmalmspelletts

Avfall från gruvor och mineral-utvinning

Vid tillverkning av järnmalmspelletts avgår stoft och en gas. Den gas som återstår efter det att det järnhaltiga stoftet avlägsnats innehåller stora halter av fluor och svavel varför gasresterna renas ytterligare före utsläpp. Från denna reningsprocess uppkommer ett fluor- och svavelhaltigt stoft som deponeras på separata deponier. Det saknas för närvarande kunskap om hur stoftet kan återvinnas, varför deponering för närvarande anses vara den bästa lösningen. Avdrag medges därför för detta avfall (prop. 1998/99:84 s. 70).

**Avfall från massa-
och pappers-
industrin**

9.13.2.9 Grönlutslam från kausticeringsprocesser

Grönlutslam är en restprodukt som genereras i sulfatmassa-fabrikens system för återvinning av kemikalier. Det uppkommer i stor mängd och är svårt att reducera. Allt grönlutslam deponeras i dag, i regel tillsammans med kalkgrus och mesa på brukens egna deponier. Något avdrag för kalkgrus och mesa föreligger dock inte. Skatteplikt föreligger normalt för kalkgrus och mesa. Grönlutslammets innehåll av tungmetallerna kadmium, krom, nickel och zink anses vara relativt högt. De halter som förekommer överstiger redan nu exempelvis de gränsvärden som gäller för att kommunalt avloppsslam ska kunna återföras till jordbruksmark. En ökad slutning av processerna leder till att grönlutslammets metallinnehåll höjs ytterligare. Att återföra grönlutslam till skog, i likhet med vad som eftersträvas för biobränsleaskor, bedöms inte vara realistiskt i dagsläget. Avdrag medges för grönlutslam (prop. 1998/99:84 s. 72).

**9.13.2.10 Returfiberavfall och avsvärtningslam från
upparbetning av returpapper samt askor från
eldning av avsvärtningslam**

Returfiberavfall består av fiber, sand, plast, ståltråd, lim och andra föroreningar som förekommer i insamlat pappersavfall. Avsvärtningslam uppstår vid massatillverkning baserad på returpapper och består huvudsakligen av oljehaltigt färgpigment. Hushållens källsortering av papper medför en ökad pappersåtervinning vilket är en viktig del av kretsloppstänkandet. Returpappersindustrin befinner sig ännu i ett uppbyggnadsskede och en skatt på avsvärtningslam och returfiberavfall riskerar att leda till en minskad användning av returpapper och därmed minskad pappersåtervinning. Regeringen anser därför att skattebefrielse, av miljö- och resursskäl, bör medges för dessa avfall i vart fall i ett inledningsskede.

Avsvärtningslam som uppkommer vid massatillverkning baserat på returpapper går till förbränning i brukens fastbränslepannor. Askhalten är hög och nästan all aska deponeras. Bränslevärdet är lågt varför det finns risk för att förbränning av slammet skulle upphöra om deponering av askorna beskattas. I stället för att förbränna avsvärtningslammet skulle slammet sannolikt deponeras eftersom avdrag medges för avsvärtningslammet. Mot den bakgrunden anser regeringen att askor från förbränning ska skattebefrias åtminstone i ett inledningsskede (prop. 1998/99:84 s. 72 ff.).

**Avfall från
kemisk industri**

**9.13.2.11 Slam från framställning av dikalciumfosfat,
kalciumklorid och natriumfosfat**

En förutsättning för att dikalciumfosfat, kalciumklorid och natriumfosfat ska kunna framställas är att de föroreningar som ingår i råvarorna avskiljs genom olika reningssteg. De föroreningar som via råvarorna tillförs processerna är bl.a. tungmetallerna kadmium, arsenik och krom. Dessa föroreningar anrikas i avfallet och omöjliggör en användning av avfallet i t.ex. gödselmedel. Framställningen av dikalciumfosfat grundar sig på en speciell typ av råfosfat, varför möjligheterna till en minskning av avfallsmängden via ändringar av råvaruflödet synes vara begränsade. Slammet innehåller vidare stora mängder halogener (exempelvis fluor och klor), vilka hittills har förhindrat möjligheterna till att finna tekniska lösningar för en återanvändning av avfallet i någon form. Deponering får anses vara det miljömässigt bästa sättet att ta om hand slammet. Dessa avfallsslag medges skattebefrielse genom avdrag (prop. 1998/99:84 s. 75).

**9.13.2.12 Kalciumfluoridslam från framställning av
aluminiumfluorid**

Vid framställning av aluminiumfluorid uppkommer ett avfall i form av slam med fluorhaltig moderlut, som efter neutralisering bildar kalciumfluorid. Kalciumfluoridens fysikaliska egenskaper och dess kemiska beståndsdelar gör att möjligheterna till att finna alternativ till deponering är små. Det finns heller inga möjligheter att avsätta det avfall som uppkommer. Deponering är den miljömässigt bästa formen av omhändertagande och avdrag medges (prop. 1998/99:84 s. 76).

**9.13.2.13 Gipsslam från framställning av
uppkolningsmedel**

Uppkolningsmedel tillverkas, enligt prop. 1998/99:84 s. 76, endast av ett företag i Sverige och levereras till gjuteri- och stålindustrin i främst Europa. Det gipsslam som uppkommer avvattnas och består till 50 % av vatten och 50 % av en mängd olika föroreningar. Möjligheterna att inom en överskådlig framtid, genom processförändringar, minska mängden gipsslam synes mycket små. Inte heller bedöms skatten kunna utgöra ett verksamt styrmedel. Då det för närvarande saknas miljömässigt acceptabla alternativ till deponering medges avdrag för detta avfallsslag.

**Avfall från järn-,
stål och
metallindustrin**

9.13.2.14 Elfilterstoff från framställning av kalciumkarbid

Kalciumkarbid används främst för avsvavling av råjärn och vid tillverkning av acetylen. Mängden elfilterstoff kan, enligt vad som framkommit av prop. 1998/99:84 s. 78, inte minskas genom ändrad ugnsdrift eller val av andra råvaror. Eftersom elfilterstoffet innehåller en hög halt cyanid saknas alternativa användningsområden. Enligt regeringens bedömning får deponering anses vara den miljömässigt bästa formen för detta avfallsslag och därför bör avdrag medges.

9.13.2.15 Slagger från metallurgiska processer

Enligt 11 § första stycket 15 LSA får den som är skattskyldig göra avdrag för skatt på slagger från metallurgiska processer.

Ett ökat utnyttjande av slaggerna bör eftersträvas men avdrag medges i väntan på detta (jfr prop. 1998/99:84 s. 83).

I författningskommentaren uttalas följande. Inom järn- och stålverken uppkommer en rad olika avfall i olika stora mängder och med varierande egenskaper. De helt dominerande mängderna utgörs av slagger från raffineringen av olika smältor. Slagger av motsvarande slag förekommer vid flera andra metallproducerande verksamheter. Begreppet metallurgiska processer används inom energilagstiftningen och Riksskatteverket har i detta sammanhang utfärdat rekommendationer om vad som bör innefattas i begreppet (se RSV Ip 1993:1 s.16). Inom järn- och stålindustrin rör det sig om den del av processen som börjar med sinterverkning och slutar med göt, ämnen eller gjutgods. För ickejärnmetaller och ferrolegeringar omfattas de processteg som innebär sintring, smältning eller reduktion. Bränning av kalksten och dolomit anses inte tillhöra den metallurgiska processen (prop. 1998/99:84 s.119).

Energilagstiftningen har därefter ändrats så att även den fortsatta bearbetningen av göt, ämnen och gjutgods i t.ex. värnings- och värmebehandlingsugnar ingår i begreppet (jfr prop. 2006/07:13 s. 84 ff.).

9.13.2.16 Stoff och slam från rening av gaser från framställning av råjärn och råstål

Vid tillverkning av råjärn och råstål avgår stora mängder stoft. Avskiljning av detta stoft sker oftast i torra filter, men på grund av explosionsrisk används ibland våta filter. Det avskilda stoftet består av oxider som återspeglar vilken produkt som har tillverkats och vilket järnhaltigt material som

använts. Försöksverksamhet pågår i syfte att bl.a. söka utveckla möjliga sätt att utvinna värdefulla metaller ur avfallet och därigenom minska den mängd som slutligen går till deponering. Ännu har dock inte försöken nått så långt att någon entydig utvärdering kan göras av dem. Regeringens bedömning är därför att det för närvarande saknas realistiska alternativ till deponering av de angivna avfallsslagen. Avdrag medges därför inledningsvis (prop. 1998/99:84 s. 86).

9.13.2.17 Oljehaltigt glödskalsslam

Vid stränggjutning och valsning bildas på stålytan ett oxidskikt eftersom materialtemperaturen är hög. Detta skikt, som kallas glödskal, måste sitta ganska löst för att kunna avlägsnas. En hel del lossnar i samband med hanteringen av stålet vid gjutningen och valsningen. Återstoden tas bort genom bl.a. betning i syror. Reningsanläggningen för processvatten från stränggjutning och varmvalsning av stål består normalt av flera steg.

Till att börja med samlas det rena glödskalet upp i en glödskalsgrop och över 90 % av detta kan återvinnas i dag. Nästa reningssteg är sedimentationsbassänger där huvuddelen av oljan avlägsnas från ytan. De fasta och ganska finkorniga partiklarna, som är glödskal bemängda med olja, sjunker däremot till botten. Detta är oljehaltigt glödskalsslam.

Glödskalsslammet består av metalloxider, olja och vatten. Oljan kommer från fett och olja från smörjning av maskiner. I slammets som kommer från stränggjutningen finns dessutom gjutpulvsrester, som innehåller alkali. Någon teknisk möjlighet att återanvända eller minska glödskalsslammet finns för närvarande inte. Deponering får därför anses vara det bästa ur miljösynpunkt och avdrag medges därför inledningsvis (prop. 1998/99:84 s. 87).

9.13.2.18 Metallhydroxidslam

Det finns idag fungerande och etablerade metoder för upparbetning av saltsyra- respektive svavelsyrabad vid tillverkning av kolstål och olegerat stål. Trots detta måste vissa bad samt skölvatten neutraliseras vilket medför att metallhydroxidslam bildas vid reningen. Det pågår försöksverksamhet i syfte att utnyttja metallhydroxidslammet. För närvarande saknas dock möjligheter att återvinna eller minska mängden slam. Miljömässigt acceptabla alternativ till deponering saknas och skattebefrielse genom avdrag medges därför (prop. 1998/99:84 s. 88).

9.13.2.19 Stoff och slam från rening av rökgaser och processvatten vid framställning av koppar, zink och bly

Denna punkt avser sådant stoft och slam som uppkommer vid rening av rökgaser och processvatten vid framställning av koppar, zink och bly. Försök pågår med att utnyttja metallinnehåll eller att avyttra delar av de nu aktuella avfallen. Avfallsmängderna kan också minska genom att mindre föroreningar kommer in i processerna med skrotet. För närvarande finns inte några realistiska alternativ till deponering för dessa avfall och avdrag för skatten medges därför inledningsvis (prop. 1998/99:84 s. 90).

9.13.2.20 Katodrester, elektrofilterstoff, blästerstoff och kolavfall från framställning av aluminium

Framställning av aluminium genererar en rad föroreningar. Till följd av upphettningen i elektrolysugnen genomsyras katoderna under sin livslängd av fluorider, tjärämnen och aluminium. Utvecklingen med ökad livslängd hos katoderna har drivits långt i Sverige och den uppkomna mängden avfall kan därför i dagsläget inte minskas nämnvärt. Några miljömässigt acceptabla alternativ till deponering saknas för närvarande och avdrag medges därför för katodresterna (prop. 1998/99:84 s. 91 f.).

9.13.2.21 Stoff och slam från rening av rökgaser från framställning av ferrolegeringar

Den råvara som används vid framställning av ferrolegeringar utgörs av kromoxid. Gaser från processen innehåller stora mängder kromoxid och genom rening avskiljs torrt rökgasstoff.

Det finkorniga stoffet fuktas med vatten och bildar ett slam. Mängden rökgasreningsstoff kan, enligt vad som framkommit, inte minskas i någon markant utsträckning genom ändrad ugnsdrift eller val av andra råvaror. Möjligheterna att avvattna slammet bör undersökas men i dagsläget är det inte rimligt att beskatta detta avfall. Avdrag för skatten medges tills vidare (prop. 1998/99:84 s. 92 f.).

9.13.2.22 Gjuterisand

Gjuterierna använder sand bunden med olika typer av bindemedel vid framställning av de formar som bildar gjutgodsets ytterkonturer, respektive kärnor som skapar håligheten i godset. En stor del av sanden återcirkulerar i systemet men en

Avfall från verkstadsindustrin

viss del måste av olika skäl tas ur systemet. Denna överskottssand innehåller bentonit (lera) eller kemiska bindemedel (fenol). Ytterligare återanvändning av sand bör kunna ske i framtiden och gjuterisanden bör även kunna finna alternativa användningsområden. För närvarande är dock deponering den enda acceptabla lösningen och avdrag medges därför för gjuterisanden (prop. 1998/99:84 s. 92 f.).

9.13.2.23 Avfall från rensprocessen vid uppabetning av återvunnet glas

Avfall från glasåtervinning

I prop. 1998/99:84 s. 96 f. uttalas att en avfallsskatt skulle, enligt regeringens bedömning, innebära en ökad kostnad för den råvara som uppkommer vid återvinningen. Det kan i sin tur medföra att återvunnet glas får svårt att konkurrera och att mer av jungfruliga råvaror används vid glastillverkning. Avdrag får därför, av miljö- och resursskäl, göras för föroreningar i form av kapsyler, porslin, plastkassar och liknande som sorterar ut vid rensprocessen som är en nödvändighet för att en faktisk återvinning av den insamlade glasmassan ska kunna ske.

9.13.2.24 Biobränsleaska

Cesiumhaltig aska

Enligt 11 § första stycket 24 LSA får den som är skattskyldig göra avdrag för skatt på biobränsleaska, vars halt av cesium-137 uppgår till minst fem kilobecquerel per kilogram och som förts in till en avfallsanläggning som uppfyller de krav som Strålsäkerhetsmyndigheten fastlagt för deponering av sådan aska. Enligt andra stycket samma paragraf ska vid fastställande av halten cesium-137 askans torrsvikt användas.

Till följd av radioaktivt nedfall kan växtmaterial, som används som biobränsle vid energiutvinning, innehålla ökade koncentrationer av radioaktivt cesium, dvs. cesium-137. För Sveriges del gäller detta särskilt i de delar av landet som fick mest nedfall efter Tjernobylylyckan. Cesium-137 koncentreras i restprodukterna efter förbränning. Som skäl för skattebefrielse har angetts att det inte finns något alternativ till deponering för biobränsleaskor med en hög cesiumhalt (jfr prop. 1999/2000:9).

9.14 Författningar m.m.

Lag (1999:673) om skatt på avfall prop. 1998/99:84, SkU20, SOU 1996:139

Bilaga

AVFALLSSLAG	VOLYMVIKT (ton/m ³)
Hushållsavfall, (komprimerat i bil)	0,4
Hushållsavfall, löst	0,09
Hushållsavfall, komposterbar våt fraktion	0,65
Matberedningsavfall från restaurang	0,85
Avfall från livsmedelshandel	0,5
Slam och latrin	1
Trädgårdsavfall, ris	0,15
Trädgårdsavfall, löv	0,2
Trädgårdsavfall, ogräs/gräsklipp	0,4
Parkavfall	0,1
Obehandlat park och trädgårdsavfall	0,14
Färdig kompost	0,88
Flisat park och trädgårdsavfall	0,6
Slagg och aska	1
Industriavfall	0,125
Bygg och rivningsavfall	0,25
Schaktmassor	1
Slaktavfall	1
Bark	0,4
Virke	0,13
Träflis	0,275
Cellplast	0,15
Plastförpackningar (okomprimerat)	0,04
Matjord	0,67
Betongavfall	2
Glaskross	0,6
Flaskor	0,35
Skrot	1
Metallförpackningar	0,07
Papper (tidningar, journaler)	0,23
Pappersförpackningar (okomprimerat)	0,05

10 Bekämpningsmedelsskatt

10.1 Inledning

LSB trädde i kraft den 1 juli 1984. Bekämpningsmedelsskatten infördes för att av hälso- och miljökäl minska användningen av bekämpningsmedel.

I MB:s 14 kap., som reglerar kemiska produkter och biotekniska organismer, finns bestämmelser om hantering, import och export av kemiska ämnen och beredningar (kemiska produkter). Till de kemiska produkterna räknas bekämpningsmedel. Förutom bestämmelserna i MB finns föreskrifter som gäller bekämpningsmedel i FKP, förordningen (2000:338) om biocidprodukter samt i förordningen (2006:1010) om växtskyddsmedel.

10.1.1 Kemikalieinspektionen

Kemikalieinspektionen är en fristående myndighet som inrättades den 1 januari 1986. Den har ersatt Produktkontrollnämnden och ansvarar bl.a. för registrering av bekämpningsmedel, drift och utveckling av produktregistret samt informationsservice till övriga myndigheter på kemikalieområdet.

10.1.2 Produktregister

Kemiska produkter som yrkesmässigt tillverkas i eller förs in till Sverige ska med vissa undantag registreras i ett produktregister enligt 14 kap. 12 § MB. Produktregistret förs av Kemikalieinspektionen, se 3 § FKP.

10.1.3 Godkännande av bekämpningsmedel

Bekämpningsmedel får med vissa undantag inte importeras, släppas ut på marknaden eller användas utan att vara godkända av regeringen eller Kemikalieinspektionen. I de fall godkännande krävs ska ansökan om godkännande av ett bekämpningsmedel göras hos Kemikalieinspektionen, enligt 4 § förordning (2000:338) om biocidprodukter samt 4 § förordning (2006:1010) om växtskyddsmedel.

Det krävs enligt 7 § förordning (2000:338) om biocidprodukter och 7 § förordning (2006:1010) om växtskyddsmedel, inte ett nytt godkännande för att under ett annat namn få släppa ut en biocidprodukt (respektive bekämpningsmedel) på marknaden som i allt väsentligt är likadan som en produkt eller ett medel som är godkänt enligt de två nämnda förordningarna enligt ovan, om den likadana produkten eller medlet

1. innehåller samma verksamma ämne i samma halt som den godkända produkten,
2. är framställd enligt samma metod som den godkända produkten eller medlet,
3. har samma funktion och egenskaper som den godkända produkten eller medlet,
4. uppfyller samma krav på säkerhet som den godkända produkten eller medlet,
5. har en benämning som inte kan leda till förväxling med den godkända produkten eller medlet eller annars skulle strida mot 10 § förordning (2000:338) om biocidprodukter eller 11 § förordning (2006:1010) om växtskyddsmedel, och
6. är anmäld till Kemikalieinspektionen och anmälan innehåller de dokument som behövs för att visa att kraven i 1–5 är uppfyllda.

10.2 Skatteplikt

Bekämpningsmedelsskatt tas ut för den verksamma beståndsdel i bekämpningsmedel.

Med bekämpningsmedel avses, enligt 1 § andra stycket LSB, ämnen eller beredningar som är avsedda att användas till skydd mot egendomsskada eller olägenhet för människors hälsa, förorsakade av växter, djur, bakterier eller virus. Som bekämpningsmedel enligt LSB ska dock inte anses

- vara, avsedd att användas vid beredning av livsmedel, läkemedel eller annan jämförbar vara,
- färger, fernissor, tjärar och andra varor som huvudsakligen begagnas för ett annat ändamål än som avses i första meningen, om inte varorna genom en särskild benämning eller på något annat sätt anges vara avsedda som bekämpningsmedel,
- träskyddsmedel, och

– ättika.

Skatteverket har i skrivelsen ”Skatt på bekämpningsmedel ska erläggas oberoende av om Kemikalieinspektionen godkänt ett ämne eller en beredning som bekämpningsmedel” den 19 februari 2007, dnr 131 118398-07/112, redovisat verkets uppfattning att det vid bedömningen av om ett ämne eller en beredning ska anses utgöra ett sådant bekämpningsmedel som omfattas av skatteplikt enligt LSB, saknar betydelse om det krävs godkännande från Kemikalieinspektionen för import eller annan hantering.

I LSB:s definition av bekämpningsmedel talas om ämnen eller beredningar som är *avsedda* att användas för vissa angivna ändamål. Härmed förstås avsikten hos den inhemske tillverkaren eller, vid import, hos importören, prop. 1983/84:176.

Skatteverket har i skrivelsen ”Skatt på bekämpningsmedel, användning vid beredning av livsmedel” den 23 april 2008, dnr 131 209419-08/111, gjort bedömningen att varor som är avsedda att användas i samband med, eller vid förberedelse inför, iordningställande, preparering, framställning, tillverkning, bearbetning, anrättande eller behandling av livsmedel är avsedda att användas vid beredning av livsmedel. Skatteverket gör den bedömningen att det härvid saknar betydelse om varorna är avsedda att ingå i det färdiga livsmedlet eller om de är avsedda att användas på annat sätt i den miljö där livsmedlet bereds.

Produkter som färger, fernissor, tjäror och andra varor vilka huvudsakligen används för annat ändamål än till skydd mot egendomsskada, sanitär olägenhet eller annan jämförbar olägenhet för människans hälsa förorsakad av växter, djur, bakterier eller virus, kan således anses utgöra bekämpningsmedel om de genom särskild benämning, märkning eller på något annat sätt anses utgöra bekämpningsmedel, se prop. 1983/84:176 s. 10.

10.2.1 Träskyddsmedel

Det finns ingen allmängiltig, vedertagen definition av träskyddsmedel. Enligt skatteutskottet (SkU 1983/84:47 s. 7) bör med träskyddsmedel, såvitt avser tillämpningen av LSB, avses sådant bekämpningsmedel som enligt registreringen hos produktkontrollnämnden *endast* ska användas som träskyddsmedel.

10.2.2 Ättika

Ättika är speciellt i den meningen att det kan användas både som bekämpningsmedel och livsmedel. Det förekommer bl.a. i livsmedelsbutiker och är således mer tillgängligt för allmänheten än någon annan substans som förekommer i bekämpningsmedel. Om bekämpningsmedelsskatt skulle införas på ättika skulle det enligt regeringen finnas ett starkt incitament att införskaffa den i en livsmedelsaffär. Ättika som inköps i livsmedelsbutiker kan medföra risker för hälsa och miljö då den används för bekämpningsändamål. Bekämpningsmedelsskatt motverkar således sitt syfte i fråga om ättika. Med hänsyn härtill undantogs ättika från bekämpningsmedelsskatt, se prop. 1998/99:18 s. 22.

KR i Sundsvall har i dom den 9 mars 2000, mål nr 1382-2000, beslutat att skattemyndighetens beslut om att ta ut bekämpningsmedelsskatt på ogräsättika inte strider mot artikel 30 i EG-fördraget (numera artikel 28). KR gjorde bedömningen att enligt EG-domstolens praxis utgör inte nationella bestämmelser, som tillämpas i fråga om alla berörda näringsidkare med verksamhet i landet och som såväl rättsligt som faktiskt påverkar saluföringen av inhemska och importerade produkter på samma sätt, hinder mot handeln mellan medlemsstaterna. Då omständigheterna får anses likartade i förevarande mål kan KR inte finna annat än att bekämpningsmedelsskatten i fråga inte omfattas av förbudet mot handelshinder i nuvarande artikel 28 EG-fördraget. Bolaget överklagade till RR som inte meddelade prövningstillstånd.

10.3 Skattesats m.m.

10.3.1 Skattesats

Bekämpningsmedelsskatt ska, enligt 2 § LSB, betalas med 30 kr för varje helt kilogram verksam beståndsdel i bekämpningsmedlet.

10.3.2 Verksam beståndsdel

I samband med LSB:s tillkomst angavs att med verksam beståndsdel i bekämpningsmedlet avses det eller de ämnen som har angetts som sådana i samband med registreringen hos produktkontrollnämnden. Vidare uttalades att nämndens årliga förteckning över registrerade bekämpningsmedel bör ligga till grund för beräkning av avgifterna enligt lagen. I förteckningen angavs bland annat den eller de i medlen ingående verksamma beståndsdelarna till mängd och beskaffenhet. Se prop.

1983/84:176 s. 10. Efter LSB:s ikraftträdande har produktkontrollnämnden ersatts av Kemikalieinspektionen. De regelverk som Kemikalieinspektionen tillämpar överensstämmer inte längre med LSB, varför det inte längre finns någon sådan registeruppgift att utgå från när mängden verksam beståndsdel ska beräknas. Vid tveksamhet om hur mängden verksam beståndsdel ska beräknas kan möjligen viss ledning hämtas från uppgifter som Kemikalieinspektionen förfogar över.

10.4 Förfaranderegler m.m.

Av 3 § LSB följer att förfarandet vid beskattningen regleras i SBL. Det innebär att reglerna i SBL om skattekontroll, beskattningsbeslut, redovisning och betalning av skatt, omprövning, överklagande m.m. är tillämpliga vid beskattning enligt LSB.

Av 3 kap. 1 § SBL framgår att den som är skattskyldig enligt LSB ska vara registrerad hos Skatteverket.

10.5 Skattskyldighet

10.5.1 Skattskyldig

Skattskyldig enligt 4 § första stycket LSB är

1. den som inom landet yrkesmässigt tillverkar bekämpningsmedel,
2. den som från ett annat land för in eller tar emot bekämpningsmedel för yrkesmässig återförsäljning eller för egen yrkesmässig användning inom landet.

Av 4 § andra stycket LSB framgår att som tillverkning enligt första stycket 1 anses även blandning av olika bekämpningsmedel och sådan märkning eller dylikt av en vara som anges i 1 § andra stycket 2 LSB som medför att varan anses utgöra bekämpningsmedel.

Yrkesmässig

En verksamhet är enligt 4 § tredje stycket LSB yrkesmässig, om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL eller om den bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under ett kalenderår överstiger 30 000 kr. Med näringsverksamhet avses enligt 13 kap. 1 § IL förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Till näringsverksamhet räknas också i annat fall innehav av näringsfastighet (t.ex. jordbruksfastighet) och näringsbostadsrätt samt avverkningsrätt till skog.

10.5.2 Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten inträder enligt 5 § 1 för den som är skattskyldig enligt 4 § första stycket 1 LSB när

- a) ett bekämpningsmedel levereras till en köpare,
- b) ett bekämpningsmedel tas i anspråk för något annat ändamål än försäljning,
- c) den skattepliktiga verksamheten upphör, varvid skattskyldigheten omfattar bekämpningsmedel som då ingår i den skattskyldiges lager.

Skattskyldigheten inträder enligt 5 § 2 för den som är skattskyldig enligt 4 § första stycket 2 LSB när ett bekämpningsmedel förs in till Sverige.

Ett exempel på ianspråktagande för annat ändamål än försäljning enligt 5 § 1 b LSB är när en lantbrukare som importerat ett bekämpningsmedel använder det i det egna jordbruket, se prop. 1983/84:176 s. 11.

10.6 Avdrag i deklARATION

Vid redovisning av bekämpningsmedelsskatt tillämpas bruttoredovisning. Detta innebär att skatt ska redovisas för allt bekämpningsmedel för vilket skattskyldighet har inträtt. Den skattskyldige kan dock i vissa fall göra korrigerande avdrag i deklARATIONEN. Om avdrag medges innebär det att skatt inte behöver betalas till den del som medges.

En skattskyldig får, enligt 8 § LSB, göra avdrag för skatt på sådana bekämpningsmedel

- som har förts ut ur landet,
- för vilka skattskyldighet tidigare har inträtt,
- som har tagits tillbaka i samband med återgång av köp.

10.7 Författningar m.m.

Lag (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel, prop. 1983/84:176, SkU 1983/84:47.

11 Gödselmedelsskatt

11.1 Inledning

Vid utgången av år 2009 upphörde LSG att gälla med anledning av lagen (2009:1499) om upphävande av lagen (1984:489) om skatt på gödselmedel. Av övergångsbestämmelserna följer dock att LSG fortfarande ska tillämpas i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före den 1 januari 2010. Det innebär bl.a. att det föreligger en skyldighet att lämna deklaration för redovisningsperioder och händelser som avser tid före den 1 januari 2010, trots att förfallodagen inträffar först under år 2010. Möjlighet till återbetalning enligt 8 § LSG kvarstår också i viss mån, se avsnitt 11.3.

11.2 Förfaranderegler

LSG är sedan den 1 januari 2010 upphävd. Lagen ska dock fortfarande tillämpas i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före den 1 januari 2010.

Av 3 § LSG följer att förfarandet vid beskattningen regleras i SBL. Det innebär att reglerna i SBL om skattekontroll, beskattningsbeslut, redovisning och betalning av skatt, omprövning, överklagande m.m. är tillämpliga vid beskattning enligt LSG.

I fråga om överklagande av beslut avseende annat än beskattning gäller 9 § LSG.

11.3 Återbetalning

Enligt 8 § LSG, i dess lydelse innan upphävandet, kunde den som inte var skattskyldig ansöka om återbetalning av gödselmedelsskatt på sådana gödselmedel som har

- förts ut ur landet, eller
- förbrukats eller sålts för förbrukning för annat ändamål än att användas som växtnäring.

Trots att LSG är upphävd tillämpas lagen fortfarande i fråga om förhållanden som avser tid före utgången av år 2009. Detta

medför att återbetalningsbestämmelsen kan tillämpas på förhållanden som avser tid före utgången av 2009.

En ansökan om återbetalning ska vara skriftlig och omfatta en period av ett kalenderkvartal. Den ska ges in till Skatteverket inom tre år efter kvartalets utgång. Skattebeloppet måste uppgå till minst 1 500 kr för ett kalenderkvartal för att återbetalning ska medges. Ansökan ska åtföljas av dokumentation som styrker rätten till återbetalning.

Skattskyldig

Enligt 4 § LSG, i dess lydelse innan upphävandet, var följande personer skattskyldiga för skatt på gödselmedel.

- Den som var godkänd som lagerhållare (4 § första stycket 1 LSG),
- Den som inom landet yrkesmässigt tillverkade gödselmedel (4 § första stycket 2 LSG), eller
- Den som från ett annat land förde in eller tog emot gödselmedel för yrkesmässig återförsäljning eller egen yrkesmässig användning inom landet utan att vara godkänd som lagerhållare (4 § första stycket 3 LSG),

11.4 Författningar m.m.

Lag (1984:409) om skatt på gödselmedel, prop. 1983/84:176, SkU 1983/84:47.

Lag (2009:1499) om upphävande av lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel, prop. 2009/10:41, bet. 2009/10:SkU21, rskr. 2009/10:122.

12 Naturgrusskatt

12.1 Inledning

Skatten ska verka för en bättre hushållning med naturgrus med syfte att gruset i första hand ska användas inom områden där det inte går att ersätta med annat material, se prop. 1995/96:87.

12.2 Skatteplikt och beskattningsunderlag

Skatt ska, enligt 1 § LSN, betalas för brutet naturgrus om utvinningen av naturgruset sker för annat ändamål än markinnehavarens husbehov och

- sker med stöd av tillstånd som lämnats enligt 11 kap. MB eller vattenlagen (1983:291), eller
- kräver tillstånd enligt 9 kap. MB.

Vattenlagen (1983:291) har upphört att gälla från och med den 1 januari 1999 då MB infördes, se 2 § 8 lagen (1998:811) om införande av miljöbalken.

Av prop. 1995/96:87 s. 32 framgår att naturgruset blir skattepliktigt i och med att det bryts, därmed uppkommer en latent skatteskuld för materialet.

12.2.1 Utvinning för markinnehavarens husbehov

Skatten är avsedd att träffa kommersiell täktverksamhet. Någon uppdelning av materialet från en tillståndspliktig naturgrustäkt på kommersiell användning och användning för husbehov kan dock inte ske. Bedrivs verksamheten till någon del kommersiellt uppkommer skatteplikt även för det material som endast används för fastighetens behov, se prop. 1995/96:87 s. 32.

I prop. 1995/96:87 s. 32 uttalades att till ledning för att närmare avgöra om en verksamhet är tillståndspliktig – och därmed också skattepliktig – ska vägledning hämtas ur förarbeten och praxis till 18 § naturvårdslagen (1964:822). Av

förarbetena till naturvårdslagen, prop. 1964:148 s. 75, framgår att med ”markinnehavarens husbehov” åsyftas:

... ”den förbrukning som krävs för skötseln av en jordbruks- eller skogsfastighet men däremot inte exempelvis ett cementgjuteris grusuttag från egen fastighet. Vid grustäkt för byggande eller underhåll av en samfällad väg torde uttag av sådan grusmängd, som svarar för fastighetens delaktighet i vägen få anses tillgodose fastighetens husbehov.”

För att brytning ska anses ske för markinnehavarens husbehov får gruset inte avyttras, utan det får endast användas på den fastighet där täkten är belägen. Grus som används på en annan fastighet än täktfastigheten anses inte utvunnet för markinnehavarens husbehov och är därför skattepliktigt även om gruset inte säljs, se prop. 1995/96:87 s. 29.

RR har i RÅ 1993:4 fastslagit att reglerna om husbehovstäkt inte bara är tillämpliga på jord- och skogsbruksfastigheter utan husbehovstäkt anses kunna ske på varje slag av fastighet.

Markinnehavare

RR konstaterade i RÅ 1997 not. 23 att begreppet markinnehavare inte torde ha avsetts omfatta enbart ägaren av den fastighet där täkten är belägen. I fall då marken på täktfastigheten är upplåten med nyttjanderätt bör brukaren vara att anse som markinnehavare. I rättsfallet prövade RR om husbehovstäkt förelåg när en sammanslutning av fastighetsägare enligt avtal hade rätt att ta grus från en täkt belägen på annan fastighet. Avtalet i fråga hade träffats mellan täktfastighetens tidigare ägare och ägarna till tre andra fastigheter om rätt för de senare att ta grus ur täkten. Rätten, som var inskriven i fastighetsboken, hade senare överlåtits till en sammanslutning av fastighetsägare.

RR konstaterade att ägarna till täktfastigheten avstått från möjlighet att själva ta grus från täkten. Uttaget av grus ansågs således inte ha skett för att tillgodose ett husbehov knutet till den fastighet där grustäkten var belägen. Täktverksamheten ansågs alltså ha skett för annat ändamål än markinnehavarens husbehov.

12.2.2 Tillstånd enligt 9 kap. MB

Täkt av sten, grus, sand, lera, jord, torv eller andra jordarter får inte ske utan tillstånd, utom i fråga om markinnehavarens husbehov enligt 9 kap. MB. Tillstånd meddelas av länsstyrelsen.

Att en täkt kräver tillstånd enligt 9 kap. MB innebär inte automatiskt att skatteplikt föreligger. Om materialet i täkten till övervägande delen består av t.ex. lera är det definitionsmässigt inte naturgrus och skatteplikt föreligger därmed inte.

12.2.3 Naturgrus

Enligt 2 § LSN avses med naturgrus naturligt sorterade jordarter som till övervägande del består av fraktionerna sand, sten, grus och block.

Jordarter

Det ska för det första röra sig om naturligt sorterade jordarter. Sorteringen ska alltså ha skett genom naturliga processer t.ex. i rinnande vatten, genom vågverkan eller vindverkan. Vidare ska jordarten till övervägande del (dvs. mer än 50 %) bestå av fraktionerna sand, grus, sten och block. Den gängse geotekniska indelningen i blockfraktion (större än 600 mm), stenfraktion (60–600 mm), grusfraktion (2–60 mm), sandfraktion (0,06–2 mm), siltfraktion (0,002–0,06 mm) och lerfraktion (mindre än 0,002 mm) får användas här. För att falla in under det skattemässiga begreppet ska således jordarten till övervägande del bestå av kornstorlekar från 0,06 mm och uppåt. Är så fallet blir även övrigt ingående material som bryts (dvs. material med andra kornstorlekar) skattepliktigt, se prop. 1995/96:87 s. 32.

Morän räknas i allmänhet inte till de naturligt sorterade jordarterna, se SOU 1995:67 s. 30. Svallgrusavlagringar från morän anses dock utgöra naturgrus, vilket framgår av prop. 1995/96:87 s. 22:

”Således bör även svallgrusavlagringar från morän omfattas av skatten. Visserligen kan just dessa avlagringar eventuellt leda till tillämpningssvårigheter. Men även beträffande svallgrusavlagringar från morän är det sorterade materialet i många fall klart avgränsat från anslutna och underliggande material. Den skattemässiga bedömningen kan i dessa fall underlättas av att länsstyrelsen delar upp täktillståndet i en del som avser naturgrus och en del som avser annat material.

Genom den valda definitionen undantas jordarterna silt och ler vars förekomster ofta inte är lönsamma att bryta och som i allmänhet inte heller har samma skyddsintresse som övriga naturligt sorterade jordarter.

Det bör påpekas att de naturligt sorterade jordarter som ska beskattas i flertalet fall redan finns markerade på

allmänna jordarts- och kvartärgeologiska kartor samt i den redovisning som de regionala grusinventeringarna mynnat ut i.”

12.3 Skattesats m.m.

Skatten tas, enligt 3 § LSN, ut med 13 kr per ton naturgrus. Vikt utgör därmed underlag för skatteberäkningen.

I SOU 1995:67 föreslogs att schablonmässig omräkning från mått till vikt skulle tillåtas. Den i SOU:n föreslagna schablonmässiga användning av omräkningsfaktorn 1,65 godtogs emellertid inte i prop. 1995/96:87 s. 32:

”För dem som saknar vågar måste av praktiska orsaker en viss schablonmässighet accepteras vid bestämmande av beskattningsunderlaget. I de fall gruset inte kan vägas bör en omräkning från volym till vikt kunna göras utifrån materialets sammansättning.”

Förslaget i SOU 1995:67 s. 34 var att en schablonmässig omräkning från löst mått till vikt med omräkningsfaktorn 1,65 borde kunna godtas. I betänkandet, SOU 1995:67 s. 33, anfördes följande.

”Grusets volymvikt varierar med kvalitet och, främst när det gäller utbrutet material, med sorteringsgrad. SIND har i sin utredning (SIND 1980:1) använt omräkningsfaktorn 2 för obrutet grusmaterial, dvs. en kubikmeter fast mått väger ca 2 ton.

Vanligen använda omräkningsfaktorer för naturgrus i löst mått varierar mellan 1,8 för fyllnadsgrus, förstärkningsgrus och bärlager och 1,4 för finare kvaliteter som kabelsand, putssand och murgrus. För rörgravsgrus, dräneringssingel, finsingel, betonggrus, väggrus etc. används 1,6 och 1,5. SIND har i sin utredning använt 1,65 som en genomsnittlig omräkningsfaktor (a.a. s. 345).”

Sammanfattningsvis utgör grusets vikt underlag för skatteberäkningen. Om en skattskyldig saknar möjlighet att väga naturgruset, kan i praktiken dock en viss schablonmässighet accepteras vid beräkningen av underlaget genom att vikten i dessa undantagsfall beräknas med hänsyn till materialets volym och sammansättning.

12.4 Skattskyldighet m.m.

12.4.1 Skattskyldig

Enligt 4 § LSN är den skattskyldig som exploaterar en naturgrustäkt.

Har föreskrifter om skyldighet att lämna uppgift om vem som är exploatör av täkten meddelats med stöd av 26 kap. 21 a § MB, är tillståndshavaren tillsammans med exploatören skattskyldig för tiden till dess sådan uppgift har lämnats.

Tillståndshavaren blir således solidariskt skattskyldig med exploatören fram till dess att han fullgjort sin uppgiftsskyldighet och underrättat länsstyrelsen om vem som är exploatör.

12.4.2 Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten inträder, enligt 6 § LSN, när

- naturgrus levereras till en köpare,
- naturgrus tas i anspråk för annat ändamål än försäljning, eller
- den skattepliktiga verksamheten upphör, varvid skattskyldigheten omfattar det naturgrus som då ingår i den skattskyldiges lager.

Uttrycket ”tas i anspråk för annat ändamål än försäljning” avser i princip varje sätt, utöver försäljning, som den skattskyldige förfogar över materialet, såsom nyttjande i egen rörelse, byte, gåvor, osv., se prop. 1995/96:87 s. 33.

12.4.3 Skattskyldighet inträder inte i vissa fall

Enligt 7 § LSN inträder skattskyldigheten inte för

- naturgrus som används enbart för ändamål som är nödvändiga för täktverksamhetens bedrivande, eller
- naturgrus som används för efterbehandling av täkten.

Ett exempel på ändamål som är nödvändigt för täktverksamhetens bedrivande är tillfälliga vägar i täkten som byggts med naturgrus. Undantaget från skattskyldighet gäller bara så länge naturgruset används på detta sätt. Om materialet från vägen sedermera säljs eller tas i anspråk på annat sätt inträder skattskyldighet, se prop. 1995/96:87 s. 27.

I samband med att tillstånd ges till täktverksamhet fastställs också hur täkten ska efterbehandlas. För naturgrus som

används i denna efterbehandling inträder inte heller skattskyldighet.

12.5 Avdrag i deklaration

En skattskyldig får enligt 8 § LSN göra avdrag för skatt på sådant naturgrus

- för vilket skattskyldighet tidigare har inträtt, eller
- som har tagits tillbaka i samband med återgång av köp.

Avsikten med avdragsrätten är att undvika dubbelbeskattning. En skattskyldig kan således komplettera sitt sortiment utan att materialet beskattas två gånger. Likaså kan naturgrus, som återtas och för vilket köpeskillingen i sin helhet – inklusive skatt – återbetalas eller krediteras till fulla beloppet, säljas på nytt utan att dubbelbeskattning sker, se prop. 1995/96:87 s. 34.

Naturgrus som exporteras

Det föreligger inte avdragsrätt för skatt på naturgrus som exporteras, se prop. 1995/96:87 s. 28.

12.6 Förfaranderegler

Av 9 § LSN följer att förfarandet vid beskattningen regleras i SBL. Det innebär att reglerna i SBL om skattekontroll, beskattningsbeslut, redovisning och betalning av skatt, omprövning, överklagande m.m. är tillämpliga vid beskattning enligt LSN.

Av 3 kap. 1 § SBL framgår att den som är skattskyldig enligt LSN ska vara registrerad hos Skatteverket.

12.7 Författningar m.m.

Lag (1995:1667) om skatt på naturgrus, prop. 1995/96:87, SkU 1995/96:18.

13 Särskild premieskatt för grupplivförsäkring

13.1 Inledning

Enligt lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m. ska en särskild premieskatt betalas för fri grupplivförsäkring. Syftet med denna skatt är att åstadkomma en neutral skatte- och avgiftsmässig behandling av olika s.k. avtalsförsäkringar. Avgångsbidrag (AGB) och avgångsersättning (AGE) och andra motsvarande ersättningar enligt kollektivavtal är skattepliktig inkomst av tjänst. Utfallande belopp från avtalsgruppsjukförsäkring (AGS) och från trygghetsförsäkring vid arbetsskada (TFA) är också skattepliktiga, som inkomst av tjänst eller i förekommande fall av näringsverksamhet. Beträffande tjänstegrupplivförsäkring (TGL) eller motsvarande har en annan beskattningsmetod valts, nämligen den särskilda premieskatten. Utfallande belopp från sådan försäkring inkomstbeskattas inte och en anställd beskattas inte för den förmån det är att arbetsgivare betalar premie på sådan försäkring.

TGL tecknas av arbetsgivare till förmån för anställda eller av näringsidkare för egen del. Skattskyldiga till särskild premieskatt är försäkringsgivarna. Det förekommer att arbetsgivare i stället för att teckna försäkring betalar ut ersättning som motsvarar den ersättning som skulle ha fallit ut enligt TGL. I dessa fall är arbetsgivarna skattskyldiga till särskild premieskatt. Utbetalningen är inte heller i detta fall inkomstskattepliktig. Om försäkring motsvarande TGL tecknas hos försäkringsgivare utomlands är arbetsgivaren eller näringsidkaren skattskyldig, inte försäkringsgivaren.

Förmånerna av fri grupplivförsäkring tillkommer de flesta arbetstagare och andra yrkesverksamma. Försäkringen är utformad så att ersättning kan utges till efterlevande vid dödsfall. Ersättning kan utbetalas i form av begravningshjälp, grundbelopp och barnbelopp. Omfattningen av försäkringsskyddet varierar beroende på om skilda förutsättningar uppfylls enligt

villkoren. Förmånen kan ha sin grund i kollektivavtal eller annat avtal. Vissa arbetsgivare, t.ex. staten, betalar ut motsvarande ersättning utan bakomliggande försäkring. Även egenföretagare har möjlighet att teckna försäkring avseende tjänstegruppliv.

13.2 Beskattningsunderlag

Särskild premieskatt ska enligt 1 § LPG betalas på premie för grupplivförsäkring och för utgivet belopp som motsvarar ersättning på grund av sådan försäkring.

13.3 Skattskyldiga

Skattskyldig är enligt 2 § LPG svenska försäkringsföretag, utländska försäkringsföretag i fråga om verksamhet som drivs här i landet, arbetsgivare och näringsidkare, samt staten (3 § andra stycket LPG).

13.4 Förutsättningar för skatteplikt

13.4.1 Försäkringsföretag

Enligt 3 § första stycket LPG föreligger för försäkringsföretag skatteplikt för premie för grupplivförsäkring i den mån förmånen av försäkringen enligt 11 kap. 19 § eller 15 kap. 9 § IL inte ska tas upp som intäkt eller premien enligt 16 kap. 25 § samma lag ska dras av.

Såväl grupplivförsäkring som grundas på kollektivavtal mellan en arbetsgivarorganisation och en arbetstagarorganisation som s.k. individuell av arbetsgivare betald grupplivförsäkring omfattas av bestämmelsen.

Den närmare innebörden av bestämmelsen är enligt prop. 1990/91:54 s. 321 att premie för sådan grupplivförsäkring som inte väsentligt skiljer sig från vad som gäller för statligt anställda omfattas av skatteplikt.

Om försäkringsskyddet i en TGL-försäkring är väsentligt förmånligare än vad som gäller för statens anställda är försäkringsföretaget inte skattskyldigt till särskild premieskatt för den del av premien som avser den del av försäkringsskyddet som är förmånligare än det som staten erbjuder sina anställda. Denna ”överskjutande del” av försäkringsskyddet, som inte belastas med den särskilda premieskatten, är en skattepliktig löneförmån för de berörda anställda (11 kap. 19 § IL). Näringsidkaren har inte rätt till avdrag för en sådan ”över-

skjutande del” (16 kap. 25 § IL). Skatteverket har i skrivelsen ”Förmån av grupplivförsäkring som är väsentligt förmånligare än vad som gäller för statligt anställda m.m.” den 14 september 2007, dnr 131 557391-07/111, gjort bedömningen att en förmån av grupplivförsäkring på grund av enskild tjänst anses väsentligt förmånligare än vad som gäller för statligt anställda om den ger ett försäkringsskydd som är 40 % högre än skyddet för statligt anställda.

13.4.2 Staten

För staten föreligger enligt 3 § andra stycket LPG skatteplikt för belopp som, utan att försäkring tecknats, betalas ut i ersättning enligt avtal som motsvarar försäkringsavtal som avses i första stycket (se avsnitt 13.4.1).

Skatteplikt föreligger således i den mån förmånen av försäringen inte utgör skattepliktig intäkt enligt bestämmelserna i 11 kap. 19 § IL.

Ersättningar från statens tjänstegruppliv betalas ut av Statens Pensionsverk, SPV. Skattskyldigheten enligt LPG inträder när SPV betalar ut ersättning oavsett om denna bekostas med premier enligt förordningen (1997:908) om premier för statens avtalsförsäkringar eller som SPV förskotterar ersättningen för sådana arbetsgivares räkning som enligt särskilda bestämmelser själva ska svara för kostnaderna för utbetald ersättning i stället för att betala premier till SPV.

13.4.3 Annan arbetsgivare

För annan arbetsgivare än staten föreligger enligt 3 § tredje stycket LPG skatteplikt för belopp som utan att försäkring tecknats betalas ut i ersättning, i den mån ersättningen utgår enligt villkor och med belopp som i huvudsak motsvarar utbetalning av staten enligt andra stycket (se avsnitt 13.4.2).

13.4.4 Utländska grupplivförsäkringar

För arbetsgivare och näringsidkare föreligger enligt 3 § fjärde stycket LPG skatteplikt för premie för grupplivförsäkring som meddelats i en utomlands bedriven försäkringsrörelse i den mån betalning av premie på motsvarande försäkring till svenskt försäkringsföretag hade föranlett skatteplikt för det svenska försäkringsföretaget enligt första stycket (se avsnitt 13.4.1).

13.5 Skattepliktens inträde, beskattningsunderlag och skattesats

Bestämmelser om skattepliktens inträde, beskattningsunderlag m.m. finns i 4–6 §§ LPG.

13.5.1 Försäkringsföretag

För försäkringsföretag som avses i 3 § första stycket LPG (se avsnitt 13.4.1), inträder skatteplikt enligt 4 § LPG när premie tas emot.

Beskattningsunderlaget utgörs av 95 % av mottagen premie.

Skatten är 45,00 % av underlaget.

Om ett försäkringsföretag för visst år tagit ut för hög preliminär premie ska beskattningsunderlaget, enligt 4 § andra stycket LPG, för nästföljande år sättas ned med belopp som motsvarar för högt uttagen premie. De fall som avses är exempelvis sådana där det visar sig att den preliminärt bestämda årslönesumman för en viss arbetsgivare och som legat till grund för debiteringen varit för hög. I första hand sätts beskattningsunderlaget ned för den redovisningsperiod som inträder närmast efter det att försäkringsföretaget gjort slutavräkning. Om beskattningsunderlaget för den redovisningsperioden inte räcker till för nedsättningen blir påföljande redovisningsperioder aktuella, se prop. 1990/91:54, s. 322.

13.5.2 Staten och andra arbetsgivare

För staten och andra arbetsgivare som, utan att försäkring tecknats, betalar ut ersättning som motsvarar ersättning på grund av grupplivförsäkring (se avsnitten 13.4.2–3) inträder skatteplikt vid utbetalning.

Beskattningsunderlaget utgörs av utbetalt belopp.

Skatten uppgår till 81,83 % av underlaget.

13.5.3 Utländska grupplivförsäkringar

För arbetsgivare eller näringsidkare som betalar premie för grupplivförsäkring som meddelats i en utomlands bedriven försäkringsrörelse (se avsnitt 13.4.4) inträder skatteplikt vid betalning av premien.

Beskattningsunderlaget utgörs av 95 % av betald premie.

Skatten uppgår till 81,83 % av underlaget.

13.6 Förfarandet vid beskattningen

Enligt 7 § LPG finns regler om förfarandet vid beskattningen i SBL. Det innebär att reglerna i SBL om skattekontroll, beskattningsbeslut, omprövning och överklagande m.m. är tillämpliga vid beskattning enligt LPG.

13.7 Redovisningsperiod

En dispensmöjlighet avseende redovisningsperiod har införts i 9 § LPG. Bestämmelsen innebär att beskattningsmyndigheten, om det behövs med hänsyn till uppbörden av den särskilda premieskatten, kan medge att skattskyldig får tillämpa annan redovisningsperiod än vad som avses i 10 kap. 14 § SBL.

13.8 Författningar m.m.

Lag (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m., prop. 1990/91:54, SkU 1990/91:10

14 Avkastningsskatt på individuellt pensions- sparande

14.1 Inledning

Den 1 januari 1994 infördes regler om individuellt pensionsparande. Fysiska personer har därigenom fått möjlighet att vid inkomstbeskattningen göra avdrag för insättning på pensionsparkonto på samma sätt som för inbetalning till pensionsförsäkring.

Avkastningen på pensionssparkontona beskattas genom en schablonskatt. Skatten tas ut som en punktskatt. Avsteg från schablonen görs i två fall. Det ena är när skattesatsen jämkas på grund av att hela behållningen på ett pensionssparkonto avskattas, se 9 § fjärde stycket AvPL och avsnitt 14.2.4 nedan. Det andra är när den skattskyldige har rätt till avräkning av erlagd utländsk skatt, se 3 kap. 1 § första stycket lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (fortsättningsvis kallad avräkningslagen).

Speciellt för avkastningsskatten är att det är tillgångarna på ett pensionssparkonto vid kalenderårets (kontoinnehavarens beskattningsår) ingång som ligger till grund för beskattningen.

14.2 Skatteplikt m.m.

14.2.1 Kapitalunderlag

Kapitalunderlaget utgörs, enligt 3 § sjätte stycket AvPL, av värdet av de tillgångar som vid ingången av kalenderåret (kontoinnehavarens beskattningsår) är hänförliga till pensionsparkontot. Avdrag får ske för obetald skatt som är hänförlig till kontot.

Tillgångarna ska, enligt 5 § andra meningen AvPL, tas upp till sitt marknadsvärde om inte annat följer av 7 § samma lag. Sistnämnda paragraf har följande lydelse:

”Värdepapper, som är upptaget till handel på en reglerad marknad, en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller som annars är föremål för regelbunden handel vid någon annan marknad som är reglerad och öppen för allmänheten, tas upp till det noterade värdet.

Finns det i ett bolag skilda aktieslag av vilka ett eller flera är upptagna till handel på en reglerad marknad eller föremål för sådan handel som avses i första stycket, skall de aktier i bolaget som inte är upptagna till eller föremål för handel tas upp till samma värde som de aktier som är upptagna till eller föremål för handel. Är flera aktieslag upptagna till eller föremål för handel, skall de aktier som inte är upptagna till eller föremål för handel tas upp till samma värde som de aktier som är upptagna till eller föremål för handel som har den lägsta kursen.

Om det vid värdering enligt de föregående styckena finns synnerliga skäl anta att det noterade värdet inte motsvarar vad som skulle kunna påräknas vid en försäljning under normala förhållanden, får i stället det beräknade priset vid en sådan försäljning läggas till grund för värderingen.

Aktie eller andel i dotterbolag, som direkt eller indirekt har till ändamål att äga fastigheter (fastighetsbolag) skall värderas med ledning av marknadsvärdena på fastigheterna.”

14.2.2 Skatteunderlag

Skatteunderlaget är, enligt 3 § första stycket AvPL, kapitalunderlaget multiplicerat med den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före ingången av beskattningsåret. Skatteunderlaget avrundas nedåt till helt hundratal kronor. Skatteverket fastställer årligen den genomsnittliga statslåneräntan.

14.2.3 Skattesatsen och beräkning av skatten

Skatten räknas ut genom att skattesatsen multipliceras med skatteunderlaget. Skattesatsen är, enligt 9 § första stycket AvPL, 15 %.

14.2.4 Jämkning av skattesatsen

Om hela behållningen på ett pensionssparkonto ska avskattas under beskattningsåret enligt bestämmelserna i 58 kap. 33 § IL ska skattesatsen jämkas med hänsyn till den del av beskattningsåret som föregått avskattningen (9 § fjärde stycket AvPL). Detta kan ske i följande fall:

1. Pensionsspararen avlider och det saknas förmånstagarförordnande.
2. Förmånstagare avlider sedan förmånstagarförordnandet börjat tillämpas, och det inte i förordnandet föreskrivits att rätten till utbetalningar ska övergå till någon annan om förmånstagaren avlider.
3. Pensionssparavtal upphör att gälla i samband med att pensionssparrörelse avvecklas.
4. Behållningen tas i anspråk vid utmätning, konkurs eller ackord.

I vissa fall kan ett pensionssparkonto avslutas i förtid enligt bestämmelserna i 58 kap. 32 § IL. I dessa fall sker dock ingen jämkning.

14.3 Skattskyldighet m.m.

14.3.1 Skattskyldig

Den som är obegränsat skattskyldig i Sverige och innehar pensionssparkonto är enligt 2 § första stycket 6 AvPL skattskyldig till avkastningsskatt. För en utflyttad person som bedöms som begränsat skattskyldig och som har kvar ett pensionssparkonto i Sverige kan det i stället bli fråga om kupongskatt enligt kupongskattelagen (1970:624) om det finns svenska värdepapper i sparandet och dessa ger utdelning (se prop. 1992/93:187 s. 167). När det gäller själva beskattningsförfarandet avses med skattskyldig det pensionssparinstitut med vilket kontoinnehavaren träffat pensionssparavtal. Detta framgår av 10 § andra stycket första och andra meningarna AvPL. Det är således kontoförande pensionssparinstitut som är skyldigt att lämna deklaration och betala avkastningsskatt. Följaktligen påförs, i förekommande fall, respektive institut och inte kontoinnehavaren förseningsavgift, skattetillägg och ränta.

14.3.2 Rätt att överklaga

Enligt 10 § tredje stycket AvPL har både pensionssparinstituten och den skattskyldige kontoinnehavaren rätt att överklaga Skatteverkets beslut om skatt enligt bestämmelserna i 22 kap. SBL.

14.4 Registrering, deklaration m.m.

14.4.1 Registrering

Enligt 10 § andra stycket sista meningen AvPL ska ett pensionssparinstitut vara registrerat hos beskattningsmyndigheten.

14.4.2 Deklaration

Pensionssparinstitut ska lämna deklaration en gång om året. Institutets beskattningsår är redovisningsperiod enligt 10 § andra stycket, andra meningen AvPL. Om pensionssparinstitut har brutet räkenskapsår, överensstämmer inte redovisningsperioden med beskattningsåret för avkastningsskatten, vilket är kalenderår. Deklaration ska lämnas enligt vad som gäller för punktskattedeklaration (10 kap. 9 a § SBL).

På deklaraionsblanketten redovisas skatten för olika kontoinnehavare sammanlagt i fyra kategorier, som är beroende av om skattesatsen ska jämkas och/eller om avdrag yrkas för utländsk skatt respektive om inte något av detta ska göras. Kontoinnehavarens rätt att överklaga Skatteverkets beslut om skatten medför att till varje deklaration som ett institut lämnar, måste fogas de uppgifter om varje enskilt konto som behövs för att Skatteverkets beslut om skatt avseende kontot ska kunna identifieras. För varje konto anges därför kontoinnehavarens namn och personnummer, kapitalunderlag, skatteunderlag och skatt att betala.

14.4.3 Skattebetalning

Avkastningsskatten ska för den skattskyldiges räkning, enligt 10 § andra stycket AvPL, betalas av det pensionssparinstitut med vilket den skattskyldige träffat avtal om individuellt pensionssparande.

14.4.4 Redovisning av skatt vid byte av institut

Kontoinnehavare har enligt 3 kap. 9 § LIPS rätt att flytta sitt pensionssparavtal från ett pensionssparinstitut till ett annat. Sker en sådan flyttning under kalenderåret ska det institut som

har pensionssparavtal med den skattskyldige den 1 januari beskattningsåret lämna deklaration och betala skatten. Institutet torde därför, vid byte till ett annat institut under beskattningsåret, innehålla den skatt som senare ska betalas.

Om skattesatsen ska jämkas uppstår emellertid problem som måste lösas mellan berörda institut. Jämkning sker om avskattning av hela behållningen på kontot äger rum under beskattningsåret, se avsnitt 14.2.4. I vilka fall detta inträffar efter ett byte kan givetvis inte det institut, som hade pensionssparavtal med den skattskyldige vid beskattningsårets ingång, känna till. För att det hela ska fungera måste det institut som har pensionssparavtalet vid avskattningstillfället underrätta det institut som ska deklarerat, om tidpunkten för avskattningen, så att jämkning av skattesatsen kan ske i deklarationen.

14.5 Avräkning av utländsk skatt

14.5.1 Allmänt

Skattskyldig har, enligt 3 kap. 1 § första stycket avräkningslagen, rätt att få nedsättning av avkastningsskatt, genom avräkning av utländsk skatt som erlagts under kalenderåret före beskattningsåret. Den utländska skatten ska belöpa på avkastningen av utländska pensionsmedel som ingår i kapitalunderlaget för ifrågavarande beskattningsår.

I 1 kap. 3 § avräkningslagen anges vad som avses med utländsk skatt. Med utländsk skatt avses även sådana belopp som anges i 2 kap. 8 § 2 avräkningslagen, dvs. belopp som ger rätt till avräkning enligt skatteavtal (jämför prop. 1995/96:230, s. 9–10).

Innehav i en delägarbeskattad juridisk person som avses i 5 kap. 11 L anses vid tillämpningen av avräkningslagen som en utländsk tillgång till den del som tillgångarna i den delägarbeskattade juridiska personen hade ansetts som utländska om de i stället innehafts direkt av den som är skattskyldig till avkastningsskatt. Om den delägarbeskattade juridiska personen har betalat utländsk skatt, ska sådan skatt anses ha betalats av den som är skattskyldig till avkastningsskatt för andelen (3 kap. 2 § avräkningslagen).

Avräkning får inte ske med belopp som överstiger det s.k. spärrbeloppet (3 kap. 3 § avräkningslagen).

14.5.2 Spärrbelopp

I 3 kap. 3 § avräkningslagen föreskrivs hur spärrbeloppet beräknas. Utgångspunkten är att spärrbeloppet utgörs av den avkastningsskatt som hänför sig till avkastningen på de utländska tillgångar som ingår i kapitalunderlaget och därigenom påverkar avkastningsskattens storlek. Spärrbeloppet beräknas genom ett bråktal med nedanstående faktorer.

a = avkastningsskatten före avräkning.

b = värdet av de utländska tillgångarna.

c = värdet av i kapitalunderlaget ingående totala tillgångar före avdrag för finansiella skulder.

Spärrbeloppet = $a * b / c$.

I fråga om faktor b finns den viktiga begränsningen att värdet av de utländska tillgångarna endast får tas upp till ett belopp motsvarande värdet av det kapital som under hela kalenderåret före beskattningsåret har varit placerat i sådana tillgångar.

14.5.3 S.k. carry forward

Om erlagd utländsk skatt överstiger spärrbeloppet för ett visst beskattningsår, får det överskjutande beloppet avräknas senast femte beskattningsåret därefter, s.k. carry forward. Bestämmelserna om detta finns i 3 kap. 4 § avräkningslagen:

”Till den del avräkning inte kunnat ske det beskattningsår då avräkning enligt 1 § första stycket ska ske, därför att summan avräkningsbar utländsk skatt som enligt nämnda stycke ska avräknas detta beskattningsår överstiger det enligt 3 § beräknade spärrbeloppet, är den skattskyldige efter begäran berättigad att senast femte beskattningsåret därefter få avräkning av det överskjutande beloppet.

För ett visst beskattningsår får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får ske inte överstiga det årets spärrbelopp enligt 3 §. Om den skattskyldige begär avräkning av utländska skatter som enligt 1 § första stycket är hänförliga till olika år, ska avräkning ske så att utländska skatter hänförliga till tidigare år avräknas före utländska skatter hänförliga till senare år.”

14.5.4 Utredningsansvar

Enligt 1 kap. 6 § avräkningslagen ska pensionssparinstitut lämna de uppgifter som behövs för prövningen av begäran om avräkning av utländsk skatt.

14.6 Återbetalning av skatt

När det gäller återbetalning av skatt finns det speciella regler för avkastningsskatten. Dessa finns i 10 § fjärde stycket AvPL:

”Återbetalas skatt hänförlig till ett pensionssparkonto till ett pensionssparinstitut skall beloppet tillsammans med räntan enligt 19 kap. 12 § skattebetalningslagen tillgodoföras kontot. Har kontot avslutats skall institutet ombesörja att beloppet i stället överförs till det pensionssparkonto till vilket de tillgångar som var hänförliga till det avslutade kontot har överförts. Finns inte sådant konto skall institutet betala ut beloppet på det sätt som gäller för utbetalningar enligt lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande.”

14.7 Författningar m.m.

Lag (1993:931) om individuellt pensionssparande, prop. 1992/93:187, SkU 1992/93:31

Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, prop. 1989/90:110, SkU 1989/90:30

Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen), prop. 1985/86:131, SkU 1985/86:43

Inkomstskattelag (1999:1229) 58 kap. 32 och 33 §§

15 Skatt på trafikförsäkringspremie m.m.

15.1 Inledning

LSTF trädde ikraft den 1 juli 2007. Skatten, som är avsedd vara en del av en reform av trafikförsäkringen, har bland annat utformats i syfte att styra mot ökad trafiksäkerhet, se vidare prop. 2006/07:96 s. 1 och 23.

15.1.1 Lagens tillämpningsområde

Enligt 1 § LSTF ska skatt betalas på premie för trafikförsäkring som avser risk belägen inom landet samt på trafikförsäkringsavgift.

15.2 Definitioner

I 2 § LSTF anges vad som avses med trafikförsäkring, trafikförsäkringsavgift och risk belägen inom landet.

15.2.1 Trafikförsäkring

Trafikförsäkring

Med trafikförsäkring avses i LSTF försäkring enligt Trafikskadelagen (1975:1410), TSL.

Trafikförsäkring ska som huvudregel finnas för alla motor drivna fordon som är registrerade i vägtrafikregistret och som inte är avställda samt för andra motordrivna fordon som brukas för trafik här i landet, 2 § TSL.

15.2.2 Trafikförsäkringsavgift

Trafikförsäkringsavgift

Med trafikförsäkringsavgift avses, enligt 2 § LSTF, sådan avgift som får tas ut enligt 34 § TSL.

Enligt 34 § första stycket TSL har trafikförsäkringsföreningen rätt att ta ut trafikförsäkringsavgift i de fall föreskriven trafikförsäkring saknas för ett motorfordon som är registrerat i vägtrafikregistret och inte är avställt. Trafikförsäkringsföreningen får ta ut avgiften av den som är skyldig att hålla fordonet

försäkrat för den tid denne underlåtit att fullgöra sin försäkringsplikt.

15.2.3 Risk belägen inom landet

Med risk belägen inom landet avses i LSTF, risk belägen i Sverige enligt 1 kap. 9 a § försäkringsrörelselagen (1982:713), FRL, eller 1 kap. 7 § LUVS.

Försäkringsrörelselagen (1982:713)

Enligt 1 kap. 9 a § 2–3 FRL avses, för skadeförsäkring, med land där risken är belägen när försäkringen avser registreringspliktigt fordon, det land där fordonet är registrerat. När ett fordon som är registrerat i ett EES-land köps i syfte att införas och stadigvarande brukas i ett annat EES-land anses dock risken vara belägen i det land till vilket fordonet ska införas, under 30 dagar från det att fordonet kommit i köparens besittning.

Lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige

Motsvarande bestämmelse finns i LUVS. Enligt 1 kap. 7 § första stycket 2–3 LUVS avses med skadeförsäkringsrisk som är belägen i Sverige, risk som är hänförlig till ett fordon som är registrerat i Sverige. I det fall att ett fordon som är registrerat i Sverige köps i syfte att införas och stadigvarande brukas i ett annat EES-land anses dock risken, under 30 dagar från det att fordonet kommit i köparens besittning, inte vara belägen i Sverige. I de fall ett fordon som är registrerat i ett annat EES-land köps i syfte att införas och stadigvarande brukas i Sverige anses risken under 30 dagar från det att fordonet kommit i köparens besittning vara belägen i Sverige.

15.3 Skattskyldig

Bestämmelserna rörande skattskyldighet finns i 3–5 samt 9 §§ LSTF. I 3 och 4 §§ regleras vem som är skattskyldig medan 5 och 9 §§ reglerar skattskyldighetens inträde.

Skattskyldig trafikförsäkringspremie

15.3.1 Trafikförsäkringspremie

Skattskyldig för skatt på premie för trafikförsäkring är, enligt 3 § första stycket LSTF, försäkringsgivare som meddelar trafikförsäkring enligt TSL.

15.3.1.1 Redovisningsskyldighet för annan än försäkringsgivare

Ombud

För utländska skadeförsäkringsföretag som bedriver verksamhet i Sverige genom generalrepresentation, ska ett sådant ombud som avses i 1 kap. 12 § LUVS svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamheten och i

övrigt företräda företaget i frågor som rör sådan skatt, se 23 kap. 3 c § SBL.

Ansvar för redovisning och betalning av skatt kommer därmed primärt åvila ombudet för generalrepresentationen, se prop. 2001/02:42 s. 29–30.

Av 1 kap. 12 § andra och tredje stycket LUVS följer att ett ombud ska vara bosatt i Sverige samt att den som är underårig, i konkurs, underkastad näringsförbud eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken, inte kan vara ombud. De försäkringsgivare som hör till sammanslutningen ska utfärda fullmakt för ombudet att vid tvister som rör ingångna försäkringsavtal ingå för försäkringsgivarna bindande rättshandlingar och att för deras räkning ta emot stämning samt själv eller genom annan tala och svara för dem.

Skatte- representant

Av 3 § andra stycket LSTF följer att utländsk försäkringsgivare, som inte bedriver sin verksamhet från en sekundäretablering enligt LUVS, ska utse en skatterepresentant som ska företräda försäkringsgivaren på det sätt som framgår av 23 kap. 3 d § första stycket SBL. Skatterepresentanten ska, enligt 23 kap. 3 d § första stycket SBL, svara för redovisning och betalning av skatt enligt LSTF och i övrigt företräda försäkringsgivaren i frågor som rör sådan skatt.

Regleringen innebär att skatterepresentanten påförs ett primärt betalningsansvar för skatten på trafikförsäkringspremien, prop. 2006/07:96 s. 47.

En skatterepresentant ska enligt 3 § andra stycket LSTF vara bosatt i Sverige eller vara en svensk juridisk person.

Sekundär- etablering

Med sekundäretablering avses i LUVS en utländsk försäkringsgivares etablering i Sverige genom generalagent, filial eller generalrepresentation för försäkringsgivare i en försäkringssammanslutning, 1 kap. 8 § första stycket LUVS.

15.3.2 Trafikförsäkringsavgift

Skattskyldig trafikförsäkrings- avgift

Skattskyldig för skatt på trafikförsäkringsavgift är, enligt 4 § LSTF, den som enligt TSL har rätt att ta ut sådan avgift. Enligt gällande regler är därmed endast Trafikförsäkringsföreningen skattskyldig för skatt på trafikförsäkringsavgift.

15.4 Skattskyldighetens inträde

För skatt på trafikförsäkringspremie inträder skattskyldigheten vid utgången av den kalendermånad för vilken premien har

tjänats in medan skattskyldigheten för trafikförsäkringsavgift inträder när trafikförsäkringsavgiften tas emot.

15.5 Beskattningsunderlag

Underlaget för beskattning av trafikförsäkringspremie utgörs av den intjänade premien för en trafikförsäkring för en kalendermånad, 5 § första stycket LSTF.

I författningskommentaren till 5 § första stycket LSTF, prop. 2006/07:96 s. 62, anges ”Det är därmed en periodiserad premie som ligger till grund för beskattningen. Utgångspunkten är att det är den premie, exklusive skatter som belastar premien, som försäkringstagaren skall betala enligt avtalet med försäkringsgivaren som skall ingå i beskattningsunderlaget. Vad som närmare avses med intjänad premie anges i 6 §.”

15.5.1 Intjänad premie

Med intjänad premie avses enligt 6 § första stycket LSTF premieinkomst före avgiven återförsäkring med tillägg eller avdrag för förändring i avsättning för ej intjänade premier.

Förändring i avsättning för kvardröjande risker ska inte påverka intjänad premie enligt 6 § andra stycket LSTF. I prop. 2006/07:96 s. 63 författningskommentaren till 6 § andra stycket LSTF anges bland annat följande.

”Begreppet intjänade premier, såsom det används i denna lag, kommer bl.a. i detta hänseende att skilja sig från det begrepp ‘bruttovärdet av intjänade premier’ som används vid beräkning av solvensmarginalen i 7 kap. 25 § försäkringsrörelselagen (1982:713)”.

Förändring i avsättning för kvardröjande risker

Överlåtelse av försäkringsbestånd

Intjänad premie ska inte heller justeras för överlåtarens upplösning av respektive förvärvarens avsättning för ej intjänad premie som beror på en överlåtelse av ett försäkringsbestånd, enligt 6 § tredje stycket LSTF. I prop. 2006/07:96, s. 63, anförs beträffande 6 § tredje stycket LSTF bland annat följande.

”Genom denna reglering undviks att överlåtaren beskattas för den förändring av avsättningen för ej intjänade premier som upplösningen innebär. För förvärvaren kommer beskattning att ske när den avsättning för ej intjänade premier som gjorts vid förvärvet successivt förändras vartefter premierna tjänas in.”

15.5.1.1 Premieinkomst före återförsäkring

Med premieinkomst före avgiven återförsäkring avses enligt 7 § LSTF, den totala bruttopremien för trafikförsäkring som inbetalts eller kan tillgodoföras företaget för försäkringsavtal där försäkringsperioden påbörjats före kalendermånadens utgång. Även premier för försäkringsperioder som påbörjas först efter kalendermånadens utgång räknas som premieinkomst, om de enligt avtal förfaller till betalning under kalendermånaden.

Förnyelse- och tilläggspremier

Förnyelsepremier som inte är bekräftade av försäkringstagaren, premier för nytecknade försäkringsavtal och tilläggspremier ska räknas in med de belopp som de beräknas inflyta med.

Annulation

Annulationer ska reducera premieinkomsten så snart beloppet är känt, 7 § tredje stycket LSTF.

Skatter och avgifter

I premieinkomsten ingår inte skatter och andra offentliga avgifter som belastar försäkringspremien, 7 § fjärde stycket LSTF. Detta innebär att skatten på trafikförsäkringspremien inte ingår i premieinkomsten.

FFFS

Av författningskommentaren till 7 § LSTF, prop. 2006/07:96, s. 63, framgår att utformningen av paragrafen överensstämmer i allt väsentligt med vad som föreskrivs om sådan inkomst i 1 a § i bilaga 4 till Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd (FFFS 2006:17) om årsredovisning i försäkringsföretag. För att undvika dubbelbeskattning ska dock inte premier för mottagen återförsäkring ingå i premieinkomsten vid tillämpningen av LSTF. En annan avvikelse är att paragrafen till skillnad från föreskriften tar sikte på kalendermånad i stället för kalenderår.

Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd (FFFS 2006:17) om årsredovisning i försäkringsföretag har den 1 januari 2009 ersatts av Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd (FFFS 2008:26) om årsredovisning i försäkringsföretag.

15.5.1.2 Bruttopremie

Enligt 8 § LSTF menas med bruttopremie, den avtalsbestämda premien för hela försäkringsperioden efter avdrag för sedvanliga kundrabatter.

Bruttopremien omfattar därmed även ej aviserade premier som kan beräknas först senare, terminspremier som betalas in halvårsvis, kvartalsvis eller månadsvis, ersättningar från

försäkringstagare för utgifter som försäkringsföretaget haft i samband med att försäkringsavtalet tecknades samt företagens andel av det totala premiebeloppet vid koassurans.

Av författningskommentaren till 8 § LSTF, prop. 2006/07:96, s. 63, framgår att paragrafen i stor utsträckning bygger på 1 a § i bilaga 4 till FFFS 2006:17. För att undvika dubbelbeskattning omfattar dock inte bruttopremien sådan ersättning respektive återförsäkringspremie som avses i FFFS 2006:17 1 a § tredje stycket d och e.

Koassurans

”Begreppet koassurans är den försäkringstekniska benämningen på en metod genom vilken två eller flera direktförsäkringsbolag fördelar ansvaret för en risk mellan sig.”, prop. 2006/07:96, s. 63.

15.5.2 Underlag trafikförsäkringsavgift

Underlaget för beskattning av trafikförsäkringsavgift utgörs av mottagen trafikförsäkringsavgift och skattskyldigheten inträder när trafikförsäkringsavgiften tas emot, 9 § LSTF.

Skatten omfattar enbart mottagna avgifter eftersom det har bedömts inte vara lämpligt att ta ut skatt på trafikförsäkringsavgifter som av olika anledningar inte betalas, se prop. 2006/07:96, s. 54.

Avdragsmöjlighet finns avseende återbetalad trafikförsäkringsavgift, avsnitt 15.7.

15.6 Skattesatser

Skatten på trafikförsäkringspremien utgörs, enligt 10 § första stycket LSTF, 32 % av beskattningsunderlaget. Skatten på trafikförsäkringsavgiften, utgörs, enligt 10 § andra stycket LSTF, 22 % av beskattningsunderlaget.

15.7 Avdrag

Enligt 11 § LSTF får den som är skattskyldig enligt 4 §, dvs. den som har rätt att ta ut trafikförsäkringsavgift, göra avdrag för skatt på trafikförsäkringsavgift som återbetalas.

Någon avdragsrätt för återbetalad premie finns inte för dem som är skattskyldiga enligt 3 § LSTF.

15.8 Förfaranderegler

Av 12 § LSTF följer att förfarandet vid beskattningen regleras i SBL. Det innebär att reglerna i SBL om skattekontroll,

beskattningsbeslut, redovisning och betalning av skatt, omprövning, överklagande m.m. är tillämpliga vid beskattning enligt LSTF.

15.8.1 Registrering

Av 3 kap. 1 § SBL framgår att den som är skattskyldig enligt LSTF ska vara registrerad hos Skatteverket. I de fall skatt på trafikförsäkringspremie m.m. ska betalas enligt 23 kap. 3 c eller 3 d § av ett ombud för en generalrepresentation eller av en skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare, ska ombudet respektive representanten registreras i stället för försäkringsgivaren.

15.9 Återbetalning

Det finns inga regler om återbetalning av skatt till beskickningar m.fl. i LSTF.

Skatteverket har i skrivelsen ”Kan ambassader få skatt på trafikförsäkringspremie återbetald?” den 9 oktober 2007, dnr 131 615352-07/111, redovisat verkets uppfattning att utländska beskickningar och konsulat samt dess personal inte kan få skatt på trafikförsäkringspremie återbetald. Försäkringsbolag kan inte heller låta bli att kräva dem på skatten.

15.10 Författningar m.m.

Lag (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m., rop. 2006/07:96, bet. 2006/07 SkU:16 och 22.

Sakregister

- Administrativ referenskod, 358
 - alkoholskatt, 119
 - tobaksskatt, 231
- Administrativt ledsagardokument
 - bränsle, 368
- Alkoholskatt
 - allmänt, 39
 - andra jästa drycker än vin eller öl, 41
 - etylalkohol, 44
 - matlagingsvin, 45
 - mellanklassprodukter, 43
 - skattesatser, 53
 - undantag från skatteplikten, 47
 - vin, 41
 - öl, 40
- Annons, 487
- Annonsblad, 494
- Asbest
 - avfallsskatt, 560
- Avdrag
 - alkoholskatt, 147
 - avfallsskatt, 553
 - bekämpningsmedelsskatt, 574
 - bränsle, 404
 - elektrisk kraft, 457
 - naturgrusskatt, 582
 - reklamskatt, 526
 - skatt på snus och tuggtobak, 261
 - termisk effekt i kärnkraftsreaktor, 469
 - tobaksskatt, 253, 261
 - trafikförsäkringsavgift, 602
- Avfall
 - avfallsskatt, 542
- Avfall från glasåtervinning
 - avfallsskatt, 566
- Avfall från gruvor
 - avfallsskatt, 560
- Avfall från järn-, stål och metallindustri
 - avfallsskatt, 563
- Avfall från kemisk industri
 - avfallsskatt, 562
- Avfall från massa- och pappersindustri
 - avfallsskatt, 561
- Avfall från verkstadsindustri
 - avfallsskatt, 565
- Avfallsskatt, 539
 - annan beräkningsgrund, 547
 - avdrag, 553
 - avdrag för driften, 555
 - avdragsrätten, 555
 - avfall, 542
 - avfall från glasåtervinning, 566
 - avfall från verkstadsindustrin, 565
 - avfall som förts ut, 555
 - avvattning, 551
 - biobränsleaska, 566
 - driften, 549
 - flis och pellets, 551
 - förbränning, 551
 - förfaranderegler, 553
 - förorenad jord, 558
 - industrialanläggningar, 539
 - kompostering, 549
 - konventionella avfallsanläggningar, 539
 - mellanlagring, 540

- mindre omfattning, 546
- nettodeponimetod, 540
- radioaktivt avfall, 544
- rening, 551
- returfiberavfall, 561
- rötning, 550
- sanering av farligt avfall, 559
- schaktmassetipp, 543
- skattskyldighet, 540
- skattskyldighetens inträde, 553
- stabilisering och vätning av aska, 557
- särskilda skäl, 547
- undantag från skatteplikt, 547
- undantag för utfyllnad m.m., 544
- vassbädd, 552
- vägning, 546
- Avkastningsskatt, 589
- Avvattning
 - avfallsskatt, 551
- Begränsning av koldioxidutsläpp
 - bränsle, 425
- Begränsning av svavelutsläpp
 - bränsle, 429
- Bekämpningsmedelsskatt, 569
 - godkännande av bekämpningsmedel, 569
 - produktregister, 569
 - skattskyldig, 573
 - tillverkning, 573
 - träskyddsmedel, 571
 - verksam beståndsdel, 572
 - ättika, 572
- Bensin, 300
 - bränsle, 297
- Beskattade varor
 - alkoholskatt, 56
 - tobaksskatt, 172
- Beskattningsunderlag
 - trafikförsäkringspremie m.m., 600
- Biobränsle, 284
- Biobränsleaska
 - avfallsskatt, 566
- Biogas
 - bränsle, 286
- Biprodukt
 - avfallsskatt, 541
- Brandövning
 - bränsle, 377
- Bränsle
 - andra mineraliska ämnen, 395
 - annan än avsedd användning, 338
 - användning för annat än avsett ändamål, 352, 353
 - avsiktsrekvisitet, 279
 - basperiod, 277
 - bearbetning, 310
 - begränsning av koldioxidutsläpp, 425
 - begränsning av svavelutsläpp, 414, 429
 - bensin, 297, 300
 - bensinångor, 407
 - beskattat bränsle, 290
 - biobränsle, 284
 - biogas, 286
 - biomassa, 278, 286
 - brandövning, 377
 - bränsle som förs in till Sverige av en enskild person, 333
 - bränsle som förs in till Sverige av enskild person för eget personligt bruk, 333
 - bränsleblandningar, 300
 - bränsletank, 334
 - båtar, 379
 - diplomater, 332, 369, 422
 - direkt leveransplats, 291, 349
 - distansförsäljning, 323, 438
 - dubbel användning, 378
 - elverkningsgrad, 399, 400
 - EMCS, 356
 - energiintensivt företag, 277, 435

- energiprodukter, 276
- energiskatt och koldioxidskatt på bränslen, 280
- export, 408
- extern värme, 437
- flygbensin, 381
- flygfotogen, 381
- fordonsbegrepp, 276
- forskning och utveckling, 389
- fossilt kol i hushållsavfall, 279, 285, 337
- försäljningsvärde, 436
- förädlingsvärde, 278, 435
- gasblandningar, 302
- gasol, metan och naturgas, 297
- gasturbinanläggning, 404
- gruvindustriell verksamhet, 394
- icke EU-harmoniserade bränslen, 353
- import, 329, 336, 354
- industriell verksamhet, 387
- införsel/mottagande, 338, 351, 353
- jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet, 392
- kolväten, 285
- kondenskraft, 385
- kraftvärmeproduktion, 398
- lagerbokföring, 318, 421
- lagerhållare, 337, 353
- lagerhållning, 310
- luftfartyg, 381
- mesaombränning, 396
- metallurgisk process, 377, 378
- miljöklasser, 298
- motorbränsle som förs in i bränsletank, 332
- motsvarande bränsle, 298
- Mottagningsrapport, 360
- märkämnena, 303
- nedsättning av koldioxidskatt, 432
- preliminär skattesats, 437
- proportionering, 399, 401
- registrerad avsändare, 322, 342
- registrerad varumottagare, 319
- Reservsystemet, 363
- returexemplar ledsagardokument, 375
- råttolja, 283
- sanktioner, 440
- skattebefriad förbrukare, 418
- skattepliktig kvantitet; energiskatt och koldioxidskatt, 301
- skattepliktig kvantitet; svavelskatt, 303
- skattesats, 293
- skatteupplag, 316
- släpps för konsumtion, 289
- småförpackningar, 287
- smörjolja, 281
- SNI, 388, 450
- sodapannor, mesaombränning, 393
- spannmåls- och utsädeshantering, 389
- specialcontainrar, 334
- spillolja, 406
- svavelskatt, 300
- säkerhet, 339
- särskild avgift, 441
- tillfälligt registrerad varumottagare, 321
- tillverkare icke EG-harmoniserat bränsle, 336
- tillverkare icke EU-harmoniserat bränsle, 353
- tillverkningsprocess, 387
- transportförluster, 328
- transporttillägg, 334
- tåg, 379
- upplagshavare, 308
- Uppskovsförfarandet, 289

- uppvärmning, 377
- utsläppsrätter, 396, 401, 410
- varmluftsballong, 425
- varumottagare, 319
- vattenföreningar, 302, 303
- växthusodling, 392
- återförsäljare, 337
- ändrad användning, 327
- Bränsleblandning, 300
- Båt
 - bränsle, 379
- Cesiumhaltig aska
 - avfallsskatt, 566
- Dieselbrännolja, 297, 299
- direkt leveransplats, 349
- Direkt leveransplats
 - alkoholskatt, 57, 69, 71
 - tobaksskatt, 173, 185, 187
- Dispens
 - pilotprojekt, 306
- Dispens för vissa båtar
 - bränsle, 305
- Distansförsäljning till Sverige
 - alkoholskatt, 75
 - bränsle, 323
 - tobaksskatt, 190
- Drift
 - avfallsskatt, 548
- Egenförbrukning
 - elektrisk kraft, 447
- EG-rätt, 34
- Eldningsolja, 299
- Elektrisk kraft, 446
 - egenförbrukning, 447
 - elektrolytiska processer, 458
 - energieffektivisering, 459, 462
 - forskning och utveckling, 451
 - frikraft, 447
 - industriell verksamhet, 449
 - inköp mot försäkrans, 460
 - installerad generatoreffekt, 446
 - jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet, 461
 - kemisk reduktion, 458
 - kraftöverföring, 458
 - leverans, 446
 - metallurgisk process, 458
 - mineralogiska processer, 458
 - mätning, 456
 - registrering, 347, 455
 - reservkraftsaggregat, 449
 - skattebefriad förbrukare, 460
 - skatteplikt, 446
 - skattesats, 449
 - skattskyldig, 454
 - skattskyldighetens inträde, 455
 - tillverkningsprocess, 449
 - tåg, 457
 - vindkraft, 446
 - yrkesmässig växthusodling, 453
 - återbetalning av skatt, 461
 - överföringsförluster, 447
- Elektrolytiska processer
 - elektrisk kraft, 458
- Elektronisk verifikation, 357
 - alkoholskatt, 118
 - tobaksskatt, 230
- Elverkningsgrad
 - bränsle, 399, 400
- EMCS
 - alkoholskatt, 118
 - tobaksskatt, 230
- Energieffektivisering
 - elektrisk kraft, 459, 462
- Energiprodukter
 - E85, 282
 - metanol, 281
 - RME, 282
 - vegetabiliska och animaliska oljor och fetter, 281
- Flis och pellets
 - avfallsskatt, 551
- Flygbensin

- bränsle, 381
- Flygfotogen
 - bränsle, 381
- Fordonsbegrepp
 - bränsle, 276
- Forskning och utveckling
 - bränsle, 389
 - elektrisk kraft, 451
- Fotogen, 297, 299
- Frikraft
 - elektrisk kraft, 447
- Förbränning
 - avfallsskatt, 551
- Förenklat ledsagardokument
 - alkoholskatt, 128
 - bränsle, 374
 - tobaksskatt, 240
- Förfaranderegler, 269
 - alkoholskatt, 153
 - avfallsskatt, 553
 - bränsle, 354
 - elektrisk kraft, 354
 - naturgrusskatt, 582
 - privatinförsellagen, 269
 - termisk effekt i kärnkraftsreaktor, 470
 - tobaksskatt, 257
 - trafikförsäkringspremie m.m., 602
- Förorenad jord
 - avfallsskatt, 558
- Försäljningsvärde
 - bränsle, 436
- Gasblandningar
 - bränsle, 302
- Gasol, metan och naturgas, 297
- Gasturbinanläggning
 - bränsle, 404
- Gjuterisand
 - avfallsskatt, 565
- Gruvindustriell verksamhet
 - bränsle, 394
- Gödselmedelsskatt, 575
 - återbetalning, 575
- Hjälpkraft för elproduktion, 386
- import, 336
- Industrianläggningar
 - avfallsskatt, 539
- Industriell verksamhet
 - bränsle, 387
 - elektrisk kraft, 449
- Inköp mot försäkran
 - elektrisk kraft, 460
- Installerad generatoreffekt
 - elektrisk kraft, 446
- Jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet
 - bränsle, 392
 - elektrisk kraft, 462
- Katalog, 495
- Kemisk reduktion
 - elektrisk kraft, 458
- Koassurans, 602
- Kompostering
 - avfallsskatt, 549
- Kondenskraft
 - bränsle, 385
- Konstruktionsarbete
 - avfallsskatt, 555
- Konventionella avfallsanläggningar
 - avfallsskatt, 539
- Kraftvärmeproduktion
 - bränsle, 398
- Kraftöverföring
 - elektrisk kraft, 458
- Kärnkraft, 469
- Lagerbokföring
 - alkoholskatt, 69
 - bränsle, 318, 421
 - tobaksskatt, 185
- Lagerbrister
 - alkoholskatt, 113
 - tobaksskatt, 225
- Lagerhållare
 - energiskatt, 337
 - tobaksskatt, 260

- Ledsagardokument
 - alkoholskatt, 131
 - bränsle, 367
 - tobaksskatt, 243
- Lotteriskatt, 534
 - registrering, 535
 - skattesats, 535
 - skattskyldig, 534, 536
- Luftfartyg
 - bränsle, 381
- Mellanlagrat material, 540
- Mellantäckning
 - avfallsskatt, 556
- Metallurgisk process
 - bränsle, 378
 - elektrisk kraft, 458
- Miljöklasser
 - bränsle, 298
- Mineralisk process
 - elektrisk kraft, 458
- Mineraloljeprodukt
 - bränsle, 276
- Motsvarande bränsle, 298
- Mottagningsrapport
 - alkoholskatt, 121
 - tobaksskatt, 233
- Muddermassor
 - avfallsskatt, 559
- Märkämmen
 - bränsle, 303
- Mätning
 - elektrisk kraft, 456
- Naturgrusskatt, 577
 - registrering, 582
 - skattesats, 580
 - skattskyldig, 581
- Nedsättning av koldioxidskatt
 - basperiod, 277, 435
 - bränsle, 432, 435
 - energiintensivt företag, 277, 435
 - företag, 277, 434
 - förädlingsvärde, 278, 435
 - personalkostnad, 278
 - sammanlagd omsättning, 278, 435
 - sammanlagda inköp, 278, 435
- Nettodeponimetod
 - avfallsskatt, 540
- Pilotprojekt
 - bränsle, 306
- Preliminär skattesats
 - bränsle, 437
- Privatinförsel av tobaksvaror, 267
 - ej skattepliktig införsel, 269
 - skattefria kvantiteter, 268
 - skattepliktig införsel, 267
 - skattesatser, 267
- Program, 495
- Proportionering
 - bränsle, 399, 401
- Radioaktivt avfall
 - avfallsskatt, 544
- Registrerad avsändare
 - alkoholskatt, 74
 - bränsle, 322
 - tobaksskatt, 189
- Registrerad varumottagare
 - alkoholskatt, 71
 - bränsle, 319
 - tobaksskatt, 186
- Registrering
 - bränsle, 347
 - elektrisk kraft, 347, 455
 - fossilt kol i hushållsavfall, 347
 - individuellt pensionssparande, 592
 - lotteriskatt, 535
 - naturgrusskatt, 582
 - reklamskatt, 529
 - spelskatt, 534
 - termisk effekt i kärnkraftsreaktor, 469
 - trafikförsäkringspremie m.m., 603

Reklamskatt

- affischer, skyltar, 512
 - affärsdrivande kommunal verksamhet, 483
 - affärshandling, 474, 478
 - annons, 487
 - annons mot vederlag, 495
 - annons utan vederlag, 496
 - annonsbegreppet, 487
 - annonsblad, 494
 - arkivering, 529
 - befrielse, 527
 - beskattningsvärde, 516
 - bilaga, 490, 515
 - bildningsförbund, 485
 - bonusmärke, 479
 - databas, 503
 - del av publikation (sektion), 488, 515
 - dödsbo, 511
 - egenannons i publikation, 501
 - elektronisk marknadsplats, 503
 - emballage, 474, 480
 - enkelt bolag, 511
 - ersättningsannons, 497, 517
 - etikett, 474
 - filmreklam, 507
 - främmande språk/spridning huvudsakligen utomlands, 501
 - förskott, 514
 - handelsbolag, 511
 - idrottsreklam, 503
 - incheckningsbroschyr, 478
 - karta, 476
 - kommersiell verksamhet, 484
 - konkursbo, 511
 - kontorsmaterial, 474, 479
 - kursverksamhet, 485
 - ljudreklam, 508
 - lokaler, 503
 - läkemedelsinformation, 484
 - mobil, 477
 - namnrättighet, 504
 - offentliggörande inom landet, 471
 - ordersedel m.m., 478
 - organ för sammanslutning, 497
 - periodisk publikation, 491
 - PR, goodwill, 482
 - redovisningsgräns, 525
 - redovisningsperiod, 526
 - reklam utan vederlag, 504
 - reklambegreppet, 481
 - reklamfilm, 514
 - reklamtrycksak, 492
 - självständigt bruksvärde, 474
 - skatteplikt för annons, 495
 - skyltreklam, 505
 - skäligt värde, 517
 - taxireklam, 513
 - tryckfrihetsprivilegierad reklam, 481
 - trycksaksbegreppet, 473
 - utgivare, 488
 - utländskt företag, 510
 - utomhusreklam, 502
 - varuinformation, 482
 - vidareupplåtelse, 510
 - videogram, 508
 - vimplar, 477
 - vinstsyfte, 485
 - visitkort, 479
 - vykort, 477
 - yrkesmässig, 509
 - återbetalning av reklamskatt, 527
- Rening
- avfallsskatt, 551
- Representant
- alkoholskatt, 78
 - tobaksskatt, 194
- Reservkraftsaggregat
- elektrisk kraft, 449
- Reservsystemet
- alkoholskatt, 124

- tobaksskatt, 236
- Rester
 - avfallsskatt, 548
- Returfiberavfall
 - avfallsskatt, 561
- Rötning
 - avfallsskatt, 549
- Sanering av farligt avfall
 - avfallsskatt, 559
- Schaktmassetipp
 - avfallsskatt, 543
- SEED-registret
 - alkoholskatt, 154
 - bränsle, 464
 - tobaksskatt, 258
- Skatt på individuellt pensionssparande, 589
 - avräkning av utländsk skatt, 593
 - deklaration, 592
 - genomsnittliga statslåneräntan, 590
 - jämkning av skattesatsen, 591
 - kapitalunderlag, 589
 - redovisning av skatt vid byte av institut, 592
 - rätt att överklaga, 592
 - s.k. carry forward, 594
 - skattebetalning, 592
 - skatteunderlag, 590
 - spärrbelopp, 594
 - utredningsansvar, 595
- Skattebefriad förbrukare
 - alkoholskatt, 141
 - bränsle, 418
 - elektrisk kraft, 460
- Skattebefriade användningsområden
 - bränsle, 375
- Skattefria inköp
 - alkoholskatt, 141
 - tobaksskatt, 252
- Skatteplikt
 - alkoholvaror, 40
 - annan reklam, 502
 - annons, 495
 - bekämpningsmedelsskatt, 570
 - bränsle, 276
 - elektrisk kraft, 446
 - individuellt pensionssparande, 589
 - lotteriskatt, 534
 - naturgrusskatt, 577
 - privatinförsellagen, 267
 - spelskatt, 531
 - särskild premieskatt, 586
 - termisk effekt i kärnkraftsreaktor, 469
 - tobaksvaror, 160
 - vinstsparande, 536
- Skatterepresentant
 - trafikförsäkringspremie m.m., 599
- Skattesats
 - alkoholskatt, 53
 - avfallsskatt, 546
 - bekämpningsmedelsskatt, 572
 - bränsle, 293
 - elektrisk kraft, 449
 - fossilt kol i hushållsavfall, 296
 - lotteriskatt, 535
 - naturgrusskatt, 580
 - privatinförsellagen, 267
 - reklamskatt, 514
 - skatt på individuellt pensionssparande, 590
 - spelskatt, 533
 - svavel, 300
 - särskild premieskatt, 586
 - termisk effekt i kärnkraftsreaktor, 469
 - tobaksskatt, 168
 - trafikförsäkringspremie m.m., 602
 - vinstsparande, 536
- Skatteupplag
 - alkoholskatt, 68

- bränsle, 316
- tobaksskatt, 184
- Skattskyldig
 - fossilt kol i hushållsavfall, 337
 - spelskatt, 532
 - tobaksskatt, 259
 - trafikförsäkringsavgift, 599
 - trafikförsäkringspremie, 598
 - vinstsparande, 536
- Skattskyldig, skattskyldighet, 536
 - alkoholskatt, 59
 - avfallsskatt, 540, 552
 - bekämpningsmedelsskatt, 573
 - EG-harmoniserade bränslen, 306
 - elektrisk kraft, 454
 - icke EU-harmoniserade bränslen, 336
 - individuellt pensionssparande, 591
 - lotteriskatt, 534
 - naturgrusskatt, 581
 - reklamskatt, 509
 - spelskatt, 532
 - termisk effekt i kärnkraftsreaktor, 469
 - tobaksskatt, 175
- Skattskyldighetens inträde
 - alkoholskatt, 111
 - avfallsskatt, 553
 - bekämpningsmedelsskatt, 574
 - bränsle, 347
 - elektrisk kraft, 455
 - EU-harmoniserat bränsle, 348
 - fossilt kol i hushållsavfall, 337
 - icke EU-harmoniserade bränslen, 353
 - lotteriskatt, 535
 - naturgrusskatt, 581
 - reklamskatt, 514
 - skatt på snus och tuggtobak, 261
 - spelskatt, 532
- termisk effekt i kärnkraftsreaktor, 469
- tobaksskatt, 223, 261
- trafikförsäkringspremie m.m., 599
- vinstsparande, 536
- Skepp
 - bränsle, 379
- Slam från Falu koppargruva
 - avfallsskatt, 560
- Slam från gipsdeponi
 - avfallsskatt, 559
- Sluttäckning
 - avfallsskatt, 556
- Släpps för konsumtion
 - alkoholskatt, 55
 - tobaksskatt, 171
- Småförpackningar
 - bränsle, 287
- Smötjolja
 - bränsle, 281
- SNI
 - bränsle, 388, 450
 - elektrisk kraft, 450
- Sodapannor, mesaombränning
 - bränsle, 393
- Spannmåls- och utsädehantering
 - bränsle, 389
- Spelskatt, 531
 - registrering, 534
 - roulettspel, 531
 - skattesats, 533
 - skattskyldig, 532
 - skattskyldighet, 532
 - spelområde, 533
- Spillolja
 - bränsle, 406
- Stabilisering av aska
 - avfallsskatt, 557
- Säkerhet
 - alkoholskatt, 103
 - bränsle, 339

- tobaksskatt, 213
- Särskild premieskatt, 583
 - annan arbetsgivare, 585
 - beskattningsunderlag, 584, 586
 - försäkringsföretag, 584
 - skattskyldiga, 584
 - staten, 585
 - utländska grupplivförsäkringar, 585
- Tillfälligt registrerad varumottagare
 - alkoholskatt, 73
 - bränsle, 321
 - tobaksskatt, 188
- Tillverkningsprocess
 - bränsle, 387
 - elektrisk kraft, 450
- Tobaksskatt
 - allmänt, 159
 - cigaretter, 160
 - cigarrer och cigariller, 161
 - rökto bak, 162
 - snus, 163, 259
 - tuggto bak, 167, 259
- Trafikförsäkringspremie, 597
 - risk belägen inom landet, 598
 - skattskyldig, 598
- Transportförluster
 - bränsle, 328
- Transportförluster, beskattade varor
 - alkoholskatt, 131
 - tobaksskatt, 242
- Transportförluster, uppskovsflyttning
 - alkoholskatt, 130
 - tobaksskatt, 242
- Transporttillägg
 - bränsle, 334
- Tåg
 - bränsle, 379
 - elektrisk kraft, 457
- Undantag från skatteplikt
 - tobaksskatt, 221
- Undantag från skatteplikt för energiskatt och koldioxidskatt på bränslen, 286
- Undantag från skatteplikt, avfallsskatt
 - alternativa användningsområden, 544
 - vissa anläggningar, 543
 - vissa behandlingsmetoder, 547
- Undantag från skattplikt
 - alkoholskatt, 47
- Undantag från skattskyldighetens inträde
 - alkoholskatt, 116
 - tobaksskatt, 228
- Upplagshavare
 - alkoholskatt, 61
 - bränsle, 308
 - tobaksskatt, 177
- Uppskovsförfarandet, 289
 - alkoholskatt, 55
 - tobaksskatt, 171
- Utsläppsätter
 - bränsle, 396, 401, 410
- Varmluftsbaljong
 - bränsle, 425
- Varumottagare
 - alkoholskatt, 71
 - bränsle, 319
 - tobaksskatt, 186
- Vassbädd
 - avfallsskatt, 552
- Vattenföroreningar
 - bränsle, 302, 303
- Vindkraft
 - elektrisk kraft, 446
- Vinstsparande, 536
 - skattesats, 536
 - skattskyldig, 536
- Vägning
 - avfallsskatt, 546
- Växthusodling
 - bränsle, 392
 - elektrisk kraft, 453
- Yrkesmässig verksamhet

- bränsle, 276
- Återbetalning
 - gödselmedelsskatt, 575
- Återbetalning av skatt
 - alkoholskatt, 138
 - bränsle, 422
 - elektrisk kraft, 461
 - individuellt pensionssparande, 595
 - reklamskatt, 527, 529
 - tobaksskatt, 249, 265
- trafikförsäkringspremie m.m., 603
- vinstsparande, 536
- Överföringsförluster
 - elektrisk kraft, 447
- Överklagande
 - alkoholskatt, 153
 - bränsle, 462
 - elektrisk kraft, 462
 - privatinförsellagen, 270
 - tobaksskatt, 266