Handledning för punktskatter 2012

ISBN 978-91-86525-60-6
SKV 504 utgåva 15

Elanders Sverige 2012

Förord

Handledning för punktskatter innehåller beskrivning av gällande materiella bestämmelser som rör punktskatter. Med punktskatter avses skatter enligt de lagar som räknas upp i 3 kap. 15 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Denna upplaga utgår från bestämmelserna i de olika punktskatteförfattningarna i deras lydelse den 1 januari 2012.

I handledningen hänvisas till Skatteverkets föreskrifter, allmänna råd, meddelanden och ställningstaganden. Vidare refereras domar från Högsta förvaltningsdomstolen och kammarrätterna samt förhandsbesked meddelade av Skatterättsnämnden. Skatterättsnämnden publicerar referat av meddelade förhandsbesked på sin webbplats (www.skatterattsnamnden.se).

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

Handledning för punktskatter finns 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 skatteförfarandet 2012.

Solna i mars 2012

Vilhelm Andersson

Innehåll

Förord **3**

Förkortningslista **25**

1 Beskattningsförfarandet **29**

2 Punktskatter och EU **31**
2.1 Inledning **31**
2.2 EU:s punktskatteområde **31**
2.3 EU-rättens genomslag i medlemsstaterna **33**
2.3.1 Den primära och den sekundära EU-rätten 33
2.3.2 EU-rättens tillämpning 33
2.3.3 EU:s rättspraxis 34
2.4 Författningar m.m. **35**
2.4.1 Förordningar 35
2.4.2 Direktiv 36
2.4.3 Beslut 36
2.4.4 Rekommendationer 37

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 46
3.2.6 Undantag från skatteplikten 48
3.2.7 Undantag från skatteplikten för beskattade varor 53
3.2.8 Skattesatser 54
3.2.8.1 Inledning 54

3.2.8.2 Öl 55
3.2.8.3 Vin 55
3.2.8.4 Andra jästa drycker än vin eller öl 55
3.2.8.5 Mellanklassprodukter 56
3.2.8.6 Etylalkohol 56
3.3 Uppskovsförfarandet 56
3.4 Skattskyldighet m.m. 61
3.4.1 Inledning 61
3.4.2 Upplagshavare 62
3.4.2.1 Allmänt om upplagshavare 62
3.4.2.2 Förutsättningar för godkännande 64
3.4.2.3 Skatteupplag 70
3.4.2.4 Direkt leveransplats 71
3.4.2.5 Återkallelse av godkännande 72
3.4.2.6 Möjlighet att godkännas både som upplagshavare och som skattebefriad förbrukare 72
3.4.3 Varumottagare 73
3.4.3.1 Registrerad varumottagare 73
3.4.3.2 Tillfälligt registrerad varumottagare 75
3.4.4 Registrerad avsändare 76
3.4.5 Distansförsäljning till Sverige 77
3.4.6 Övriga skattskyldiga 82
3.4.6.1 Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor 82
3.4.6.2 Den som yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag 97
3.4.6.3 Den som annars tillverkar mellanklassprodukter eller etylalkohol 97
3.4.6.4 Den som använder varor som köpts in skattefritt för annat än avsett ändamål 99
3.4.6.5 Den som innehar skattepliktiga varor utanför ett uppskovsförfarande utan att skatten redovisats här 100
3.4.6.6 Den som importerar varor från tredje land 102
3.4.6.7 Beskattning vid oegentligheter vid flyttning under uppskovsförfarande 103
3.4.6.8 Beskattning vid oegentligheter vid flyttning av beskattade varor 105
3.5 Ställande av säkerhet 105
3.5.1 Upplagshavare 105
3.5.1.1 Transportsäkerhet 105
3.5.1.2 Säkerhet vid lagring m.m. 107
3.5.1.3 Jämkning av säkerhetsbelopp 108
3.5.2 Registrerad varumottagare 109
3.5.3 Tillfälligt registrerad varumottagare 110
3.5.4 Registrerad avsändare 110
3.5.5 Distansförsäljare som ska företrädas av en representant 111
3.5.6 Distansförsäljare vid enstaka tillfälle 112

3.5.7 Den som för in eller tar emot beskattade varor på annat sätt än genom distansförsäljning ... 113
3.5.8 Former för säkerheten ... 113
3.6 Registrering ... 113
3.7 Import från tredje land i vissa fall ... 113
3.8 Skattskyldighetens inträde ... 114
3.8.1 Inledning ... 114
3.8.2 Upplagshavare ... 114
3.8.3 Registrerad avsändare ... 117
3.8.4 Varumottagare ... 117
3.8.5 Distansförsäljning ... 117
3.8.6 Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor ... 118
3.8.7 Tillverkning utanför skatteupplag ... 118
3.8.8 Varor som köpts in skattefritt används för annat än avsett ändamål ... 118
3.8.9 Varor som innehas utanför ett uppskovsförfarande ... 118
3.8.10 Skatt i samband med import i vissa fall ... 118
3.9 Undantag från skattskyldighetens inträde för upplagshavare ... 119
3.10 Dokumenthantering vid varuflyttningar enligt uppskovsförfarandet . 119
3.10.1 Inledning ... 119
3.10.2 Det datoriserade systemet – EMCS ... 120
3.10.2.1 Dokument och uppgifter som hanteras i EMCS ... 120
3.10.2.2 Elektronisk verifikation ... 121
3.10.2.3 Elektroniskt administrativt dokument ... 121
3.10.2.4 Administrativ referenskod ... 122
3.10.2.5 Ändring av flyttningens destination ... 123
3.10.2.6 Intyg om skattefrihet ... 123
3.10.2.7 Mottagningsrapport ... 123
3.10.2.8 Export ... 125
3.10.2.9 Alternativt bevis ... 126
3.10.2.10 EMCS och SEED-registret ... 127
3.10.3 Reservsystemet ... 127
3.11 Flyttning av beskattade varor ... 130
3.11.1 Förenklat ledsagardokument ... 130
3.11.1.1 Den svenske avsändarens hantering ... 131
3.11.1.2 Den svenske mottagarens hantering ... 132
3.12 Beskattning av oegentligheter ... 132
3.12.1 Beskattning av transportförluster under en uppskovsflyttning i vissa fall ... 132
3.12.2 Beskattning av transportförluster under flyttning av beskattade varor ... 133
3.13 Återbetalning av skatt ... 133
3.13.1 Inledning ... 133
3.13.2 Återbetalning vid distansförsäljning från Sverige ... 134
3.13.3 Återbetalning vid övriga flyttningar ... 134

3.13.4	Återbetalning för vissa beskattade varor	135
3.13.5	Exporterade varor	135
3.13.6	Varor som använts för ändamål som anges 32 § första stycket 4 LAS	135
3.13.7	Återbetalning till diplomater m.fl.	136
3.14	**Skattefria inköp m.m.**	**137**
3.14.1	Skattebefriad förbrukare	137
3.14.1.1	Godkännande av skattebefriad förbrukare	138
3.14.1.2	Särskilda bokföringskrav	140
3.14.1.3	Skattskyldighet vid annan användning	140
3.14.1.4	Återkallelse av godkännande	140
3.14.2	Tillståndshavare enligt lagen om proviantering	141
3.14.2.1	Tillstånd meddelas av Tullverket	141
3.14.2.2	Skattskyldighet vid annan användning	141
3.14.3	Universitet eller högskola för vetenskapligt ändamål	142
3.14.3.1	Skattskyldighet vid annan användning	142
3.14.4	Sjukhus eller apotek för medicinskt ändamål	142
3.14.4.1	Skattskyldighet vid annan användning	142
3.15	**Avdrag**	**142**
3.15.1	Inledning	142
3.15.2	Avdragsrätt för upplagshavare	143
3.15.2.1	Skattskyldighet enligt LAS har tidigare inträtt och varorna har förts in i upplagshavarens skatteupplag	143
3.15.2.2	Proviantering av fartyg eller luftfartyg för förbrukning ombord på resa till utländsk ort	143
3.15.2.3	Proviantering av fartyg eller luftfartyg för försäljning ombord på resa till tredje land	145
3.15.2.4	Upplagshavares egen användning av alkohol för vissa ändamål	145
3.15.2.5	Alkohol som har levererats till universitet/högskola eller sjukhus/apotek	146
3.15.2.6	Tagits emot av en skattebefriad förbrukare	146
3.15.2.7	Beskattats i annat EU-land med anledning av s.k. transportförlust	146
3.15.2.8	Verksamhet i exportbutik	147
3.15.3	Avdragsrätt för registrerad varumottagare	148
3.16	**Förfaranderegler m.m.**	**148**
3.16.1	Hänvisning till SFL	148
3.16.2	Särskilt om förfarandet vid beskattning av skattskyldig enligt 26 § och 27 § LAS	148
3.16.3	Särskilt om överklagande	149
3.17	**SEED-registret**	**150**
3.17.1	EMCS och SEED-registret	151
3.18	**Författningar m.m.**	**151**

4 Tobaksskatt 155
4.1 Inledning 155
4.2 Skattepliktiga varor 156
4.2.1 Inledning 156
4.2.2 Cigaretter 156
4.2.3 Cigarrer och cigariller 157
4.2.4 Röktobak 158
4.2.5 Snus 159
4.2.6 Tuggtobak 165
4.2.7 Skattesatser 165
4.2.7.1 Inledning 165
4.2.7.2 Cigaretter 166
4.2.7.3 Cigarrer, cigariller och röktobak 168
4.2.7.4 Snus och tuggtobak 168
4.2.7.5 Skatteomräkning 168
4.3 Uppskovsförfarandet 168
4.4 Skattskyldighet m.m. 173
4.4.1 Inledning 173
4.4.2 Upplagshavare 175
4.4.2.1 Allmänt om upplagshavare 175
4.4.2.2 Förutsättningar för godkännande 176
4.4.2.3 Skatteupplag 182
4.4.2.4 Direkt leveransplats 183
4.4.2.5 Återkallelse av godkännande 184
4.4.3 Varumottagare 184
4.4.3.1 Registrerad varumottagare 184
4.4.3.2 Tillfälligt registrerad varumottagare 186
4.4.4 Registrerad avsändare 187
4.4.5 Distansförsäljning till Sverige 188
4.4.6 Övriga skattskyldiga 194
4.4.6.1 Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor 194
4.4.6.2 Den som yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag 203
4.4.6.3 Den som använder varor som köpts in skattefritt för annat än avsett ändamål 203
4.4.6.4 Den som innehar skattepliktiga varor utanför ett uppskovsförfarande utan att skatten redovisats här 205
4.4.6.5 Den som importerar varor från tredje land 208
4.4.6.6 Beskattning vid oegentligheter vid flyttning under uppskovsförfarande 209
4.4.6.7 Beskattning vid oegentligheter vid flyttning av beskattade varor 211
4.5 Ställande av säkerhet 211
4.5.1 Upplagshavare 211
4.5.1.1 Transportsäkerhet 211

4.5.1.2 Säkerhet vid lagring m.m. ... 213
4.5.1.3 Jämkning av säkerhetsbelopp ... 214
4.5.2 Registrerad varumottagare ... 215
4.5.3 Tillfälligt registrerad varumottagare ... 216
4.5.4 Registrerad avsändare ... 216
4.5.5 Distansförsäljare som ska företrädas av en representant ... 218
4.5.6 Distansförsäljare vid enstaka tillfälle ... 218
4.5.7 Den som för in eller tar emot beskattade varor på annat sätt än genom distansförsäljning ... 219
4.5.8 Former för säkerheten ... 219

4.6 Registrering ... 219

4.7 Undantag från skatteplikt ... 220
4.7.1 Varor under uppskovsförfarande ... 220
4.7.2 Beskattade varor ... 221

4.8 Import från tredje land i vissa fall ... 222

4.9 Skattskyldighetens inträde ... 222
4.9.1 Inledning ... 222
4.9.2 Upplagshavare ... 222
4.9.3 Registrerad avsändare ... 225
4.9.4 Varumottagare ... 225
4.9.5 Distansförsäljning ... 225
4.9.6 Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor ... 226
4.9.7 Tillverkning utanför skatteupplag ... 226
4.9.8 Varor som köpts in skattefritt används för annat än avsett ändamål ... 226
4.9.9 Varor som innehas utanför ett uppskovsförfarande ... 226
4.9.10 Skatt i samband med import i vissa fall ... 226

4.10 Undantag från skattskyldighetens inträde för upplagshavare ... 227

4.11 Dokumenthantering vid varuflyttningar enligt uppskovsförfarandet . 227
4.11.1 Inledning ... 227
4.11.2 Det datoriserade systemet – EMCS ... 228
4.11.2.1 Dokument och uppgifter som hanteras i EMCS ... 228
4.11.2.2 Elektronisk verifikation ... 229
4.11.2.3 Elektroniskt administrativt dokument ... 229
4.11.2.4 Administrativ referenskod ... 230
4.11.2.5 Ändring av flyttningens destination ... 231
4.11.2.6 Intyg om skattefrihet ... 231
4.11.2.7 Mottagningsrapport ... 231
4.11.2.8 Export ... 233
4.11.2.9 Alternativt bevis ... 234
4.11.2.10 EMCS och SEED-registret ... 235
4.11.3 Reservsystemet ... 235

4.12 Flyttning av beskattade varor ... 238

4.12.1 Förenklat ledsagardokument ... 238
4.12.1.1 Den svenske avsändarens hantering ... 239
4.12.1.2 Den svenske mottagarens hantering ... 240
4.13 Beskattning av oegentligheter ... 240
4.13.1 Beskattning av transportförluster under en uppskovsflyttning i vissa fall ... 240
4.13.2 Beskattning av transportförluster under flyttning av beskattade varor ... 241
4.14 Återbetalning av skatt ... 241
4.14.1 Inledning ... 241
4.14.2 Återbetalning vid distansförsäljning från Sverige ... 241
4.14.3 Återbetalning vid övriga flyttningar ... 242
4.14.4 Återbetalning för vissa beskattade varor ... 242
4.14.5 Exporterade varor ... 243
4.14.6 Återbetalning till diplomater m.fl. ... 243
4.15 Skattefria inköp ... 244
4.15.1 Tillståndshavare enligt lagen om proviantering ... 244
4.15.1.1 Tillstånd meddelas av Tullverket ... 244
4.15.1.2 Skattskyldighet vid annan användning ... 245
4.16 Avdrag ... 245
4.16.1 Inledning ... 245
4.16.2 Avdragsrätt för upplagshavare ... 245
4.16.2.1 Skattskyldighet enligt LTS har tidigare inträtt och varorna har förts in i upplagshavarens skatteupplag ... 245
4.16.2.2 Proviantering av fartyg eller luftfartyg för förbrukning ombord på resa till utländsk ort ... 246
4.16.2.3 Proviantering av fartyg eller luftfartyg för försäljning ombord på resa till tredje land ... 247
4.16.2.4 Beskattats i annat EU-land med anledning av s.k. transportförlust ... 248
4.16.2.5 Verksamhet i exportbutik ... 248
4.17 SEED-registret ... 249
4.17.1 EMCS och SEED-registret ... 250
4.18 Snus och tuggtobak ... 250
4.18.1 Skattskyldig för snus och tuggtobak ... 251
4.18.2 Godkänd lagerhållare ... 251
4.18.2.1 Förutsättningar för godkännande ... 251
4.18.2.2 Skattskyldighetens inträde ... 252
4.18.2.3 Avdrag ... 252
4.18.2.4 Återkallelse av godkännande som lagerhållare ... 254
4.18.3 Yrkesmässig tillverkning av den som inte är godkänd lagerhållare ... 254
4.18.4 Annan än godkänd lagerhållare för in eller tar emot från annat EU-land ... 254
4.18.5 Den som använder snus/tuggtobak som köpts in skattefritt för annat än avsett ändamål ... 254
4.18.6 Den som importerar ... 255
4.18.7 Återbetalning av skatt ... 256

4.18.8 Övrigt ... 257

4.19 Författanderegler m.m. ... 258

4.19.1 Hänvisning till SFL ... 258

4.19.2 Särskilt om förfarandet vid beskattning av skattskyldig enligt 27 § och 28 § LTS ... 258

4.19.3 Särskilt om överklagande ... 259

4.20 Skatt på viss privatinförsel av tobaksvaror ... 259

4.20.1 Inledning ... 259

4.20.2 Skattepliktig införsel och skattesatser ... 260

4.20.3 Skattefria kvantiteter ... 260

4.20.4 Ej skattepliktig införsel ... 262

4.20.5 Förfaranderegler ... 262

4.20.6 Överklagande ... 262

4.21 Författningar m.m. ... 263

5 Skatt på energi ... 265

5.1 Inledning ... 265

5.2 Skatteplikt m.m. ... 268

5.2.1 LSE:s tillämpningsområde ... 268

5.2.2 Innebörden av vissa uttryck ... 268

5.2.3 Uppskovsförfarandets omfattning ... 272

5.2.4 Energiskatt och koldioxidskatt på bränslen ... 274

5.2.4.1 Direkt och indirekt skattepliktiga bränslen ... 274

5.2.4.2 Skatteplikt enligt 2 kap. 1 och 1 a §§ LSE ... 274

5.2.4.3 Skatteplikt enligt 2 kap. 3 § LSE ... 275

5.2.4.4 Skatteplikt enligt 2 kap. 4 § första stycket 1 LSE ... 276

5.2.4.5 Skatteplikt enligt 2 kap. 4 § första stycket 2 LSE ... 276

5.2.4.6 Undantag från skatteplikt för energiskatt och koldioxidskatt på bränslen ... 277

5.2.5 Svavelskatt ... 279

5.3 Uppskovsförfarandet ... 280

5.4 Skattesatser m.m. ... 284

5.4.1 Energiskatt och koldioxidskatt på bränslen ... 284

5.4.2 Indelning av oljeprodukter i miljöklasser ... 289

5.4.3 Svavelskatt ... 291

5.4.4 Skattepliktig kvantitet; energiskatt och koldioxidskatt ... 291

5.4.5 Skattepliktig kvantitet; svavelskatt ... 294

5.4.6 Märk- och färgämnen ... 294

5.4.7 Förbud mot användning av märkta oljeprodukter ... 295

5.4.8 Befrielse från skatt i vissa fall ... 297

5.5 Skattskyldighet m.m., uppskovsbränslen ... 298

5.5.1 Inledning ... 298

5.5.2 Upplagshavare ... 299
5.5.2.1 Allmänt om upplagshavare ... 299
5.5.2.2 Förutsättningar för godkännande ... 300
5.5.2.3 Skatteupplag ... 309
5.5.2.4 Direkt leveransplats ... 311
5.5.2.5 Återkallelse av godkännande ... 311
5.5.2.6 Möjlighet att godkännas även som skattebefriad förbrukare ... 312
5.5.3 Varumottagare ... 312
5.5.3.1 Registrerad varumottagare ... 312
5.5.3.2 Tillfälligt registrerad varumottagare ... 314
5.5.4 Registrerad avsändare ... 315
5.5.5 Distansförsäljning till Sverige ... 316
5.5.6 Övriga skattskyldiga ... 319
5.5.6.1 Den som för in eller tar emot skattepliktigt bränsle i vissa fall ... 319
5.5.6.2 Tillverkning och bearbetning utanför ett skatteupplag ... 321
5.5.6.3 Användning för annat än avsett ändamål ... 321
5.5.6.4 Användning av visst bränsle för drift av motordrivet fordon ... 322
5.5.6.5 Den som innehar skattepliktigt bränsle utanför ett uppskovsförfarande utan att skatten har redovisats här ... 322
5.5.6.6 Import av uppskovsbränslen ... 323
5.5.6.7 Beskattning vid oegentligheter – flyttning under uppskovsförfarande ... 324
5.5.6.8 Beskattning vid oegentligheter – flyttning av beskattat bränsle ... 326
5.5.7 Undantag från skattskyldighet i vissa fall ... 326
5.6 Skattskyldighet m.m., övriga bränslen (andra än uppskovsbränslen) ... 330
5.7 Ställande av säkerhet, uppskovsbränsle ... 332
5.7.1 Upplagshavare ... 332
5.7.1.1 Transportsäkerhet ... 332
5.7.1.2 Säkerhet vid lagring m.m. ... 334
5.7.1.3 Jämkning av säkerhetsbelopp ... 335
5.7.2 Registrerad varumottagare ... 336
5.7.3 Tillfälligt registrerad varumottagare ... 337
5.7.4 Registrerad avsändare ... 337
5.7.5 Distansförsäljare ... 339
5.7.6 Införsel/mottagande av bränsle i vissa fall ... 340
5.7.7 Former för säkerheten ... 340
5.8 Registrering ... 341
5.9 Skattskyldighetens inträde ... 341
5.9.1 Inledning ... 341
5.9.2 Uppskovsbränsle ... 342
5.9.2.1 Upplagshavare ... 342
5.9.2.2 Registrerad avsändare ... 345
5.9.2.3 Innehavare i vissa fall ... 345
5.9.2.4 Varumottagare ... 346

5.9.2.5 Införsel/mottagande av bränsle i vissa fall ... 346
5.9.2.6 Import av bränsle i vissa fall ... 346
5.9.2.7 Distansförsäljning ... 346
5.9.2.8 Användning för annat än avsett ändamål ... 347
5.9.3 Övriga bränslen (andra bränslen än uppskovsbränslen) ... 347
5.9.3.1 Godkänd lagerhållare ... 347
5.9.3.2 Införsel/mottagande av bränsle i vissa fall ... 348
5.9.3.3 Utvinning/tillverkning/bearbetning av bränsle av annan än godkänd lagerhållare ... 348
5.9.3.4 Användning för annat än avsett ändamål ... 348
5.9.3.5 Undantag från skattskyldighetens inträde för biogas ... 348
5.9.3.6 Import av bränsle i vissa fall ... 350

5.10 Dokumenthantering vid bränsleflyttningar enligt uppskovsförfarandet ... 350
5.10.1 Inledning ... 350
5.10.2 Det datoriserade systemet – EMCS ... 351
5.10.2.1 Dokument och uppgifter som hanteras i EMCS ... 351
5.10.2.2 Elektronisk verifikation ... 351
5.10.2.3 Elektroniskt administrativt dokument ... 352
5.10.2.4 Administrativ referenskod ... 353
5.10.2.5 Ändring av flyttningens destination ... 354
5.10.2.6 Intyg om skattefrihet ... 354
5.10.2.7 Mottagningsrapport ... 354
5.10.2.8 Export ... 356
5.10.2.9 Alternativt bevis ... 356
5.10.2.10 EMCS och SEED–registret ... 357
5.10.3 Reservsystemet ... 358
5.10.4 Övergångsperiod ... 361

5.11 Flyttning av beskattade varor ... 361
5.11.1 Förenklat ledsagardokument ... 361
5.11.1.1 Inledning ... 361
5.11.1.2 Den svenske avsändarens hantering ... 362
5.11.1.3 Den svenske mottagarens hantering ... 362

5.12 Skattebefriade användningsområden ... 363
5.12.1 Allmänt om skattebefrielse ... 363
5.12.2 Förbrukning i vissa industriella processer m.m. ... 364
5.12.3 Förbrukning i tåg eller annat spårbundet färdmedel ... 366
5.12.4 Förbrukning i skepp och vissa båtar för annat än privat ändamål ... 366
5.12.5 Förbrukning i luftfartyg ... 369
5.12.6 Förbrukning vid framställning av energiprodukter eller andra produkter för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren ... 372
5.12.7 Förbrukning för framställning av skattepliktig elkraft ... 373

5.12.8 Förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet ... 376
5.12.9 Förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid yrkesmässig växthusodling ... 380
5.12.10 Förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet ... 381
5.12.11 Förbrukning i sodapannor eller i lutpannor ... 382
5.12.12 Förbrukning vid tillverkningsprocessen i gruvindustriell verksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar ... 382
5.12.13 Förbrukning i processer för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller ... 383
5.12.14 Förbrukning för framställning av värme i anläggning för vilken utsläppsrätter ska överlämnas ... 384
5.12.15 Förbrukning av råtallolja för uppvärmningsändamål m.m. ... 385
5.12.16 Förbrukning i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar ... 386
5.12.17 Förbrukning vid samtidig produktion av värme och skattepliktig elkraft ... 387
5.12.18 Förbrukning vid framställning av skattepliktig elkraft i en gasturbinanläggning ... 392
5.12.19 Förbrukning av bränslen som avses i 2 kap. 3 och 4 §§ LSE ... 392
5.13 Avdrag ... 392
5.13.1 Allmänt om avdrag ... 392
5.13.2 Skattskyldighet har inträtt tidigare ... 393
5.13.3 Återgång av köp ... 396
5.13.4 Export ... 396
5.13.5 Förbrukning för skattebefriade användningsområden enligt 6 a kap. LSE ... 397
5.13.6 Leverans från upplagshavare m.fl. av bränsle för skattebefriat ändamål ... 398
5.13.6.1 Inledning ... 398
5.13.6.2 Bränsle som tas emot av en skattebefriad förbrukare ... 398
5.13.6.3 Bränsle som tas emot för förbrukning i luftfartyg, skepp och vissa båtar ... 399
5.13.7 Leverans av bränsle till diplomater m.fl. ... 401
5.13.8 Förbrukning eller försäljning av vissa bränslen för uppvärmning ... 402
5.13.9 Biogas som förbrukas eller säljs som motorbränsle eller för uppvärmning 404
5.13.10 Begränsning av svavelutsläpp ... 405
5.13.10.1 Inledning ... 405
5.13.10.2 Beräkningsmetoder ... 406
5.13.11 Skattebefrielse enligt 2 kap. 12 § LSE ... 407
5.13.12 Utförsel till annat EU-land av andra bränslen än uppskovsbränsle ... 409
5.13.13 Bränsle som beskattats i annat EU-land med anledning av s.k. transportförlust ... 409
5.14 Skattebefriad förbrukare ... 410
5.14.1 Inledning ... 410
5.14.2 Godkännande av skattebefriad förbrukare ... 410

5.14.3 Underlag för kontroll av skattebefriad förbrukning ... 413
5.14.4 Återkallande av godkännande ... 413
5.15 Återbetalning av skatt ... 414
5.15.1 Inledning ... 414
5.15.2 Diplomater m.fl. ... 414
5.15.3 Skattebefrielse enligt 6 a kap. LSE ... 416
5.15.4 Förbrukning i fartyg och luftfartyg ... 416
5.15.5 Begränsning av koldioxidutsläpp ... 417
5.15.6 Värme som levererats för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller för jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet ... 418
5.15.7 Kompensation för begränsning av svavelutsläpp ... 422
5.15.8 Ansökningsförfarandet ... 422
5.15.9 Förbrukning för uppvärmningsändamål av viss märkt olja som förts in till Sverige ... 423
5.15.10 Nedsättning av koldioxidskatt för energiintensiva företag ... 424
5.15.11 Återbetalning av skatt vid EU-handel ... 429
5.15.11.1 Inledning ... 429
5.15.11.2 Vid distansförsäljning från Sverige ... 430
5.15.11.3 I andra fall än vid distansförsäljning ... 430
5.15.11.4 Bränsle som inte når angiven destination eller mottagare ... 431
5.16 Sanktioner vid otillåten användning av märkta oljeprodukter m.m. ... 431
5.16.1 Allmänt ... 431
5.16.2 Straffbestämmelser m.m. ... 432
5.16.3 Särskild avgift ... 433
5.16.4 Tillsyn och kontroll ... 437
5.16.5 Regler om förfarandet ... 437
5.17 Energiskatt på elkraft ... 437
5.17.1 Skattepliktig kraft ... 437
5.17.2 Skattesatser ... 441
5.17.3 Skattskyldighet m.m. ... 446
5.17.3.1 Skattskyldig ... 446
5.17.3.2 Skattskyldighetens inträde ... 447
5.17.4 Mätning av elkraft ... 448
5.17.5 Avdrag ... 449
5.17.5.1 Inledning ... 449
5.17.5.2 Förbrukning i tåg m.m. ... 449
5.17.5.3 Förbrukning för kemisk reduktion eller i elektrolytiska processer ... 450
5.17.5.4 Framställning av vissa bränslen ... 450
5.17.5.5 Förbrukning vid kraftöverföring ... 450
5.17.5.6 Förbrukning i metallurgiska och mineralogiska processer ... 451
5.17.5.7 Program för energieffektivisering ... 451
5.17.5.8 Skatt på bränsle som används för produktion av skattepliktig elkraft och vid kraftvärmeproduktion ... 451

5.17.6 Inköp mot försäkran ... 452
5.17.7 Skattebefriad förbrukare ... 452
5.17.8 Återbetalning av skatt ... 453
5.18 Förfaranderegler ... 454
5.18.1 Hänvisning till SFL ... 454
5.18.2 Särskilt om förfarandet vid beskattning enligt 4 kap. 2 eller 2 a § LSE ... 455
5.18.3 Särskilt om överklagande ... 455
5.19 SEED-registret ... 456
5.19.1 EMCS och SEED-registret ... 457
5.20 Författningar m.m. ... 457

6 Skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer ... 460
6.1 Skatteplikt ... 460
6.2 Skattskyldighet ... 460
6.3 Skattskyldighetens inträde ... 460
6.4 Skattesats ... 460
6.5 Avdrag i deklaration ... 460
6.6 Förfaranderegler m.m. ... 460
6.7 Författningar m.m. ... 461

7 Reklamskatt ... 462
7.1 Inledning ... 462
7.2 Offentliggörande inom landet m.m. ... 462
7.3 Trycksak ... 464
7.3.1 Trycksaksbegreppet ... 464
7.3.2 Begränsning av trycksaksbegreppet ... 465
7.3.2.1 Inledning ... 465
7.3.2.2 Självständigt bruksvärde ... 466
7.3.2.3 Affärshandling m.m. ... 469
7.3.2.4 Kontorsmaterial ... 470
7.3.2.5 Etikett ... 470
7.3.2.6 Emballage ... 471
7.4 Reklam ... 471
7.4.1 Reklambegreppet ... 471
7.4.2 Avsättningsfrämjande ... 472
7.4.3 Kommersiell verksamhet ... 475
7.5 Annons ... 477
7.5.1 Allmänt om annonsbegreppet ... 477
7.5.2 Annonsinnehåll ... 477

7.5.3 Utgivare ... 478
7.5.4 Del av publikation eller bilaga ... 478
7.6 Periodisk publikation ... 481
7.7 Reklamtrycksak ... 482
7.8 Annonsblad ... 484
7.9 Katalog och program ... 485
7.10 Skatteplikt för annons ... 485
7.10.1 Skattepliktig annons ... 485
7.10.2 Ej skattepliktig annons ... 488
7.10.2.1 Inledning ... 488
7.10.2.2 Organ för sammanslutningar ... 488
7.10.2.3 Främmande språk/spridning huvudsakligen utomlands ... 491
7.10.2.4 Egenannons i publikation ... 491
7.11 Skatteplikt för annan reklam ... 493
7.11.1 Inledning ... 493
7.11.2 Skatteplikt för reklam enligt 5 § 1 RSL ... 493
7.11.3 Undantag från skatteplikten enligt 6 § 1 RSL ... 495
7.11.4 Skatteplikt för reklam enligt 5 § 2 RSL ... 498
7.11.5 Undantag från skatteplikt enligt 6 § 2 RSL ... 499
7.12 Skattskyldighet ... 499
7.12.1 Inledning ... 499
7.12.2 Annonser (3 § RSL) ... 502
7.12.3 Reklam på affischer, skyltar m.m. (5 § 1 RSL) ... 503
7.12.4 Reklam genom visning av film eller återgivning av ljud (5 § 2 RSL) ... 504
7.12.5 Införsel av annonsblad ... 504
7.13 Skattskyldighetens inträde ... 505
7.14 Skattesatser m.m. ... 505
7.14.1 Skattesatser ... 505
7.14.2 Skattesatser för bilagor ... 506
7.15 Beskattningsvärde ... 507
7.15.1 Inledning ... 507
7.15.2 Vederlag ... 507
7.16 Redovisningsskyldighet ... 516
7.17 Avdrag enligt 18 § RSL ... 517
7.18 Redovisningsperiod ... 517
7.19 Återbetalning av reklamskatt m.m. ... 518
7.20 Förfaranderegler m.m. ... 520
7.20.1 Inledning ... 520
7.20.2 Arkivering ... 521
7.20.3 Särskilda bestämmelser om redovisning ... 521

7.21 Författningar m.m. 521

8 Spel- och lotteriskatt m.m. 523
8.1 Inledning 523
8.2 Allmänt om lotteribegreppet m.m. 523
8.3 Spelskatt 523
8.3.1 Skattepliktig verksamhet 523
8.3.2 Skattskyldiga 524
8.3.3 Skattskyldighetens inträde 524
8.3.4 Skattesatser 525
8.3.5 Förfaranderegler 526
8.4 Lotteriskatt 526
8.4.1 Skattepliktig verksamhet 526
8.4.2 Lotterier som är undantagna från skatteplikt 527
8.4.3 Beskattningsunderlag och skattesats 528
8.4.4 Skattskyldig 528
8.4.5 Skattskyldighetens inträde 528
8.4.6 Förfaranderegler 528
8.4.7 Särskilda redovisningsbestämmelser 529
8.5 Skatt på vinstsparande m.m. 529
8.5.1 Skattepliktig verksamhet 529
8.5.2 Skattskyldighetens inträde 529
8.5.3 Beskattningsunderlag och skattesats 530
8.5.4 Skattskyldiga 530
8.5.5 Återbetalning av skatt 530
8.5.6 Förfaranderegler 530
8.6 Författningar m.m. 531
8.6.1 Lotterilagstiftning 531
8.6.2 Spelskatt 531
8.6.3 Lotteriskatt 531
8.6.4 Skatt på vinstsparande 531

9 Avfallsskatt 533
9.1 Inledning 533
9.2 Skattepliktiga anläggningar m.m. 533
9.3 Skatteplikt 534
9.3.1 Inledning 534
9.3.2 Avfall på konventionella avfallsanläggningar 535
9.3.3 Avfall på industrianläggningar 536
9.4 Avfall 537

9.5 Undantag för vissa anläggningar ... 538
9.6 Avfall för alternativa användningsområden ... 539
9.7 Skattesats ... 541
9.8 Vägning eller annan beräkningsgrund ... 541
9.8.1 Inledning ... 541
9.8.2 Vägning ... 541
9.8.3 Annan beräkningsgrund ... 541
9.8.3.1 Omräkning från volym ... 541
9.8.3.2 Maximivikt enligt tillstånd ... 543
9.8.3.3 Mindre omfattning ... 543
9.8.3.4 Andra särskilda skäl ... 543
9.9 Undantag från skatteplikt ... 543
9.9.1 Inledning ... 543
9.9.2 Driften av avfallsanläggningen ... 545
9.9.3 Kompostering eller reaktorbaserad rötning ... 546
9.9.3.1 Inledning ... 546
9.9.3.2 Kompostering ... 546
9.9.3.3 Rötning ... 548
9.9.4 Förbränning ... 549
9.9.5 Flis och pellets ... 549
9.9.6 Avvattning ... 549
9.9.7 Rening ... 550
9.9.8 Vassbädd ... 550
9.10 Skattskyldiga ... 550
9.11 Skattskyldighetens inträde ... 551
9.12 Avdrag ... 551
9.12.1 Inledning ... 551
9.12.2 Avfall som förts ut ... 552
9.12.3 Driften av anläggningen ... 553
9.12.4 Avdrag för konstruktionsarbeten m.m. ... 553
9.12.5 Avdrag för sluttäckning ... 555
9.12.6 Övriga avdrag ... 556
9.12.6.1 Inledning ... 556
9.12.6.2 Stabilisering och vätning av aska ... 556
9.12.6.3 Förorenad jord från marksanering ... 557
9.12.6.4 Muddermassor ... 558
9.12.6.5 Avfall från sanering av upplag för farligt avfall ... 559
9.12.6.6 Slam från behandling av lakvatten från anläggning där gips deponeras ... 559
9.12.6.7 Avfall från rening av kommunalt avloppsslam som förorenats på grund av verksamhet vid Falu koppargruva ... 559
9.12.6.8 Asbesthaltigt avfall ... 560

9.12.6.9 Fluor- och svavelhaltigt avfall från rökgasrening vid tillverkning av järnmalmspellets ... 560
9.12.6.10 Grönlutslam från kausticeringsprocesser ... 561
9.12.6.11 Returfiberavfall och avsvärtningsslam från upparbetning av returpapper samt askor från eldning av avsvärtningsslam ... 561
9.12.6.12 Slam från framställning av dikalciumfosfat, kalciumklorid och natriumfosfat ... 562
9.12.6.13 Kalciumfluoridslam från framställning av aluminiumfluorid ... 562
9.12.6.14 Gipsslam från framställning av uppkolningsmedel ... 563
9.12.6.15 Elfilterstoft från framställning av kalciumkarbid ... 563
9.12.6.16 Slagger från metallurgiska processer ... 563
9.12.6.17 Stoft och slam från rening av gaser från framställning av råjärn och råstål ... 564
9.12.6.18 Oljehaltigt glödskalsslam ... 564
9.12.6.19 Metallhydroxidslam ... 565
9.12.6.20 Stoft och slam från rening av rökgaser och processvatten vid framställning av koppar, zink och bly ... 565
9.12.6.21 Katodrester, elektrofilterstoft, blästerstoft och kolavfall från framställning av aluminium ... 566
9.12.6.22 Stoft och slam från rening av rökgaser från framställning av ferrolegeringar ... 566
9.12.6.23 Gjuterisand ... 567
9.12.6.24 Avfall från rensprocessen vid upparbetning av återvunnet glas ... 567
9.12.6.25 Biobränsleaska ... 567
9.13 Förfarande m.m. ... 568
9.14 Författningar m.m. ... 568

10 Bekämpningsmedelsskatt ... 569
10.1 Inledning ... 569
10.1.1 Ikraftträdande och syfte ... 569
10.1.2 Miljöbalken och annan lagstiftning om bekämpningsmedel ... 569
10.1.3 Kemikalieinspektionen ... 569
10.1.4 Produktregister ... 569
10.1.5 Godkännande av bekämpningsmedel ... 569
10.2 Skatteplikt ... 570
10.2.1 Inledning ... 570
10.2.2 Definition av bekämpningsmedel ... 570
10.2.3 Särskilt om vissa ämnen ... 571
10.2.3.1 Träskyddsmedel ... 571
10.2.3.2 Ättika ... 572
10.3 Skattesats m.m. ... 572
10.3.1 Skattesats ... 572

10.3.2 Verksam beståndsdel ... 573
10.4 Skattskyldiga ... 573
10.5 Skattskyldighetens inträde ... 574
10.6 Avdrag i deklaration ... 574
10.7 Förfaranderegler m.m. ... 574
10.8 Författningar m.m. ... 575

11 Naturgrusskatt ... 577
11.1 Inledning ... 577
11.2 Skatteplikt och beskattningsunderlag ... 577
11.2.1 Inledning ... 577
11.2.2 Utvinning för markinnehavarens husbehov ... 577
11.2.3 Tillstånd enligt 9 kap. MB ... 579
11.2.4 Naturgrus ... 579
11.3 Skattesats m.m. ... 580
11.4 Skattskyldiga ... 581
11.5 Skattskyldighetens inträde ... 581
11.5.1 Huvudregel ... 581
11.5.2 Skattskyldighet inträder inte i vissa fall ... 581
11.6 Avdrag i deklaration ... 582
11.7 Förfaranderegler ... 582
11.8 Författningar m.m. ... 583

12 Särskild premieskatt för grupplivförsäkring ... 585
12.1 Inledning ... 585
12.2 Beskattningsunderlag ... 586
12.3 Skattskyldiga ... 586
12.4 Förutsättningar för skatteplikt ... 586
12.4.1 Försäkringsföretag ... 586
12.4.2 Staten ... 587
12.4.3 Annan arbetsgivare ... 587
12.4.4 Utländska grupplivförsäkringar ... 587
12.5 Skattepliktens inträde, beskattningsunderlag och skattesats ... 588
12.5.1 Försäkringsföretag ... 588
12.5.2 Staten och andra arbetsgivare ... 588
12.5.3 Utländska grupplivförsäkringar ... 589
12.6 Förfarandet vid beskattningen ... 589
12.7 Redovisningsperiod ... 589

12.8 Författningar m.m. 589

13 Avkastningsskatt på individuellt pensionssparande 591
13.1 Inledning 591
13.2 Skatteunderlag 591
13.2.1 Beräkning av skatteunderlag 591
13.2.2 Kapitalunderlag 591
13.2.3 Genomsnittlig statslåneränta 592
13.3 Skattesats 593
13.3.1 Ordinarie skattesats 593
13.3.2 Jämkning av skattesatsen 593
13.4 Skattskyldighet m.m. 593
13.4.1 Skattskyldig 593
13.5 Förfaranderegler m.m. 594
13.5.1 Inledning 594
13.5.2 Registrering 594
13.5.3 Deklaration 594
13.5.4 Skattebetalning 595
13.5.5 Redovisning av skatt vid byte av institut 595
13.5.6 Rätt att överklaga 595
13.5.7 Behörig domstol 595
13.6 Avräkning av utländsk skatt 596
13.6.1 Inledning 596
13.6.2 Spärrbelopp 596
13.6.3 S.k. carry forward 597
13.6.4 Utredningsansvar 597
13.7 Återbetalning av skatt 597
13.8 Författningar m.m. 598

14 Skatt på trafikförsäkringspremie m.m. 599
14.1 Inledning 599
14.2 Lagens tillämpningsområde 599
14.3 Definitioner 599
14.3.1 Trafikförsäkring 599
14.3.2 Trafikförsäkringsavgift 599
14.3.3 Risk belägen inom landet 599
14.4 Skattskyldig 600
14.4.1 Trafikförsäkringspremie 600
14.4.2 Trafikförsäkringsavgift 601
14.5 Skattskyldighetens inträde 602

14.5.1 Trafikförsäkringspremie ... 602
14.5.2 Trafikförsäkringsavgift ... 602
14.6 Beskattningsunderlag ... 602
14.6.1 Trafikförsäkringspremie ... 602
14.6.1.1 Premieinkomst före återförsäkring ... 603
14.6.1.2 Bruttopremie ... 604
14.6.2 Trafikförsäkringsavgift ... 604
14.7 Skattesatser ... 605
14.8 Avdrag ... 605
14.9 Förfaranderegler ... 605
14.9.1 Inledning ... 605
14.9.2 Registrering ... 605
14.10 Utländska beskickningar ... 606
14.11 Författningar m.m. ... 606

Sakregister ... 607

Förkortningslista

AL	Alkohollag (2010:1622)
AvPL	Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel
AvrL	Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt
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)
FR	Förvaltningsrätt
FRL	Försäkringsrörelselag (2010:2043)
FSE	Förordning (2010:178) om skatt på energi
FTS	Förordning (2010:177) om tobaksskatt
HBL	Lag (2010:598) om hållbarhetsbesked för biodrivmedel och flytande biobränslen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
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
LR	länsrätt
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
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
SFF	Skatteförfarandeförordning (2011:1261)

SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
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 SFL finns bestämmelser om förfarandet som avviker från FL:s bestämmelser. SFL är en speciallag i förhållande till FL.

SFL är indelad i 71 kap. och innehåller bl.a. bestämmelser om registrering, redovisning, beslut om punktskatt, omprövning (bl.a. bestämmelsen om särskilt kvalificerad beslutsfattare i 66 kap. 5 §) och överklaganden.

Äldre bestämmelser

Den numera upphävda SBL gäller för beskattningsår, redovisningsperioder, förvärv och skattepliktiga händelser som har påbörjats, avslutats, genomförts respektive inträffat före ikraftträdandet av SFL (vissa undantag finns, se övergångsbestämmelser till SFL p. 18).

En utförligare beskrivning av beskattningsförfarandet finns i Skatteverkets Handledning för skatteförfarandet.

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. Även vid import ska skatten i vissa fall betalas till Tullverket.

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

2 Punktskatter och EU

2.1 Inledning

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, dvs. före den 1 december 2009, utfärdats i form av rättsakter som meddelats av EG:s institutioner. Dessa rättsakter benämns därför EG-förordningar, EG-beslut, EG-direktiv, osv. Flertalet av dessa rättsakter är fortfarande tillämpliga. De gemensamma bestämmelser som utfärdas efter ikraftträdandet av Lissabonfördraget utfärdas i form av rättsakter som meddelas av EU:s institutioner och benämns följaktligen EU-förordningar, EU-beslut, EU-direktiv, osv.

2.2 EU:s punktskatteområde

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

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

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

Enligt 1 § förordningen (2011:443) om Europeiska unionens punktskatteområde ska, vid tillämpningen av LTS, LAS och LSE, punktskatteområdet avse unionens territorium, som detta definieras i artikel 52 i Fördraget om Europeiska unionen och artikel 355 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

Unionens territorium utgörs 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 (EU:s punktskatteområde).

Följande områden som tillhör EU:s tullområde omfattas inte av EU:s punktskatteområde och likställs vid tillämpningen av LTS, LAS och LSE med tredje land enligt vad som framgår av förordning (2011:443) om Europeiska unionens punktskatteområde jämförd med artikel 5 i direktiv 2008/118/EG.

1. Kanarieöarna
2. De franska utomeuropeiska departementen
3. Åland
4. Kanalöarna

Följande områden som inte tillhör EU:s tullområde omfattas inte heller av EU:s punktskatteområde och likställs vid tillämpningen av LTS, LAS och LSE därmed med tredje land enligt vad som framgår av förordning (2011:443) om Europeiska unionens punktskatteområde jämförd med artikel 5 i direktiv 2008/118/EG.

1. Ön Helgoland
2. Territoriet Büsingen
3. Ceuta
4. Melilla
5. Livigno
6. Campione d'Italia
7. De italienska delarna av Luganosjön

Av förordning (2011:443) om Europeiska unionens punktskatteområde jämförd med artikel 6 i direktiv 2008/118/EG framgår att Monaco, San Marino, Ilse of Man och Storbritanniens suveräna basområden Akrotiri och Dhekelia ska anses ingå i unionens punktskatteområde. Av bestämmelserna framgår också att flyttningar som utgår från eller är avsedda för

1. Monaco behandlas som flyttningar som utgår från eller är avsedda för Frankrike,
2. San Marino behandlas som flyttningar som utgår från eller är avsedda för Italien,
3. Storbritanniens suveräna basområden Akrotiri och Dhekelia behandlas som flyttningar som utgår från eller är avsedda för Cypern.
4. Isle of Man behandlas som flyttningar som utgår från eller är avsedda för Storbritannien.
5. Jungholz och Mittelberg (Kleines Walsertal) behandlas som flyttningar som utgår från eller är avsedda för Tyskland.

2.3 EU-rättens genomslag i medlemsstaterna

2.3.1 Den primära och den sekundära EU-rätten

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

2.3.2 EU-rättens tillämpning

Vid bedömning av materiella bestämmelser inom olika punktskattelagar uppkommer ofta frågan vilken inverkan EU-rätten eller en dom från EU-domstolen ska ha på bedömningen. En djupare analys av 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 EU-lagstiftningen främst av ett antal direktiv men också av förordningar, beslut och rekommendationer.

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 EU-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 EU-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 handlingssätt etc.

2.3.3 EU:s rättspraxis

EU-domstolens rättspraxis är en viktig rättskälla. I all sin verksamhet åligger det särskilt domstolen att se till att unionsrätten 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 unionsrätten.

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 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 Förordningar

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)
Ändr. gm (EUT L 200 3.8.2011 s.14)

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).*

2.4.2 Direktiv

Rådets direktiv 2011/64/EU av den 21 juni 2011 om strukturen och skattesatserna för punktskatten på tobaksvaror *(EUT L 176 5.7.2011 s. 24)*

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).*
Ändr. gm (EUT L 50 27.02.2010 s. 1)

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 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)

2.4.3 Beslut

2011/545/EU: Kommissionens genomförandebeslut av den 16 september 2011 om tillämpning av bestämmelserna om övervakning och flyttning i rådets direktiv 2008/118/EG för produkter som omfattas av KN-nummer 3811 enligt artikel 20.2 i rådets direktiv 2003/96/EG [delgivet med nr K(2011) 6423] *(EUT L 241 17.9.2011 s. 33–33)*

2011/544/EU: Kommissionens genomförandebeslut av den 16 september 2011 om fastställande av en gemensam märkning för beskattningsändamål av dieselbrännolja och fotogen [delgivet med nr K(2011) 6422] *(EUT L 241 17.9.2011, s. 31)*

2011/480/EU: Kommissionens genomförandebeslut av den 28 juli 2011 om den förteckning över statistiska uppgifter om

punktskattestrukturen och punktskattesatserna för tobaksvaror som medlemsstaterna ska tillhandahålla i enlighet med rådets direktiv 92/79/EEG och 92/80/EEG [delgivet med nr K(2011) 5291] *(EUT L 197 29.7.2011 s. 17)*

2011/384/EU: Rådets genomförandebeslut av den 20 juni 2011 om bemyndigande för Sverige att tillämpa en nedsatt energiskattesats för el till fartyg i hamn (landström) i enlighet med artikel 19 i direktiv 2003/96/EG *(EUT L 170 30.6.2011 s. 36)*

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

Alkoholskatt ska betalas till staten (1 § LAS). 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 EU-land eller som importeras från tredje land (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 EU-länder följer samma förfarandebestämmelser vid beskattningen.

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

Import

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 2008/118/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 (1 § tredje stycket LAS).

Export

Med export avses att en alkoholvara förs ut till tredje land från Sverige eller via ett annat EU-land (1 § tredje stycket LAS).

Det viktiga för begreppen import och export är att varan förs in respektive ut ur EU:s punktskatteområde (prop. 2009/10:40 s. 158).

EU-land

Med EU eller ett EU-land förstås de områden som tillhör Europeiska unionens punktskatteområde. Med tredje land förstås länder och områden utanför detta skatteområde (1 § fjärde stycket LAS).

Bestämmelser om tillverkning, marknadsföring och införsel eller import av alkoholdrycker och handel med sådana varor finns i AL. Lagen gäller också tillverkning av sprit samt införsel, import, utförsel, export och handel med sprit samt handel med alkoholhaltiga preparat. Statens Folkhälsoinstitut har det centrala tillsynsansvaret avseende AL.

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.

Fullständigt denaturerad alkohol och alkohol som ingår i vissa slags varor är undantagen från skatteplikt (7 § LAS), se avsnitt 3.2.6.

3.2.1 Öl

Skatt ska betalas för öl som hänförs till KN-nr 2203 (2 § LAS). 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

Skatt ska 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 (3 § första stycket 1 LAS), eller
2. alkoholhalten överstiger 15 volymprocent men uppgår till högst 18 volymprocent och vinet producerats utan tillsatser (3 § första stycket 2 LAS).

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

Skatt ska 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 (4 § LAS).

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 ett förhandsbesked som överklagats till Högsta förvaltningsdomstolen, 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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 Högsta förvaltningsdomstolen gav ansökan därmed inte tillräckligt underlag för en säker skattemässig bedömning, varför Högsta förvaltningsdomstolen undanröjde det meddelade förhandsbeskedet och avvisade ansökan (RÅ 2002 not. 1).

3.2.4 Mellanklassprodukter

Skatt ska 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, dvs. inte som öl, vin eller som andra jästa drycker än vin eller öl (5 § LAS).

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 jäsning. 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).

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked 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.

Skatterättsnämnden gjorde följande bedömning (SRN 2007-10-31, dnr 50-06/I).

> ”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 jäsning 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 jäsning. 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

Skatt ska 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 (6 § LAS).

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 otjänlig för förtäring, 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 3.15.2.4, avsnitt 3.13.6 och avsnitt

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

Att produkter som är hänförliga till KN-nr 2207 och 2208 omfattas av skatteplikt för etylalkohol oavsett eventuell klassificering som bioetanol enligt ett bränsledirektiv har EU-domstolen slagit fast i dom. I mål C-503/10 Evroetil uttalade domstolen att eventuell klassificering som bioetanol enligt direktiv 2003/30/EG saknar betydelse för den skattemässiga bedömningen. Av direktiv 92/83/EEG framgår att produkter som omfattas av KN-nummer 2207 och som har en faktisk alkoholhalt som överstiger 1,2 volymprocent motsvarar definitionen av etylalkohol i artikel 20. Sådana produkter omfattas därmed av skatteplikt enligt artikel 19 i direktivet med förbehåll för de fall alkoholen använts på sådant sätt att den ska skattebefrias med stöd av artikel 27 i samma direktiv. Domstolen uttalade att det avgörande kriteriet för klassificering av varor allmänt ska vara varornas objektiva kännetecken och egenskaper, såsom de definieras i KN-numret och i anmärkningarna till avdelningen eller kapitlet. KN-nummer 2207 avser särskilt odenaturerad etylalkohol med alkoholhalt av minst 80 volymprocent samt denaturerad etylalkohol oavsett alkoholhalt. En produkt som är en etylalkohol med en alkoholhalt av minst 80 volymprocent omfattas således av KN-nummer 2207. Enligt domstolen ska en produkt som den som är aktuell i målet, trots att den har vissa särskilda egenskaper bland annat vad gäller framställningssättet, alltjämt anses utgöra en etylalkohol med en alkoholhalt av minst 80 volymprocent, mot bakgrund av dess objektiva kännetecken och egenskaper. Det saknar också betydelse för klassificeringen om varan är otjänlig för förtäring. Vad avser frågan om den i målet aktuella etylalkoholen blivit föremål för sådan användning att den ska skattebefrias enligt artikel 27.1. a eller b i direktiv 92/83/EEG uttalade domstolen att det framgår av denna bestämmelse att det är denatureringsmetoden som avgör om skattebefrielse ska medges eller inte. I det i målet aktuella ärendet var förutsättningarna sådana att något denatureringsämne inte avsiktligen hade tillförts produkten. Domstolen uttalade att det därmed räcker att konstatera att produkten inte har denaturerats i den mening som avses i artikel 27.1 a eller b i direktivet. Domstolen förklarade att en produkt som den som är aktuell i målet som motsvarar definitionen av etylalkohol i artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83/EEG och som inte har denaturerats i överensstämmelse med artikel 27.1. a

och b i det direktivet inte kan befrias från harmoniserad punktskatt [dvs. alkoholskatt] enligt nämnda direktiv.

Värt att notera är också att domstolen uttalade att direktiv 2003/96/EG är subsidiärt i förhållande till tillämpningen av bestämmelserna i direktiv 92/83/EEG vilket alltså innebär att exempelvis ett etanolbränsle inte omfattas av bestämmelserna i energiskattedirektivet så länge det omfattas av skatteplikt enligt alkoholskattedirektivet (C-503/10 Evroetil).

Skatt ska även betalas för drycker som hänförs till KN-nr 2204, 2205 och 2206 om alkoholhalten överstiger 22 volymprocent (6 § LAS). Här avses vin, vermut och andra jästa drycker där alkoholhalten överstiger 22 volymprocent, oavsett om alkoholhalten enbart har uppkommit genom jäsning 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. Den alkohol som ingår i vissa uttryckligen angivna varor är dock undantagen från skatteplikt (7 § LAS), 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 avseende matlagningsvin och matlagningskonjak i förhållande till artikel 20 och 27 (1)(f) direktiv 92/83/EEG (CED No 372). 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 Skatterättsnämnden meddelat förhandsbesked prövades frågan om skattskyldighet för vin till vilket 2,5 gram salt per 100 gram vin tillsats. Skatterättsnämnden 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 Skatterättsnämnden bedömningen att den alkohol som ingick i produkterna var skattepliktig enligt 6 § LAS (SRN 2002-11-01).

Mot bakgrund av vad som uttalas i ovan nämnda guidelines och i Skatterättsnämndens förhandsbesked är det Skatteverkets uppfattning att den alkohol som ingår i ett s.k. matlagningsvin är att anse som skattepliktig etylalkohol enligt 6 § LAS. Detta har kommit till uttryck i Riksskatteverkets skrivelse Riksskatteverkets inställning avseende skattskyldighet för matlagningsvin (RSV 2003-03-27, dnr 2379-03/100).

Ovanstående ställningstagande bekräftas också av att Högsta förvaltningsdomstolen fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked som meddelades den 16 juni 2005. I målet prövades 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.

Högsta förvaltningsdomstolen har i målet inhämtat förhandsavgörade från EU-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 EU-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.

Högsta förvaltningsdomstolen angav i domskälen att den alkohol som ingår i de aktuella matlagningsvinerna ska klassi-

ficeras 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. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade 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 (RR 2009-06-011, mål nr 3948-05).

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.

Fullständigt denaturerad alkohol

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 (7 § första stycket 1 LAS).

Begreppet fullständigt denaturerad alkohol är endast ett skattetekniskt 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 EU-medlemsland kan på eget initiativ ange vilka krav på denaturering som ska vara uppfyllda för att alkohol ska anses vara fullständigt denaturerad. Respektive EU-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 EU-länder. I sådant fall blir den anmälda denatureringsprocessen antagen i förordning (EEG) nr 3199/93.

Med fullständigt denaturerad alkohol avses sådan alkohol som per hektoliter ren etylalkohol denaturerats med 2 liter metyletylketon och 3 liter metylisobutylketon (14 § FAS). Denna bestämmelse anger den denatureringsprocess som Sverige ställt upp som krav, och som har anmälts till kommissionen i vederbörlig ordning och blivit antagen i förordning (EEG) nr 3199/93. Härutöver är alltså även de denatureringsprocesser som anmälts av andra EU-länder och som blivit antagna i förordning (EEG) nr 3199/93 att anse som fullständigt denaturerad alkohol vid tillämpningen av LAS.

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

Vinäger

2. Skatt ska inte betalas för alkohol som ingår i vinäger som hänförs till KN-nr 2209 (7 § första stycket 2 LAS).

Läkemedel

3. Skatt ska inte betalas för alkohol som ingår i läkemedel (7 § första stycket 3 LAS).

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 (7 § första stycket 4 LAS).

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 alkoholinnehållet 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 (7 § första stycket 5 LAS).

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 i syfte att förtydliga att det är alkoholinnehållet i det färdiga livsmedlet som avgör om den ingående alkoholen ska vara undantagen från skatteplikt (prop. 2000/01:118 s. 127).

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

Varor avsedda att ej ätas eller drickas

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 EU-medlemsstats krav (7 § första stycket 6 LAS).

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 EU-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 EU-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 otjänlig för förtäring. 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 Statens folkhälsoinstitut som är tillsynsmyndighet och som utfärdar föreskrifter om krav på denaturering av teknisk sprit och alkoholhaltiga preparat.

Av förarbetena till AL framgår att en vara som uppfyller denatureringskraven i utfärdade föreskrifter, också uppfyller kravet i LAS (prop. 2009/10:125 s. 125). För närvarande är föreskrifter under utarbetande. När föreskrifter med denatureringskrav utfärdats gäller således att den som följer denatureringskraven i dessa föreskrifter uppfyller kraven på denaturering i 7 § första stycket 6 LAS.

Att det ska vara fråga *avsiktlig tillsättning* av vissa ämnen som gör alkoholen giftig för att alkoholen ska vara denaturerad på sådant sätt att skattebefrielse medges har EU-domstolen slagit fast i dom. I mål C-503 Evroetil var förutsättningarna sådana att något denatureringsämne inte avsiktligen hade tillförts produkten. Domstolen uttalade att det därmed räcker att konstatera att produkten inte har denaturerats i den mening som avses i artikel 27.1 a eller b i direktivet. Vidare uttalade domstolen att omständigheten att en produkt är otjänlig för förtäring inte är tillräcklig för att kunna konstatera att den har denaturerats. Denaturering innebär nämligen att vissa ämnen avsiktligen sätts till en alkohol i syfte att på ett oåterkalleligt sätt göra den otjänlig för förtäring. Domstolen förklarade att en produkt som den som är aktuell i målet som motsvarar definitionen av etylalkohol i artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83/EEG och som inte har denaturerats i överensstämmelse med artikel 27.1. a och b i det direktivet inte kan befrias från harmoniserad punktskatt [dvs. alkoholskatt] enligt nämnda direktiv (C-503/10 Evroetil).

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 (7 § första stycket 7 a LAS)

   b. oförutsedda händelser eller force majeure (7 § första stycket 7 b LAS).

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 bestämmelsen 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 (prop. 2009/10:40 s. 170).

Vidare framgår av prop. 2009/10:40 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 EU-land (prop. 2009/10:40 s. 170).

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 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 (7 § tredje stycket LAS).

Förstörts under tillsyn av Skatteverket

8. Skatt ska inte betalas för varor som under ett uppskovsförfarande förstörts under tillsyn av Skatteverket (7 § första stycket 8 LAS).

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

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

Undantag från skatteplikt för beskattade varor gäller

1. under förutsättning att den som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 6 har fullgjort de skyldigheter som föreskrivs i 16 § eller i 26 kap. 37 § SFL (7 § fjärde stycket 1 LAS), 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 deklarationsskyldigheten enligt 26 kap. 37 § SFL (7 § fjärde stycket 2 LAS).

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 (prop. 2009/10:40 s. 171).

Förutsättning för att undantag från skattskyldighet ska komma i fråga avseende beskattade varor är 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 (prop. 2009/10:40 s. 171).

3.2.8 Skattesatser

3.2.8.1 Inledning

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 2012. 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 (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

- uppskovsförfarande
- släpps för konsumtion
- beskattade alkoholvaror.

Uppskovs-förfarandet

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

Definitionen, som är hämtad från artikel 4.7 i direktiv 2008/118/EG, anger ramen för ett EU-system med uppskjuten skattskyldighet vid hantering av skattepliktiga varor (prop. 2009/10:40 s. 158). 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.).

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 (prop. 2009/10:40 s. 158).

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. importeras utan att omedelbart efter importen hänföras 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 (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 alkoholvaror som släppts för konsumtion i ett EU-land och för vilka skattskyldighet för punktskatt därigenom inträtt i det landet (7 a § LAS).

Varor som släppts för konsumtion i ett EU-land och därefter förs in till Sverige är således att betrakta som beskattade varor. 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 (prop. 2009/10:40 s. 158).

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 EU-land,
c. en plats där de skattepliktiga varorna lämnar EU, eller

d. antingen

- en beskickning eller ett konsulat i ett annat EU-land, en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat, eller
- en internationell organisation med säte i ett annat EU-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.

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 (prop. 2009/10:40 s. 159).

Från och med den 1 mars 2011 får varor även flyttas under uppskovsförfarande från ett skatteupplag eller en importplats i ett annat EU-land till ett fartyg eller luftfartyg i Sverige samt från ett skatteupplag eller en importplats i Sverige till ett fartyg eller luftfartyg i ett annat EU-land. Detta gäller endast om varorna får tas emot för skattebefriad förbrukning eller försäljning ombord på fartyget eller luftfartyget, enligt nationell lagstiftning i det EU-land där varorna tas emot. I Sverige får sådan proviantering med obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror endast ske om tillstånd har beviljats enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

Vad gäller flyttning av varor till sådan destination som avses i 7 b § första stycket 1 d LAS, dvs. till diplomater och till internationella organisationer med säte i andra EU-länder m.fl., krävs för att flyttningen ska omfattas av uppskovsförfarandet att frihet från alkoholskatt gäller även i det andra EU-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

Varor kan 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 (7 b § tredje stycket LAS). 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 (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 (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 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 (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 (prop. 2009/10:40 s. 160).

Proviantering inom Sverige

Varor som flyttas för proviantering inom Sverige flyttas inte under uppskovsförfarande. Den upplagshavare som flyttar varorna får i stället göra avdrag för skatten på varorna, när dessa tagits emot av någon som har provianteringstillstånd (se nedan avsnitt 3.15.2.2 och 3.15.2.3).

Ytterligare förutsättningar för att en flyttning ska ske under skatteuppskov

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 förarbetena kommenterats enligt följande (prop. 2009/10:40 s. 160).

> ”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 uppskovsordningen. 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.”

Avslutande av uppskovs-förflyttning

En flyttning under uppskovsförfarande avslutas när varorna tagits emot på en sådan destination som avses i 7 b § LAS. Vid export avslutas flyttningen när varorna lämnat EU (7 d § LAS).

Den mottagningsrapport respektive exportrapport som ska lämnas i EMCS utgör bevis för att flyttningen avslutats (prop. 2009/10:40 s. 161).

Gäller alla flytt-ningar på svenskt territorium

Bestämmelserna om flyttning under uppskovsförfarande omfattar även flyttningar som inte påbörjats i Sverige, dvs. flyttningar till eller via Sverige, när varorna befinner sig på svenskt territorium (7 e § LAS).

Varor med nollskattesats

Bestämmelserna om uppskovsförfarande omfattar även varor med nollskattesats som inte har släppts för konsumtion (artikel 17.3 i direktiv 2008/118/EG).

3.4 Skattskyldighet m.m.

3.4.1 Inledning

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 distans-försäljning, 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 EU-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

3.4.2.1 Allmänt om upplagshavare

Den som, i egenskap av godkänd upplagshavare, hanterar alkoholvaror enligt ett uppskovsförfarande är skattskyldig (8 § första stycket 1 LAS). Den som godkänts som upplagshavare är skattskyldig enligt de bestämmelser som gäller för upp-

skovsförfarandet enbart när denne agerar i egenskap av upplagshavare inom systemet för skatteuppskov (prop. 2009/10:40 s. 162). I förarbetena uttalas följande (prop. 2009/10:40 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 (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 3.4.2.3. Vidare har upplagshavaren rätt att från ett skatteupplag avsända skattepliktiga alkoholvaror under uppskovsförfarande till ett skatteupplag i Sverige eller i ett annat EU-land samt till registrerade eller tillfälligt registrerade varumottagare i ett annat EU-land. Varor får även flyttas under ett uppskovsförfarande från ett skatteupplag till ett fartyg eller luftfartyg i ett annat EU-land, om varorna får tas emot för skattebefriad förbrukning eller försäljning ombord på fartyget eller luftfartyget enligt nationell lagstiftning i det land där varorna tas emot. Däremot kan en i Sverige godkänd upplagshavare inte avsända skattepliktiga alkoholvaror under uppskovsförfarande till svenska registrerade eller tillfälligt registrerade varumottagare eller för proviantering i Sverige, se avsnitt 3.4.3 respektive 3.14.2.

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 (prop. 2009/10:40 s. 165).

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 (prop. 2009/10:40 s. 127). 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.

3.4.2.2 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 framgå vilket eller vilka varuslag enligt bilaga II i kommissionens förordning (EG) 684/2009 som godkännandet omfattar (7 § FAS).

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 EU 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 förarbetena framgår dock att verksamheten ska vara ett led i personens ”näringsutövning.” (prop. 1994/95:56 s. 85)

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

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 EU-länder (se avsnitt 3.4.3).

För godkännande enligt *punkten 3* ska det vara fråga om att importera varor för försäljning till näringsidkare inom EU, vilket innebär att den som endast avser att importera varor för försäljning till tredje land (export) inte kan bli godkänd som upplagshavare (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 EU: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 (1 § lagen (1999:445) om exportbutiker).

Lämplighet

Av förarbetena 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 EU-system med rätt att skattefritt sända och ta emot vara till respektive från andra EU-länder. Om en godkänd upplagshavare inte längre uppfyller kraven på lämplighet ska godkännandet återkallas (prop. 1994/95:56 s. 86), se avsnitt 3.4.2.5.

Kammarrätten 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.

Kammarrätten fann i dom att vad som förekommit i målet inte föranledde kammarrätten att göra en annan bedömning än länsrätten. Länsrätten 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 länsrätten att de ekonomiska förhållandena inte är tillräckligt goda för att bolaget skulle kunna godkännas som upplagshavare (KRSU 2000-09-27, mål nr 3511-1999). Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

I dom från Kammarrätten var omständigheterna följande. Ett bolag hade under en längre tidsperiod underlåtit att fullgöra sina åligganden gentemot staten, framförallt avseende inbetalning av alkoholskatt samt andra skatter och avgifter. Kammarrätten 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 (KRSU 2001-11-14, mål nr 51-2000). Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

I dom från Kammarrätten 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. Kammarrätten delade länsrättens bedömning att bolaget med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt inte var lämpligt att registreras som varumottagare (KRSU 2001-12-18, mål nr 3676-1999).

I dom från Kammarrätten gjordes bedömningen att sökanden, vars ansökan om godkännande som upplagshavare enligt LAS

avslagits, 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 (KRSU 2001-12-21, mål nr 790-2001).

I dom från Kammarrätten konstaterades att även om det inte finns en uttrycklig bestämmelse i LAS så kan kammarrätten 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. Kammarrätten 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 (KRSU 2002-11-22, mål nr 84-2002).

I dom från Kammarrätten var omständigheterna följande. Ett bolag hade under redovisningsperioderna januari 2000–januari 2002 betalat alkoholskatten för sent vid 23 av 25 tillfällen. Kammarrätten fann bolagets regelmässiga betalningsförsummelser och brister i att deklarera alkoholskatten i rätt tid så allvarliga att de utgjorde grund för återkallelse (KRSU 2003-01-03, mål nr 2163-2002).

Kammarrätten har i dom uttalat 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. Kammarrätten 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 (KRSU 2003-09-19, mål nr 1766-03).

I dom från Kammarrätten var omständigheterna följande. Ett bolag hade 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. Kammarrätten 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. Kammarrätten 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 (KRSU 2004-11-01, mål nr 3351-03).

I dom från Kammarrätten 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. Kammarrätten fann att skäl för annan bedömning än den länsrätten gjort inte förelåg. Länsrätten uttalade att utgångspunkten i förevarande mål är att varumottagare måste ha kännedom om det regelverk som styr verksamheten. Länsrätten fann dock att den sagda utgångspunkten inte medför att all misskötsamhet automatiskt ska leda till att en registrering som varumottagare återkallas. Länsrätten 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.”

(KRSU 2006-01-25, mål nr 2989-05)

I dom från Kammarrätten 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 System-bolagets 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 dotter-bolag 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 kr. Länsrätten gjorde bedömningen att förutsättningar för bolaget att vara godkänt som upplagshavare inte längre fanns. När ärendet prövades av kammarrätten hade ägarförhållandena i bolaget ändrats. Kammarrätten gjorde följande bedömning (KRSU 2007-04-26, mål nr 2785-06).

> ”Att XX och MM överlåtit dels posterna som VD respektive vice VD i bolaget, dels 90 % 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.”

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövnings-tillstånd.

I Kammarrättens dom 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. Kammar-

rätten gjorde samma bedömning som länsrätten. Länsrätten 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 länsrättens bedömning var därmed Skatteverkets beslut att återkalla registreringen som varumottagare på denna grund riktigt (KRSU 2007-09-10, mål nr 397-07). Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

3.4.2.3 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 också framgå vilket eller vilka varuslag enligt de koder som anges i bilaga II i kommissionens förordning (EG) 684/2009 som godkännandet omfattar (7 § FAS).

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. 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 (prop. 2009/10:40 s. 164). 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 (prop. 2000/01:118 s. 65 ff.). En godkänd upplagshavare kan ha ett eller flera godkända skatteupplag.

Godkännande av skatteupplag får 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 (RSFS 1996:18).

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 (RSFS 1996:18).

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 lagerinventering

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

Skatteverket har i skrivelsen ”Möjlighet att godkännas både som upplagshavare och som skattebefriad förbrukare” 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 (Skatteverket 2006-05-03, dnr 131 267682-06/111).

3.4.2.4 Direkt leveransplats

En upplagshavare kan under vissa förutsättningar under skatteuppskov ta emot alkoholvaror från annat EU-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 (7 b § tredje stycket LAS). Den direkta

leveransplatsen ska vara belägen i Sverige, se avsnitt 3.3. När upplagshavaren tar emot alkoholvaror på den föranmälda direkta leveransplatsen övergår ansvaret för skatten från avsändaren till mottagande upplagshavare och skattskyldighet inträder för de varor som tas emot (prop. 2009/10:40 s. 129), se även avsnitt 3.8.2.

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

3.4.2.5 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.

Kammarrätten har i dom prövat frågan om förordnande avseende från vilken tid Skatteverkets beslut om återkallelse av en varumottagares registrering ska gälla (KRSU 2005-08-16, mål nr 2104-05), se avsnitt 3.4.3.1 för närmare information. Även fast domen avser återkallelse av en varumottagares registrering har den betydelse för tillämpningen vid återkallelse av en upplagshavares godkännande.

3.4.2.6 Möjlighet att godkännas både som upplagshavare och som skattebefriad förbrukare

Skatteverket har i skrivelsen ”Möjlighet att godkännas både som upplagshavare och som skattebefriad förbrukare” 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 (Skatteverket 2006-05-03, dnr 131 267682-06/111).

3.4.3 Varumottagare

3.4.3.1 Registrerad varumottagare

Bestämmelser om registrerad varumottagare finns i 12 § LAS. Bestämmelserna 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 EU-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 också framgå vilket eller vilka varuslag enligt bilaga II i kommissionens förordning (EG) 684/2009 som godkännandet omfattar (7 § FAS).

Den som i Sverige är godkänd som registrerad varumottagare kan ta emot varor som avsänds enligt ett uppskovsförfarande från upplagshavare i ett annat EU-land. En registrerad varumottagare kan dessutom ta emot varor som avsänts enligt ett uppskovsförfarande av en registrerad avsändare i ett annat EU-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 EU-land även på en annan plats, s.k. direkt leveransplats, än på sin vanliga mottagningsplats (7 b § tredje stycket LAS). Detta gäller under förutsättning att han anmäler platsen i förväg till Skatteverket. Den direkta leveransplatsen ska vara belägen i Sverige, se 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 (prop. 2009/10:40 s. 129), 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.

Lämplighetsprövningen av den som ansöker om registrering som varumottagare ska motsvara den lämplighetsprövning som gäller vid ansökan om godkännande som upplagshavare (prop. 1998/99:134 s. 102). 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 (prop. 2009/10:41 s. 164). Se avsnitt 3.4.2.2 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 3.4.2.5. Ett sådant beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

Kammarrätten har i dom 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 kammarrätten 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.”

Kammarrätten fann att omständigheterna i målet var sådana att ett förordnande i enlighet med bolagets yrkande borde ges. Kammarrätten förordnade att Skatteverkets beslut skulle gälla från och med den 15 september 2005 (KRSU 2005-08-16, mål nr 2104-05).

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.

Den som avser att endast vid ett enstaka tillfälle i Sverige yrkesmässigt ta emot varor som flyttas enligt ett uppskovsförfarande från ett annat EU-land ska godkännas som tillfälligt registrerad varumottagare. Godkännandet ska i dessa fall begränsas till att gälla mottagande av varor vid denna särskilt angivna flyttning (13 § LAS). Skatteverket har fastställt blankett (SKV 5371) för ansökan om godkännande som tillfälligt registrerad varumottagare (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 EU-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 framgå vilket eller vilka varuslag enligt de koder som anges i bilaga II i kommissionens förordning (EG) 684/2009 som godkännandet omfattar (7 § FAS).

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 EU-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. Ansökan om godkännande som tillfälligt registrerad varumottagare ersätter den föranmälan 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

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 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. 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 (prop. 2009/10:41 s. 164). Se avsnitt 3.4.2.2 och 3.4.3.1 angående lämplighetsprövning vid godkännande av upplagshavare respektive registrerad varumottagare.

Skatteverket har fastställt blankett (SKV 5346) för ansökan om godkännande som registrerad avsändare (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 också framgå vilket eller vilka varuslag enligt bilaga II i kommissionens förordning (EG) 684/2009 som godkännandet omfattar (7 § LAS).

En aktör som godkänns som upplagshavare ska dessutom samtidigt godkännas som registrerad avsändare (9 § tredje stycket LAS). 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 (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 (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 3.4.2.5.

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

Om någon som inte bedriver självständig ekonomisk verksamhet förvärvar beskattade varor och varorna transporteras hit från ett annat EU-land av säljaren eller av någon annan för säljarens räkning (distansförsäljning) är säljaren skattskyldig (15 § första stycket LAS).

Säljaren ska hos Skatteverket ställa säkerhet för betalning av skatten på de varor som sänds från det andra EU-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 (15 § andra stycket LAS).

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 förarbetena 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 (prop. 2009/10:40 s. 145).

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

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 EU-land gäller i stället att bestämmelserna i 8 § första stycket 6 och 16 § LAS, dvs. för in/tar emot-bestämmelserna, ska tillämpas (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 EU-land varifrån de transporteras till Sverige av säljaren eller för dennes räkning. Det har däremot ingen betydelse för tillämpningen i vilket land säljaren befinner sig. I förarbetena förs följande resonemang avseende frågan om vem som är skattskyldig i vissa situationer (prop. 2009/10:40 s. 168):

> ”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 upp-

> drag 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 EU-land till privatpersoner i Sverige" 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 transporterna ändå anses vara utförda för hans räkning om ett bolag i samma koncern har slutit avtal med transportföretaget (Skatteverket 2007-11-26, dnr 131 685056-07/111).

Kammarrätten har i dom 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. Kammarrätten instämde i länsrättens bedömning. Länsrätten uttalade att säljaren, bolag Y, får med hänsyn till omständigheterna i målet anses vara lokaliserad till Spanien. Vidare uttalade länsrätten följande.

> ”Länsrätten finner mot denna bakgrund att det synes framgå att det föreligger en klar intresse- och ägargemenskap 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. Ansvaret 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 länsrätten att YY var att anse som skattskyldig i enlighet med 2 kap. 13 § LPK jämförd med 8 § första stycket 4 LAS (KRNG 2004-06-09, mål nr 5982-03). Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

Kammarrätten har i dom avseende tobaksskatt prövat frågan om skattskyldighet enligt motsvarande bestämmelse i LTS (KRNS 2003-05-27, mål nr 5393-00, 5394-00). 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 företrädas av en *representant* som är etablerad i Sverige (15 a § LAS). Begreppet ”etablerad” ska ha samma innebörd som i mervärdesskattelagen (2004:200) och SFL (prop. 2009/10:40 s. 168). 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 förarbetena 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 (prop. 2009/10:40 s. 168). Av förarbetena framgår uttryckligen att representanten inte är skattskyldig (prop. 1994/95:56 s. 90).

Skatteverket har fastställt blankett (SKV 5343) för registrering som distansförsäljare och godkännande som representant (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 (15 a § andra stycket LAS).

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 EU-landet anmäla sig till Skatteverket och ställa säkerhet för skatten på varorna (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). Bestämmelserna i 15 b § LAS omfattar även sådana överföringar som sker utan vinstsyfte och som inte utgör gåvoförsändelser (15 § tredje stycket LAS).

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

Skattskyldighet för mottagaren i vissa fall

Den som tar emot alkoholvaror som avsänts till Sverige enligt 15 eller 15 b §§ ska vara skattskyldig i stället för säljaren, om säljaren inte ställt säkerhet för skatten i Sverige (15 c § LAS). 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 (prop. 2009/10:40 s. 169).

Har säljaren inte ställt säkerhet för skatten, och mottagaren således är skattskyldig, ska mottagaren redovisa skatten för varje händelse som medför skattskyldighet (26 kap. 8 och 37 §§ SFL). Skulle säljaren trots detta av någon anledning ändå betala punktskatten avseende varorna ska beloppet återbetalas till säljaren. Detta följer av allmänna rättsgrundsatser (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 EU-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, innan varorna flyttas från det andra EU-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 (16 § LAS). 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 (10 § FAS). Skatteverket har fastställt blanketter för anmälan om införsel (”Anmälan – Införsel Övrig skattskyldig” SKV 5385 och ”Anmälan – Införsel Privatperson” SKV 5386).

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

> ”För att åskådliggöra vem som är skattskyldig i Sverige för beskattade varor ges här några exempel. Exemplen 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 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 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-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 föranmäla varorna och ställa säkerhet för den svenska tobaksskatten samt betala skatten här. ”

Den punktskatt som har erlagts i avsändarlandet ska under vissa förutsättningar återbetalas (artikel 33.6 i direktiv 2008/118/EG). Jämför vad som gäller för återbetalning av svensk alkoholskatt då alkoholvaror som beskattats i Sverige transporteras till annat EU-land, se avsnitt 3.13.3.

Kammarrätten 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 dom från Kammarrätten var förutsättningarna följande. Ett bolag som bedriver färjetrafik hade 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. Kammarrätten 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. Kammarrätten 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 (KRSU 2004-06-24, mål nr 1898-02). Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

I dom från Kammarrätten var förutsättningarna följande. AB X hade 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.

Kammarrätten fann att vad som framkommit i målet inte föranleder annan bedömning än vad länsrätten har gjort. Länsrätten 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 länsrätten 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.”

(KRSU 2004-11-23, mål nr 2377-01, 2378-01)

I dom från Kammarrätten 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. Kammarrätten 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. Kammarrätten 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. Kammarrätten konstaterade att de sammanlagda införda mängderna sprit och öl markant översteg angivna referensnivåer i cirkulationsdirektivet, medan den sammanlagda mängden införd vin understeg referensnivåerna. Kammarrätten bedömde att främst den sammantagna mängden alkohol talade med styrka för att alkoholvarorna inte var avsedda för privat bruk. Kammarrätten fann NN därmed skattskyldig enligt 8 § första stycket 5 LAS (KRNG 2004-11-26, mål nr 3416-04, 3418−3420-04). Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan om skattskyldighet enligt 8 § första stycket 5 i LAS. Ett bolag som bedriver busstrafikverksamhet 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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 (RÅ 2004 not. 10).

I dom från Kammarrätten 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. Kammarrätten har på begäran av NN hållit vittnesförhör med de fyra personer som enligt NN var med på resan till Tyskland.

Kammarrätten fann inte skäl att ifrågasätta att vittnena varit med på inköpsresorna. Vad gäller äganderätten till alkoholvarorna och skattskyldigheten för dem gjorde kammarrätten inte annan bedömning än länsrätten. Länsrätten konstaterade att NN och de övriga uppgivna ägarna till varorna inte kunnat

visa några handlingar som styrkte deras påståenden om ägarförhållandena. Vidare konstaterade länsrätten 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. Länsrätten fann mot denna bakgrund att NN ensam får anses ha förvärvat och fört in alkoholvarorna till Sverige.

Länsrätten 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.

Länsrätten 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. Länsrätten 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 (KRNG 2005-01-17, mål nr 5011-04). Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

I dom från Kammarrätten 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 hävdes 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.

Kammarrätten instämde i länsrättens bedömning. Länsrätten konstaterade att Göta hovrätt hade ogillat åtalet mot NN beträffande smuggling m.m. Vidare konstaterade länsrätten att hovrättens prövning är en straffrättslig prövning och att den prövningen inte är bindande för länsrätten som har att göra en bedömning ur skatterättslig synpunkt av frågan om NN ska betala punktskatt för varorna. Länsrätten 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 (KRNG 2007-04-18, mål nr 317-07, 318-07). Högsta förvaltningsdomstolen 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 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” 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 (Skatteverket 2007-11-26, dnr 131 685056-07/111). 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. Som framgår av nedanstående kommentar i förarbetena är sådan införsel i beskattningshänseende att jämställa med kommersiell införsel (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 LTS, LAS och LSE genom att dessa situationer undantas från skattskyldighet.”

EU-domstolen har i dom i det s.k. Joustra-målet den 23 november 2006 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 EU-domstolen bl.a. följande (C-5/05, Joustra).

> ”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” gett sin syn på detta. Enligt Skatteverkets mening är EU-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 EU-domstolen skulle komma till samma resultat som i målet Joustra, dvs. beskattning i destinationsmedlemsstaten enligt artikel 7, om EU-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 (Skatteverket 2007-11-26, dnr 131 685056-07/111).

Ovanstående ståndpunkt bekräftas också av två domar meddelade av Kammarrätten.

I dom från Kammarrätten hade NN för eget bruk förvärvat punktskattepliktiga varor som släppts för konsumtion i ett annat EU-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.

Kammarrätten gjorde följande bedömning. NN har för eget bruk förvärvat punkskattepliktiga varor som släppts för konsumtion i ett annat EU-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 EU-land där varorna släppts för konsumtion och förvärvats föranleder ingen annan bedömning varför kammarrätten avslog överklagandet (KRSU 2009-03-31, mål nr 3876-08). Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

I dom från Kammarrätten hade NN beställt alkoholvaror från ett annat EU-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.

Kammarrätten gjorde följande bedömning (KRSU 2009-11-10, mål nr 1725–1726-09):

> ”Såsom länsrätten anfört 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.”

Kammarrätten har i dom 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. Kammarrätten gjorde följande bedömning (KRSU 2005-05-25, mål nr 3292-02).

> ”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 namngiva,

> 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 införslar 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.”

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

Kammarrätten 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.

Undantag från skattskyldighet i vissa fall

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.

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

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

1. Varor som förs in till Sverige under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 31 d § LAS, jämför avsnitt 3.13.7. (Här avses det fallet att diplomater m.fl. med placering i Sverige förvärvat varor från leverantör i annat EU-land.)
2. Varor som förs in till Sverige av en enskild person som har förvärvat varorna i ett annat EU-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 EU-land till en enskild person i Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.

Kammarrätten 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 dom från Kammarrätten 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. Kammarrätten fann att vad som förekommit i målet inte föranleder annan bedömning än vad länsrätten har gjort. Länsrätten uttalade att de införda mängderna spritdrycker och starköl överstiger mycket markant referensnivåerna i cirkulationsdirektivet. Med hänsyn till den införda mängden föreligger enligt länsrättens 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 länsrättens mening saknas det skäl att ifrågasätta NN:s uppgifter om de planerade festerna och antalet gäster som skulle komma. Länsrätten konstaterade att vad som avses med personligt bruk inte är närmare definierat. Länsrätten ansåg det dock helt klart att egen konsumtion av inköpt alkohol ska hänföras till personligt bruk. Länsrätten 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. Länsrätten 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. Länsrätten 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. Länsrätten 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 (KRNG 2005-11-18, mål nr 3509–3510-05).

I dom från Kammarrätten 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. Kammarrätten 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 cirkulationsdirektivet, inte skäl att frångå länsrättens bedömning att det rört sig om införsel för privat bruk.”

Enligt kammarrättens bedömning saknades då förutsättningar att beskatta varorna enligt LAS (KRNG 2005-12-21, mål nr 3461–3463-05). Högsta förvaltningsdomstolen 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 yrkesmässigt 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 händelse som medför skattskyldighet (26 kap. 8 och 35 §§ SFL).

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 etylal-

kohol (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 (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 händelse som medför skattskyldighet (26 kap. 8 och 35 §§ SFL).

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.

Kammarrätten 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 dom från Kammarrätten 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 straffpålaga. Kammarrätten avslog 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 (KRSU 1999-10-07, mål nr 1555-1999).

I dom från Kammarrätten fann kammarrätten att vad som framkommit i målet inte föranleder kammarrätten att göra annan bedömning än länsrätten. Länsrätten fann att NN genom att olovligen tillverka etylalkohol varit skattskyldig till alkoholskatt för den etylalkohol han tillverkat (KRSU 2000-06-05, mål nr 2252-1999). Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

I dom från Kammarrätten fann kammarrätten att vad som framkommit i målet inte föranleder kammarrätten att göra annan bedömning än länsrätten. 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. Länsrätten fann att NN genom att olovligen tillverka etyl-

alkohol varit skattskyldig till alkoholskatt för den etylalkohol han tillverkat och att det faktum att viss mängd sprit förverkats av tingsrätten inte medför att skattekravet ska undanröjas (KRSU 2000-11-23, mål nr 2393-1999).

Kammarrätten delade i dom länsrättens bedömning. NN hade i målet anfört att han inte skulle påföras alkoholskatt eftersom brottslig verksamhet inte konstituerar någon förvärvskälla. Länsrätten 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 (KRSU 2001-03-02, mål nr 834-1999). Högsta förvaltningsdomstolen 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 3.14.

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 likställas med att de går förlorade (8 § andra stycket LAS).

Kammarrätten har i dom avseende tobaksskatt prövat frågan om skattskyldighet enligt motsvarande bestämmelse i LTS (KRSU 2005-05-02, mål nr 1000–1002-04). 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 3.14.2) och som förstörts genom oförutsedda händelser eller force majeure undantas från skattskyldighet (8 b § 1 LAS).

Varor som förvärvats skattefritt enligt 31 e § (se avsnitt 3.14.1) eller 32 § första stycket 5 LAS (se avsnitt 3.14.3 och avsnitt 3.14.4) undantas från skattskyldighet under förutsättning att varorna har förstörts under tillsyn av Skatteverket (8 b § 2 LAS). 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 (prop. 2009/10:40 s. 141).

I förarbetena uttalas följande (prop. 2009/10:40 s. 163).

> ”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.”

Det saknar betydelse om varorna har konsumerats innan beskattning skett (prop. 2009/10:40 s. 173).

Beskattning vid innehav omfattar endast 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 EU-land för sitt personliga bruk och som själv transporterar dem till Sverige (prop. 2009/10:40 s. 140).

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 (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.

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

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

1. Varor som förs in till Sverige under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 31 d § LAS, jämför avsnitt 3.13.7. (Här avses det fallet att diplomater m.fl. med placering i Sverige förvärvat varor från leverantör i annat EU-land.)
2. Varor som förs in till Sverige av en enskild person som har förvärvat varorna i ett annat EU-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 EU-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 § LAS.

Av bestämmelserna 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 (8 c § första stycket 1 LAS,
2. om importen avser en unionsvara 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 (8 c § första stycket 2 LAS,
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 EU-land till följd av att ett sådant mellanstatligt enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av tillståndet (8 c § första stycket 3 LAS.

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

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 (18 § LAS), se avsnitt 3.7.

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 (Skatteverket 2007-07-04, dnr 131 442165-07/111). 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 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

Bestämmelser om beskattning vid oegentligheter vid flyttning under uppskovsförfaranden finns i 26 § LAS.

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 (26 § första stycket 1 LAS), eller
2. upptäckts här, och det inte går att fastställa var oegentligheten har begåtts (26 § första stycket 2 LAS).

Enligt paragrafens andra stycke ska skatt enligt första stycket betalas av

1. den eller de som ställt säkerhet för skatten under flyttningen (26 § andra stycket 1 LAS), 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 (26 § andra stycket 2 LAS).

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

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 (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 (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 (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 (prop. 2009/10:40 s. 183).

Skatteverket ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet då skatt påförts enligt 26 § LAS (3 § FAS).

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 EU-land ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas, om det andra EU-landets skatteanspråk är befogat, se avsnitt 3.13.4.

3.4.6.8 Beskattning vid oegentligheter vid flyttning av beskattade varor

Bestämmelser om beskattning vid oegentligheter vid flyttning av beskattade varor finns i 27 § LAS.

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 (27 första stycket 1 LAS), eller
2. upptäckts här, och det inte går att fastställa var oegentligheten har begåtts (27 första stycket 2 LAS).

Skatt enligt paragrafens 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 (27 andra stycket LAS).

Notera att bestämmelserna 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 alkoholvaror beskattats enligt 27 § LAS, och visar den skattskyldige inom tre år efter det att flyttningen påbörjades att varorna beskattats i ett annat EU-land ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas, om det andra EU-landets skatteanspråk är befogat, se avsnitt 3.13.4.

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.

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 EU-land vid flyttning av varorna (s.k. transportsäkerhet).

Säkerhet ska vara ställd innan flyttning av varorna 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 (10 § första och andra stycket LAS).Transportsäkerheten ska omfatta dels betalning av skatt i Sverige, dels betalning av skatt i annat EU-land. Säkerheten ska vara giltig i samtliga EU-länder (prop. 2009/10:40 s. 165).

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 3.5.8.

Transportsäkerheten 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.

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 direktiv 2088/118/EG, dvs. till dess att varorna tagits emot på en sådan destination som avses i 8 b § LTS, vilken motsvaras av 7 b § LAS (prop. 2009/10:40 s. 165).

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 SFL gått ut (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 EU-länders skattefordringar. Har en upplagshavare påförts skatt i ett annat EU-land får säkerheten tas i anspråk om skattefordran är befogad och skatten inte betalas i rätt tid. Ett annat EU-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 EU-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 (prop. 2001/02:127 s. 200).

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

3.5.1.2 Säkerhet vid lagring m.m.

Det föreligger 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 (10 § tredje stycket LAS).

Vissa möjligheter till jämkning av säkerhetsbeloppet finns enligt 14 a § LAS, se avsnitt 3.5.1.3.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 3.5.8.

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 (8 § andra stycket FAS).

Ett godkännande som upplagshavare får återkallas om ställd säkerhet inte längre är godtagbar (11 § LAS). 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 förarbetena uttalas följande avseende lagringssäkerheten (prop. 2001/02:127 s. 148).

> ”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.”

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 är undantagna från skatteplikt (7 § första stycket 7 LAS). 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 SFL gått ut (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).

Skatteverket får medge att säkerhet inte behöver ställas eller att säkerheten får uppgå till ett lägre belopp än vad som följer av i 10 § tredje stycket LAS om det finns skäl till detta med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska förhållanden eller andra särskilda omständigheter (14 a § LAS). 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.

Syftet med att kräva säkerhet för betalning av skatt i samband med tillverkning m.m. är att säkerställa att skatt kan betalas för varor som försvunnit från skatteupplaget genom stöld eller dylikt. Upplagshavare med goda ekonomiska förhållanden bör därför 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 (prop. 1996/97:116 s. 72).

Med andra särskilda omständigheter förstås 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 (prop. 1996/ 97:116 s. 72).

3.5.2 Registrerad varumottagare

En registrerad varumottagare ska 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 (12 § andra stycket LAS).

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 skyldig att underrätta Skatteverket om detta (8 § FAS).

Bestämmelserna om återkallelse i 11 § första och tredje stycket LAS tillämpas även på registrerad varumottagare (12 § tredje stycket LAS). 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 SFL gått ut (prop. 2001/02:127 s. 201).

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 3.5.8.

Det säkerhetsbelopp som ska ställas av registrerad varumottagare kan under vissa villkor jämkas. Skatteverket får medge att säkerhet inte behöver ställas eller att den får uppgå till ett lägre belopp om det finns skäl till detta med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska förhållanden eller andra särskilda omständigheter (14 a § LAS), se även avsnitt 3.5.1.3.

3.5.3 Tillfälligt registrerad varumottagare

En tillfälligt registrerad varumottagare ska innan varor flyttas från det andra EU-landet ställa säkerhet för betalning av den skatt som ska betalas i Sverige för de ifrågavarande varorna (13 § LAS). 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 SFL gått ut (prop. 2001/02:127 s. 201).

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 3.5.8.

3.5.4 Registrerad avsändare

Bestämmelserna i 10 § första och andra stycket LAS om ställande av säkerhet för skatten tillämpas även på registrerad avsändare (14 § andra stycket LAS). Av dessa bestämmelser 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 EU-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 under uppskovsförfarande sker.

Säkerheten ska omfatta dels betalning av skatt i Sverige, dels betalning av skatt i annat EU-land. Säkerheten ska vara giltig i samtliga EU-länder (prop. 2009/10:40 s. 165).

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 under ett 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 SFL gått ut (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 EU-länders skattefordringar. Har en registrerad avsändare påförts skatt i ett annat EU-land får säkerheten tas i anspråk om skattefordran är befogad och skatten inte betalas i rätt tid. Ett annat EU-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 EU-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 (prop. 2001/02:127 s. 200).

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

3.5.5 Distansförsäljare som ska företrädas av en representant

I 15 § 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 EU-land till Sverige.

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 (prop. 2009/10:40 s. 168).

Säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av den beräknade årliga skatten på varorna (15 § andra stycket LAS). Säkerheten ska ställas innan varorna avsänds från det andra EU-landet (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 SFL gått ut (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, i stället för vad som anges i 15 och 15 a §§ LAS, innan varorna avsänds från det andra EU-landet anmäla sig till Skatteverket och ställa säkerhet för skatten på varorna (15 b § LAS). Säkerheten ställs således för varje enskild flyttning och ska motsvara den skatt som belöper på de varor 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 SFL gått ut (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, innan varorna flyttas från det andra EU-landet, anmäla varorna till Skatteverket och ställa säkerhet för betalning av skatten på varorna (16 § LAS). Säkerheten ska i dessa fall motsvara den skatt som belöper på de varor som flyttningen 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 SFL gått ut (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

Skatteverket ska registrera godkänd upplagshavare, registrerad varumottagare, registrerad avsändare samt sådan säljare vid distansförsäljning som ska företrädas av en representant (7 kap. 1 § första stycket 10 f SFL).

Avseende registrering i det s.k. SEED-registret, se avsnitt 3.17.

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 3.4.6.6.

3.8 Skattskyldighetens inträde

3.8.1 Inledning

Bestämmelser om skattskyldighetens inträde finns i 19 § LAS. Bestämmelserna har i huvudsak sitt ursprung i direktiv 2008/118/EG. Av detta direktiv 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 skattupplag 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.

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 (prop. 2000/01:118 s. 68).

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. (prop. 2009/10:40 s. 171)

Uttag 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 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 (prop. 2009/10:40 s. 171), 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 EU-land kan kontroll av mottagarens punktskattenummer göras i det s.k. SEED-registret, se avsnitt 3.17. Vid flyttning av alkoholvaror till upplagshavare och varumottagare i andra EU-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.

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan om vilken betydelse som ska tillmätas uppgifter i SEED-registret. Förutsättningarna i målet var följande.

Bolaget X:s godkännande som upplagshavare återkallades den 7 maj 2004. Trots det fanns X av misstag registrerad som upplagshavare i SEED-registret till och med den 28 juli 2004. Under denna period levererade upplagshavare Y varor till X utan alkoholskatt. Y har av Skatteverket påförts alkoholskatt för leveranserna. Y överklagade beslutet.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade bifall till överklagandet och uttalade följande. Av 19 § LAS framgår att

skattskyldighet inträder då skattepliktiga varor förs ut ur ett skatteupplag men undantag gäller om den som tar emot varorna själv är upplagshavare. Enligt dessa bestämmelser har således skattskyldighet inträtt för Y för leveranserna av alkoholhaltiga varor till X, eftersom X:s godkännande som upplagshavare hade återkallats.

Vidare uttalade Högsta förvaltningsdomstolen följande. SEED-registret har byggts upp bl. a. mot bakgrund av behovet att kunna kontrollera om mottagare av punktskattepliktiga varor är godkända upplagshavare. Den skattskyldige som genom registret fått bekräftat att en kund är godkänd upplagshavare bör normalt kunna förlita sig på en sådan uppgift. Y har uppgett att sådan kontroll skett. Vid en sådan kontroll har emellertid den bristande registreringen hos Skatteverket gjort det osannolikt att Y skulle fått information om återkallelsebeslutet. Mot denna bakgrund bör Y inte förlora sin rätt till undantag från skattskyldighet för de aktuella leveranserna när bolaget såvitt framgår inte ens med den omsorg och de försiktighetsmått som krävs av en upplagshavare kunde inse att villkoren för skattefrihet faktiskt inte var uppfyllda (HFD 2011 ref. 31).

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

Skattskyldighet inträder när varor tas i anspråk i skatteupplaget eller lagerbrister uppkommer (19 § 1 c LAS).

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. Lagerbrister omfattar svinn, stöld m.m. (prop. 2000/01:118 s.71).

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 (7 § 7 LAS), se avsnitt 3.2.6. Skattskyldighet inträder således inte för alkoholvaror som förlorats under sådana omständigheter.

Godkännande av skatteupplag återkallas

Skattskyldigheten när godkännandet av skatteupplaget återkallas (19 § 1 d LAS). Ett beslut om att återkalla ett godkännande som upplagshavare omfattar, enligt 11 § andra stycket LAS, även upplagshavarens skatteupplag. Att skattskyldighet inträder enligt 19 § 1 d LAS omfattar 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 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 (19 § 2 LAS).

3.8.4 Varumottagare

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

I och med mottagandet upphör varorna att omfattas av uppskovsförfarandet.

3.8.5 Distansförsäljning

Skattskyldigheten inträder 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 (19 § första stycket 4 LAS).

Vid distansförsäljning är fråga om beskattade alkoholvaror, dvs. sådana alkoholvaror som släppts för konsumtion i ett EU-land och för vilka skattskyldighet därigenom inträtt i det landet. Den punktskatt som erlagts i avsändarlandet kan säljaren där ansöka om att få återbetald (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 (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 (19 § 5 LAS). Detta gäller alltså för den som från ett annat EU-land *för in eller tar emot beskattade varor* på annat sätt än genom distansförsäljning.

3.8.7 Tillverkning utanför skatteupplag

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 (19 § 6 LAS).

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 (19 § 7 LAS). Jämför avsnitt 3.4.6.4 och avsnitt 3.14.

3.8.9 Varor som innehas utanför ett uppskovsförfarande

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 (19 § 8 LAS). 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 redovisats här trots att den borde ha gjort det (prop. 2009/10:40 s. 173). 19 § 8 LAS har sin grund i artikel 7.2 b i direktiv 2008/118/EG.

Skatten ska i dessa fall redovisas senast vid den händelse som medför skattskyldighet, dvs. senast när varorna kom att innehas (26 kap. 8 och 37 §§ SFL och 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 EU-landet (19 § första stycket 9 LAS).

3.9 Undantag från skattskyldighetens inträde för upplagshavare

Av 20 § 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. 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.

3.10 Dokumenthantering vid varuflyttningar enligt uppskovsförfarandet

3.10.1 Inledning

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

Bestämmelserna om EMCS finns 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.

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 unionsrätten 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.

Bestämmelserna i 21 b–21 e och 22 a §§ LAS om avsändande av varor gäller upplagshavare och registrerade avsändare (21 § fjärde stycket LAS).

Bestämmelserna om dokumenthantering i 21 b–24 §§ LAS gäller inte när en flyttning under uppskovsförfarande sker enbart på svenskt territorium och varornas slutdestination är belägen på svenskt territorium (21 § femte stycket LAS). 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

Följande dokument och uppgifter ska hanteras i EMCS (21 § första stycket LAS):

1. elektroniska administrativa dokument enligt 21 b § första stycket LAS,
2. administrativa referenskoder 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 och tredje stycket LAS.

3.10.2.2 Elektronisk verifikation

Den som upprättar elektroniskt administrativt dokument, mottagningsrapport eller exportrapport via EMCS ska kunna verifieras genom ett tekniskt förfarande (21 a § LAS). 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 (prop. 2009/10:40 s. 174).

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 (21 a § andra stycket LAS). 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 (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 (prop. 2009/10:40 s. 174–175).

Återkallelse av dokument

Avsändaren får återkalla dokumentet innan flyttningen av varorna påbörjas (21 b § första stycket LAS). 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 (prop. 2009/10:40 s. 175), se avsnitt 3.10.2.5.

Dokument till mottagare i ett annat EU-land

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 (18 § FAS). 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

I det fall en uppskovsflyttning påbörjats i ett annat EU-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 (18 § FAS). Bestämmelsen grundar sig på artikel 21.4 i direktiv 2008/118/EG.

3.10.2.4 Administrativ referenskod

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 (21 b § andra stycket LAS). Bestämmelserna grundar sig på artikel 21.3 i direktiv 2008/118/EG.

Skatteverket tilldelar dokumentet den administrativa referenskoden 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 (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). 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 (prop. 2009/10:40 s. 175).

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 (21 c § LAS). 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, 7 b § fjärde stycket 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 EU-land (prop. 2009/10:40 s. 176).

3.10.2.6 Intyg om skattefrihet

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 EU-land eller en internationell organisation med säte i ett annat EU-land eller vissa personer knutna till dessa, ska varorna åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för varorna i det andra EU-landet (21 e § LAS). 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

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

En mottagningsrapport utgör bevis på att flyttningen avslutats på en sådan destination som avses i 7 b § LAS (22 § 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 (prop. 2009/10:40 s. 176), se avsnitt 3.4.6.7 och 3.12.1.

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 (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 (prop. 2009/10:40 s. 176), se avsnitt 3.10.2.5.

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 (17 § FAS). 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.

Skatteverket ska vidarebefordra mottagningsrapport ställd till upplagshavare eller registrerad avsändare i Sverige till upplagshavaren eller den registrerade avsändaren via EMCS

(18 § FAS). 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 ska Skatteverket via det datoriserade systemet lämna en rapport om att varorna har exporterats, s.k. exportrapport. Exportrapporten ska lämnas efter det att ett intyg har erhållits från Tullverket om att varorna lämnat EU (21 f § LAS). Bestämmelserna gäller fr.o.m. den 1 mars 2011 och innebär en ändring avseende behörig myndighet för lämnande av exportrapport. Bestämmelserna ändrades för att anpassas till den ordning som gällde i praktiken (prop. 2010/11:48 s. 30).

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 lämnat EU. Exportrapporten ersätter således i dessa fall mottagningsrapporten (prop. 2009/10:40 s. 177, 20 § FAS och artikel 25 i direktiv 2008/118/EG).

Proviantering

Förflyttningar under uppskovsförfarande från ett skatteupplag i Sverige till ett fartyg eller luftfartyg i en annan medlemsstat ska från och med den 1 mars 2011 ske inom EMCS. (Observera att sådana flyttningar endast får ske under uppskovsförfarande om varorna får tas emot för skattefri förbrukning eller försäljning ombord på fartyget eller luftfartyget enligt mottagarlandets nationella lagstiftning.) Flyttningen hanteras i EMCS på samma sätt som en export. Genom det s.k. exportkontrollsystemet (ECS) kommer Tullverket att få bekräftat att varorna tagits emot på fartyget eller luftfartyget. Ett sådant intyg lämnas av tullmyndigheten i den medlemsstat där provianteringen sker. Att utfartstullkontoret har intygat att exporten avslutats får normalt anses tillräckligt för att ligga till grund för bedömningen av om proviantering har skett i enlighet med mottagarlandets lagstiftning. Intyget kan ligga till

grund för den rapport som avslutar flytten av varorna i EMCS. I dessa fall ska Skatteverket lämna rapporten i EMCS i form av en exportrapport. Användandet av formaliteterna för export innebär inte att varorna faktiskt anses exporterade i punktskattedirektivets mening (prop. 2010/11:48 s. 26f.).

En exportrapport utgör bevis på att flyttningen avslutats på en sådan destination som avses i 7 b § LAS (22 § 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, s.k. alternativt bevis (22 § andra stycket LAS). Alternativt bevis 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 (prop. 2009/10:40 s. 178).

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 (prop. 2009/10:40 s. 178 och 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 och 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. Det är då Tullverket som ska lämna ett intyg till Skatteverket att flyttningen lämnat EU (22 § fjärde stycket LAS). Av artikel 28.2 i direktiv 2008/118/EG framgår att det är utfartstullkontoret som ska intyga att flyttningen lämnat EU. När utfartstullkontoret är beläget i Sverige ankommer det på Tullverket att intyga att flyttningen avslutats (prop. 2009/10:40 s. 178). När utfartstullkontoret är beläget i ett annat EU-land, vidarebefordrar Tullverket intyget från det andra landets tullmyndighet till Skatteverket.

Motsvarande gäller i tillämpliga delar även när varor flyttas under uppskovsförfarande från ett skatteupplag eller en importplats i Sverige till ett fartyg eller luftfartyg i ett annat EU-land (22 § fjärde stycket LAS).

När Skatteverket från en behörig myndighet i ett annat EU-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 och artikel 28.2 i direktiv 2008/118/EG). Det gäller i dessa fall flyttningar som påbörjats i Sverige och avslutats i ett annat EU-land (prop. 2009/10:40 s. 178).

3.10.2.10 EMCS och SEED-registret

EMCS är kopplat till SEED-registret (se avsnitt 3.17). 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 (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 förarbetena 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 förevändning 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 (prop. 2009/10:40 s. 179).

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 (prop. 2009/10:40 s. 179).

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 (22 a § andra stycket LAS).

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 (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 sådant fall ska Skatteverket, efter det att ett intyg enligt 21 f § andra eller tredje stycket LAS har erhållits från Tullverket, upprätta rapporten.

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 (17 § andra stycket FAS).

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 (19 § FAS).

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 pappers-kopian. Notera att det är den mottagningsrapport som sedan lämnas via EMCS som utgör bevis på att flyttningen avslutats (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

Följande dokument och uppgifter snarast ska lämnas i EMCS när det åter är tillgängligt (24 § första stycket LAS).

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. Skatteverket 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 § andra stycket 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.

3.11 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 EU-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. Förenklat ledsagardokument krävs dock inte vid distansförsäljning av beskattade alkoholvaror som sänds från Sverige (25 § andra stycket 1 LAS).

Undantag vid stängd butik ombord på fartyg/luftfartyg

Förenklat ledsagardokument krävs inte heller för beskattade alkoholvaror som för försäljning ombord förvaras på ett fartyg eller luftfartyg som går mellan Sverige och ett annat EU-land, om varorna inte är till försäljning när fartyget eller luftfartygen befinner sig på ett annat EU-lands territorium (25 § andra stycket 2 LAS).

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

3.11.1.1 Den svenske avsändarens hantering

Flyttning till eller via ett annat EU-land

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

1. ett annat EU-land under sådana förhållanden att skattskyldighet inträder i det andra landet (25 § första stycket 1 LAS), eller
2. en svensk ort via ett annat EU-land (25 § första stycket 2 LAS).

Förenklat ledsagardokument ska upprättas i tre exemplar (21 § första stycket FAS). 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 EU-land ska enligt också anmäla varorna till Skatteverket innan flyttningen påbörjas (21 § andra stycket FAS).

Flyttning av fullständigt denaturerad alkohol

Vid försäljning till ett annat EU-land av alkohol som är fullständigt denaturerad ska ett av avsändaren upprättat förenklat ledsagardokument åtfölja sådana varor under transporten (7 § andra stycket LAS). 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.

3.11.1.2 Den svenske mottagarens hantering

Flyttning från ett annat EU-land

Den som tar emot varor från ett annat EU-land ska behålla exemplar 2 av ledsagardokumentet. Exemplaret ska 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 (12 § RSFS 1999:13).

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

Flyttning via ett annat EU-land

Den som tar emot varor som flyttas mellan två svenska orter via ett annat EU-land ska senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken han tagit emot varorna lämna en bekräftelse på detta till Skatteverket (21 § tredje stycket FAS). 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

Under vissa förutsättningar ska skatt betalas i Sverige för varor som flyttas under uppskovsförfarande och varorna inte når angiven destination (26 § LAS), 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 tas ut enligt den skattesats som gällde vid den tidpunkt då varorna släpptes för konsumtion (26 § andra stycket LAS).

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).

Skatteverket ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet då skatt påförts enligt 26 § LAS (3 § FAS).

3.12.2 Beskattning av transportförluster under flyttning av beskattade varor

Under vissa förutsättningar ska skatt betalas i Sverige för beskattade varor som flyttas till eller via Sverige och varorna inte når angiven mottagare (27 § LAS), 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 tas ut enligt den skattesats som gällde vid den tidpunkt då oegentligheten begicks respektive upptäcktes (27 § andra stycket LAS).

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 (prop. 2009/10:40 s. 184).

3.13 Återbetalning av skatt

3.13.1 Inledning

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

Huvudprincipen inom EU 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 EU-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.

3.13.2 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.

3.13.3 Återbetalning vid övriga flyttningar

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

– 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 EU-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 EU-land (prop. 2009/10:40 s. 185).

3.13.4 Återbetalning för vissa beskattade varor

Om varor som sänts enligt uppskovsförfarande inte når mottagaren eller om beskattade alkoholvaror inte når mottagaren ska varorna beskattas i Sverige under vissa förutsättningar (26 § respektive 27 § LAS), 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 EU-land ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas. Återbetalning ska endast ske om det andra EU-landets skatteanspråk är befogat (28 § fjärde stycket LAS).

3.13.5 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 tulldokumentation (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.

3.13.6 Varor som använts för ändamål som anges 32 § första stycket 4 LAS

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 (30 § LAS). 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 alkoholinnehållet i varje enskilt fall inte över-

stiger 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 EU-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.

3.13.7 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 (2 § tredje stycket förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.).

3.14 Skattefria inköp m.m.

3.14.1 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 3.15.2.6 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 över-

stiger 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 EU-medlemsstats krav,
- används i en tillverkningsprocess där slutprodukten inte innehåller alkohol, eller
- används för vetenskapligt ändamål.

3.14.1.1 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 4 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.” gett sin syn på rekvisitet ”den som använder alkoholvaror” (Skatteverket 2007-12-18, dnr 131 767800-07/111). 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 anlitande företaget i den mening som avses i 31 e § LAS. Om övriga förutsättningar för godkännande är uppfyllda får det anlitande 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

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 (prop. 2000/01:118 s. 86–87), se avsnitt 3.4.2.2. Ledning kan också hämtas från vad som anges i förarbetena 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 (prop. 2009/10:41 s. 164).

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 ta emot 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” 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 (Skatteverket 2006-05-03, dnr 131 267682-06/111).

3.14.1.2 Särskilda bokföringskrav

En skattebefriad förbrukare ska löpande 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 (31 f § LAS).

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 (prop. 2000/01:118 s. 92–93).

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” 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 (Skatteverket 2006-05-03, dnr 131 267682-06/111).

3.14.1.3 Skattskyldighet vid annan användning

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

3.14.1.4 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.

3.14.2 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 3.15.2.2 och 3.15.2.3 om upplagshavares rätt att göra avdrag för skatt på varor som tagits emot av en tillståndshavare enligt lagen om proviantering.

Den som har provianteringstillstånd får också, i enlighet med vad som anges i tillståndet, 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, om varorna tas emot under uppskovsförfarande från ett skatteupplag eller en importplats i ett annat EU-land.

3.14.2.1 Tillstånd meddelas av Tullverket

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

3.14.2.2 Skattskyldighet vid annan användning

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

3.14.3 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.

3.14.3.1 Skattskyldighet vid annan användning

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

3.14.4 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.

3.14.4.1 Skattskyldighet vid annan användning

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

3.15 Avdrag

3.15.1 Inledning

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 ifrågavarande varor.

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

Ej avdrag för export

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

3.15.2 Avdragsrätt för upplagshavare

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

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

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

Bestämmelsen tydliggör att avdragsrätten förutsätter att varorna förts in i ett skatteupplag, dvs. att varorna tas in i uppskovsordningen 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 (prop. 2009/10:40 s. 185). Av förarbeten 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 (prop. 1994/95:56 s. 104).

3.15.2.2 Proviantering av fartyg eller luftfartyg för förbrukning ombord på resa till utländsk ort

Avdrag får 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 (32 § första stycket 2 LAS). 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 3.14.2.

Uttrycket utländsk ort innebär att avdragsrätten omfattar varor som tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till såväl annat EU-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. (prop. 1998/99:86 s. 97)

I dom från Kammarrätten 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. Kammarrätten fann att vad som förekommit i målet inte gav anledning till annan bedömning än den länsrätten gjort. Länsrätten fann att anlitande av mellanhand på så sätt som AB X gjort vid leverans av alkoholvaror till innehavare av provianteringstillstånd föranledde att rätt till avdrag inte förelåg (KRSU 2006-06-02, mål nr 484-05, 485-05).

I dom från Kammarrätten 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. 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. Kammarrätten 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 (KRSU 2007-06-14, mål nr 1210-07, 1211-07). Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

3.15.2.3 Proviantering av fartyg eller luftfartyg för försäljning ombord på resa till tredje land

Avdrag får 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 (32 § första stycket 3 LAS). 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 EU-land. Någon skattefri försäljning ombord på fartyg och luftfartyg i EU-intern trafik får nämligen inte förekomma efter den 30 juni 1999 (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.

Kammarrätten 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.

3.15.2.4 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 (prop. 2000/01:118 s. 129).

3.15.2.5 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 3.14.3 och 3.14.4.

3.15.2.6 Tagits emot av en skattebefriad förbrukare

Avdrag får göras för skatt på varor som har tagits emot av en skattebefriad förbrukare i enlighet med vad som framgår av dennes godkännande (32 § första stycket 6 LAS). 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 (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 3.14.1.

3.15.2.7 Beskattats i annat EU-land med anledning av s.k. transportförlust

Avdrag får göras för skatt på varor som har beskattats i annat EU-land i sådana fall som avses i 26 § LAS under förutsättning att det andra EU-landets skatteanspråk är befogat (32 § första stycket 7 LAS), 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

varorna i ett sådant fall blir beskattade i ett annat EU-land får han göra avdrag för den skatt han redan betalat i Sverige.

3.15.2.8 Verksamhet i exportbutik

Upplagshavare som bedriver verksamhet i exportbutik får 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 (32 § andra stycket LAS).

Vad som avses med verksamhet i exportbutik framgår av avsnitt 3.4.2.2.

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 (2 § RSFS 2001:7).

I RSV:s skrivelse ”Exportbutikers försäljning” redovisas verkets uppfattning beträffande vilka passagerare en exportbutik får sälja till. Av skrivelsen framgår att resenärens slutdestination ska vara ett land utanför EU:s skatteområde, s.k. tredje land, för att resenären ska ha rätt att handla obeskattade unionsvaror. 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 unionsvaror 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 (RSV 2002-02-05, dnr 1375-02/100).

3.15.3 Avdragsrätt för registrerad varumottagare

Enligt 33 § 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 (prop. 2000/01:118 s. 130).

3.16 Förfaranderegler m.m.

3.16.1 Hänvisning till SFL

I fråga om förfarandet vid beskattningen gäller bestämmelserna i SFL när skatten ska betalas till Skatteverket (34 § första stycket LAS). Detta innebär att reglerna i SFL om skattekontroll, beslut om punktskatt, redovisning och betalning av skatt, omprövning (bl.a. bestämmelsen om särskilt kvalificerad beslutsfattare i 66 kap. 5 §), överklagande m.m. ska tillämpas. För skatt som ska betalas till Tullverket gäller tullagen (2008:1281).

3.16.2 Särskilt om förfarandet vid beskattning av skattskyldig enligt 26 § och 27 § LAS

Bestämmelserna i 26 § LAS avser beskattning med anledning av att varor som flyttas under ett uppskovsförfarande inte når angiven destination på grund av en oegentlighet som innebär att varorna släpps för konsumtion.

Bestämmelserna i 27 § LAS avser beskattning med anledning av att beskattade varor som flyttas till eller via Sverige inte når angiven mottagare på grund av en oegentlighet.

Skatteverket beslutar om skatt som avses i 26 och 27 §§ LAS. Skatten ska betalas inom den tid som Skatteverket bestämmer. Endast vissa bestämmelser i SFL ska tillämpas i de fall då Skatteverket beslutar om skatt enligt 26 eller 27 § LAS (34 § andra stycket LAS).

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 (34 § tredje stycket LAS). Före en 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 (34 § fjärde stycket LAS). Nämnda bestämmelser har kommenterats i prop. 2000/01:118 s. 124–125 och i prop. 2001/02:127 s. 202–203.

Skatteverket ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet om skatt tas ut enligt 26 § LAS (3 § FAS).

3.16.3 Särskilt om överklagande

SFL:s bestämmelser om överklagande är tillämpliga på beslut om skatt som fattas av Skatteverket med stöd av LAS. Skatteverkets övriga beslut enligt LAS omfattas inte av SFL:s bestämmelser, men dessa beslut kan överklagas med stöd av 35 § LAS.

Beslut enligt LAS får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige och sökanden (35 § LAS).

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 tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet (23 § FL).

Beslut av Skatteverket som överklagas till en förvaltningsrätt ska tas upp av Förvaltningsrätten i Falun om beslutet avser ärenden enligt SFL i fråga om punktskatt och om återbetalning av punktskatt enligt 64 kap. 6 § samma lag eller författning

som anges i 3 kap. 15 § SFL (7 a § 1 och 2 förordning [1977:937] om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.). I 3 kap. 15 § SFL anges författningar om punktskatt.

3.17 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 Skatteverkets 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 Skatteverkets 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.

3.17.1 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.

3.18 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 tobaks-

skatt, 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 skattestruktur 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 punktskattebefrielse (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)
Ändr. gm (EUT L 200 3.8.2011 s.14)

Direktiv m.m. avseende det generella beskattningsförfarandet, se kapitel 2.

4 Tobaksskatt

4.1 Inledning

Tobaksskatt ska betalas till staten (1 § LTS). 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 EU-land eller som importeras från tredje land (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 EU-länder följer samma förfarandebestämmelser vid beskattningen.

Tobaksskatt ska även betalas för snus och tuggtobak. Snus och tuggtobak omfattas inte av EU-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, registrerad varumottagare eller registrerad avsändare (harmoniserade tobaksvaror) respektive någon som inte är godkänd lagerhållare (snus och tuggtobak) betalas skatten till Tullverket.

Import

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 2008/118/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 (1 § fjärde stycket LTS).

Export

Med export avses att en tobaksvara förs ut till tredje land från Sverige eller via ett annat EU-land (1 § fjärde stycket LTS).

Det viktiga för begreppen import och export är att varan förs in respektive ut ur EU:s punktskatteområde (prop. 2009/10:40 s. 158).

EU-land

Med EU eller ett EU-land förstås de områden som tillhör Europeiska unionens punktskatteområde. Med tredje land förstås länder och områden utanför detta skatteområde (1 § femte stycket LTS).

4.2 Skattepliktiga varor

4.2.1 Inledning

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 EU:s harmoniserade regler om punktskatt på tobaksvaror. De olika kategorierna definieras i 1 a–1 e §§ LTS.

LTS innehåller också ett avsnitt 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 (35–40 a §§ LTS). Denna beskattning är en nationell svensk angelägenhet då snus och tuggtobak inte omfattas av EU-direktivet 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.

Dessutom gäller 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 (1 e § LTS).

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 och med hänsyn till sina egenskaper uteslutande är avsedda att rökas som de är,

1. tobaksrullar med ett yttre täckblad av naturtobak,
2. tobaksrullar fyllda med en riven blandning och med yttre täckblad som har cigarrers färg, gjort 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 2,3 gram och högst 10 gram, och
   c. omkretsen är minst 34 millimeter på minst en tredjedel av längden.

Dessutom gäller 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 (1 d § LTS).

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 går att röka, bjuds ut till detaljhandelsförsäljning och inte omfattas av 1 a eller 1 b §§ LTS.

Med tobaksavfall avses rester av tobaksblad och biprodukter från bearbetning av tobak eller framställning av tobaksprodukter (1 c § andra stycket LTS).

Dessutom gäller 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 (1 e § LTS).

I dom från Högsta förvaltningsdomstolen 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 satser. 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 flavourextrakt och fick torka cirka 20 timmar. Tobakskakan snittades därefter i skärapparaten. Sedan tobaken eftertorkats i cirka fem timmar var den färdig att rökas. Högsta förvaltningsdomstolen 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). Högsta förvaltningsdomstolen gör sedan bedömningen att de båda produkterna är skattepliktiga som röktobak (RÅ 1996 not. 297):

> ”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."

Högsta förvaltningsdomstolen har i dom bedömt att en tobaksprodukt inte är 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 mögelbildning och torkning. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked. Skatterättsnämnden uttalade bl.a. följande (RÅ 1999 not. 36).

> "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 (1 § tredje stycket LTS). 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. Kammarrätten har gjort flera likalydande uttalanden av allmän karaktär avseende vilka slags varor som är att anse som skattepliktiga enligt LTS. Bland annat uttalar kammarrätten 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 kammarrätten uttryck för hur hänvisningen till KN-nr 2403 ska tolkas och tillämpas (KRSU 2007-09-20, mål nr 1517-05, 1518-05, 1519-05 samt 1520-05).

> "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 tulltaxeundernumren (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 färdigarbetad vara, som föreligger 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 innebar 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 kammarrätten 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 flavourextrakt 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."

Högsta förvaltningsdomstolen 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 frätskador 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 kammarrätten 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 värmebehandling 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 flavourextrakt 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 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.”

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

Frågan om efter vilken vikt tobaksskatt ska beräknas vid beskattning av snus har i två fall prövats av Högsta förvaltningsdomstolen. Det ena målet avsåg beskattning av en s.k. snussats. Det andra målet avsåg beskattning av en produkt bestående av portionspåsar (portionsprillor) där innehållet bestod av [viss] procent tobak och [viss högre] procent av [en annan vara som inte utgör tobak].

I det mål som avsåg beskattning av en s.k. snussats prövades frågan om efter vilken vikt tobaksskatt ska tas ut och vid

vilken tidpunkt vikten ska beräknas. Förutsättningarna i målet var sådana att ett bolag hade ansökt om förhandsbesked om skatteplikt för en produkt som bolaget hade för avsikt att utveckla och saluföra. Produkten utgjordes av en sats med olika varor som konsumenten ska kunna använda för att bereda sitt eget snus. Satsen bestod av [mald tobak och vissa andra ingredienser] som, förutom vatten, krävs för att konsumenten ska kunna bereda snus. Under beredningen tillsätter konsumenten [viss mängd] kokande vatten och utför vissa andra beredningsåtgärder av enkel beskaffenhet innan snuset efter [viss tid] är färdigt för konsumtion.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked med den ändringen att beskedet preciserades på så sätt att tobaksskatt ska tas ut på produktens vikt vid den tidpunkt då skattskyldigheten inträder. Högsta förvaltningsdomstolen instämde i Skatterättsnämndens bedömning att den aktuella produkten utgör snus i den mening som avses i LTS redan innan vatten tillsätts vid den slutliga beredningen för konsumtion. Av lagregleringen följer då att skatt ska tas ut på produktens vikt vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

Skatterättsnämnden gjorde följande bedömning. Enligt Avsnitt 1 A regel 2.a i de allmänna bestämmelserna till ledning för tolkning av tulltaxan ska, om en vara anges i ett HS-nummer, varan klassificeras enligt detta nummer även när den är inkomplett eller inte är färdigbearbetad, under förutsättning att den i detta skick har den kompletta eller färdigbearbetade varans huvudsakliga karaktär. Enligt nämndens uppfattning får produkten, trots att den inte är färdigbearbetad när den tillhandahålls konsumenten, anses ha det färdiga snusets huvudsakliga karaktär. Det förhållande att kunden vid den slutliga beredningen ska tillsätta vatten medför således inte någon annan bedömning. Produkten ska med hänsyn härtill hänföras till KN-nr 2403 99 10 och därmed beskattas som snus. Skatterättsnämnden meddelade beskedet att tobaksskatt ska fastställas utan beaktande av det vatten som konsumenten tillsätter produkten (HFD 2011-09-14 mål nr 895-11).

I det mål som avsåg beskattning av portionspåsar prövades frågan om tobaksskatt ska beräknas på de aktuella portionspåsarnas hela vikt eller bara på den del som består av tobak. Förutsättningarna i målet var sådana att ett bolag hade ansökt om förhandsbesked om skatteplikt för en produkt som bolaget hade för avsikt att utveckla och saluföra. Den produkt som ansökan avsåg bestod av portionspåsar som var och en

vägde cirka 1 gram. Innehållet i påsarna bestod av [viss] procent tobak och [viss högre] procent av [en annan vara som inte utgör tobak]. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked. Skatterättsnämnden uttalade att avgörande för om den i ärendet aktuella produkten helt eller delvis ska beskattas enligt LTS är om den ska klassificeras som snus enligt nr 2403 KN. Tullverket hade i yttrande i ärendet framfört att hela varan ska klassificeras enligt KN-nummer 2403 99 10. Skatterättsnämnden fann inte skäl att frångå Tullverkets bedömning avseende produktens klassificering enligt KN. Skatterättsnämnden förklarade att produkten i sin helhet, bl.a. med stöd av de förklarande anmärkningarna i tulltaxan till KN 2403 99 10, ska beskattas som snus enligt LTS. Skatterättsnämnden meddelade beskedet att tobaksskatt enligt LTS ska utgå på produktens hela vikt (HFD 2011-09-14 mål nr 897-11).

4.2.6 Tuggtobak

Skatt ska betalas för tuggtobak som hänförs till KN-nr 2403 (1 § tredje stycket LTS). Skatten tas ut i förhållande till vikten på tuggtobaken (se avsnitt 4.2.7.4).

4.2.7 Skattesatser

4.2.7.1 Inledning

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 2012.

Tekniken för att räkna ut skatten skiljer sig något åt mellan de olika kategorierna av skattepliktiga tobaksvaror.

Skattesatserna för tobaksvaror bestäms självständigt av varje EU-land, dock ställer EU-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 (direktiv 2011/64/EU).

För cigaretter ställer EU-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). EU-reglerna ger också möjlighet för medlemsländerna att ha en kompletterande bestämmelse om minimiskattesats på cigaretter. Sverige tillämpar inte längre denna möjlighet.

Svenska bestämmelser om minimiskattesats på cigaretter slopades i samband med omläggningen till lägre värderelaterad skatt och högre styckesskatt som trädde ikraft den 1 januari 2011. En minimipunktskatt bedömdes efter denna omläggning inte längre fylla någon betydande funktion (prop. 2010/11:13 s. 19).

4.2.7.2 Cigaretter

Skatt på cigaretter tas ut med 1,40 kr per styck och 1 % av detaljhandelspriset (2 § LTS).

Med *detaljhandelspris* avses varje cigarettprodukts 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 (3 § första stycket LTS).

Om detaljhandelspris inte har fastställts får beskattningsmyndigheten uppskatta priset efter vad som kan anses skäligt (3 § tredje stycket LTS). I dom från Kammarrätten hade ett bolag som är godkänt som upplagshavare samförpackat två cigarettpaket av samma märke så att konsumentförpackningen bestod av två paket. Det ena cigarettpaketet hade märkts med märkets normalpris enligt prislistan och det andra paketet hade märkts med ett kraftigt reducerat pris. Kammarrätten 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 kammarrätten kan bolaget således inte fastställa två olika detaljhandelspriser för samma produkt (KRSU 2008-01-07, mål nr 364-07, 365-07).

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

I dom från Kammarrätten hade ett bolag som är godkänt som upplagshavare delat ut cigaretter gratis. För dessa cigaretter hade bolaget endast redovisat tobakskatt 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. Kammarrätten gjorde följande bedömning (KRSU 2007-04-25, mål nr 3392–3394-06).

> ”Enligt 2 § LTS skall tobaksskatt tas ut med 20 öre per cigarett och 39,2 % av detaljhandelspriset. Detalj-

handelspriset 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 hävdat 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 kr 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.”

Cigaretter med en längd, exklusive filter eller munstycke, som överstiger 8 cm men inte 11 cm ska anses som två cigaretter. Är cigaretten längre anses varje påbörjad ytterligare längd av

3 cm som en cigarett (2 § andra stycket LTS). Om längden är t.ex. 10 cm ska således dubbel styckeskatt tas ut, värdeskattedelens procentsats ska däremot inte fördubblas.

Cigaretter får inte säljas till högre pris än detaljhandelspriset (3 § andra stycket LTS). Cigaretter får inte heller tillhandahållas för försäljning annat än i originalförpackning försedd med särskild märkning med uppgift om detaljhandelspriset (enligt 4 § LTS). Enligt Skatteverkets föreskrifter 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 (2 § RSFS 1996:10).

4.2.7.3 Cigarrer, cigariller och röktobak

Skatt på cigarrer och cigariller tas ut med 1,24 kr per styck och för röktobak med 1 718 kr per kg (8 § LTS).

4.2.7.4 Snus och tuggtobak

Skatt på snus tas ut med 382 kr per kg och på tuggtobak med 444 kr per kg (35 § LTS).

4.2.7.5 Skatteomräkning

Skattesatserna ska årligen omräknas för kalenderåret 2013 och efterföljande kalenderår. Avseende cigaretter gäller omräkningen endast styckeskatten. Vid omräkningen används ett jämförelsetal som är knutet till det allmänna prisläget. Regeringen fastställer, och meddelar i förordning före november månads utgång varje år, de omräknade skattebelopp som ska tas ut påföljande kalenderår (42 § LTS).

4.3 Uppskovsförfarandet

I 8 a § LTS definieras följande grundläggande begrepp som har relevans för beskattningen av skattepliktiga harmoniserade tobaksvaror

- uppskovsförfarande
- släpps för konsumtion
- beskattade tobaksvaror.

Uppskovsförfarandet

Med uppskovsförfarande avses att skattskyldighetens inträde skjuts upp vid tillverkning, bearbetning, förvaring eller flyttning av skattepliktiga varor inom EU (8 a § LTS).

Definitionen, som är hämtad från artikel 4.7 i direktiv 2008/118/EG, anger ramen för ett EU-system med uppskjuten skattskyldighet vid hantering av skattepliktiga varor (prop. 2009/10:40 s. 158). 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.).

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 (prop. 2009/10:40 s. 158).

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. importeras utan att omedelbart efter importen hänföras 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 tobaksvaror som släppts för konsumtion i ett EU-land och för vilka skattskyldighet för punktskatt därigenom inträtt i det landet (8 a § LTS).

Varor som släppts för konsumtion i ett EU-land och därefter förs in till Sverige är således att betrakta som beskattade varor. 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 (prop. 2009/10:40 s. 158).

Flyttning under uppskovs-förfarande

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 EU-land,

c. en plats där de skattepliktiga varorna lämnar EU, eller

d. antingen

   – en beskickning eller ett konsulat i ett annat EU-land, en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat, eller

   – en internationell organisation med säte i ett annat EU-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.

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 (prop. 2009/10:40 s. 159).

Från och med den 1 mars 2011 får varor även flyttas under uppskovsförfarande från ett skatteupplag eller en importplats i ett annat EU-land till ett fartyg eller luftfartyg i Sverige samt från ett skatteupplag eller en importplats i Sverige till ett fartyg eller luftfartyg i ett annat EU-land. Detta gäller endast om varorna får tas emot för skattebefriad förbrukning eller försäljning ombord på fartyget eller luftfartyget, enligt nationell lagstiftning i det EU-land där varorna tas emot. I Sverige får sådan proviantering med obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror endast ske om tillstånd har beviljats enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

Vad gäller flyttning av varor till sådan destination som avses i 8 b § första stycket 1 d LTS, dvs. till diplomater och till inter-

nationella organisationer med säte i andra EU-länder m.fl., krävs för att flyttningen ska omfattas av uppskovsförfarandet att frihet från tobaksskatt gäller även i det andra EU-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

Varor kan 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 (8 b § tredje stycket LTS). 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 (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 (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 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 (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 (prop. 2009/10:40 s. 160).

Proviantering inom Sverige

Varor som flyttas för proviantering inom Sverige flyttas inte under uppskovsförfarande. Den upplagshavare som flyttar varorna får i stället göra avdrag för skatten på varorna, när dessa tagits emot av någon som har provianteringstillstånd (se nedan avsnitt 4.16.2.2 och 4.16.2.3).

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 förarbetena kommenterats enligt följande (prop. 2009/10:40 s. 160).

> ”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 uppskovsordningen. 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.”

Avslutande av uppskovsförflyttning

En flyttning under uppskovsförfarande avslutas när varorna tagits emot på en sådan destination som avses i 8 b § LTS. Vid export avslutas flyttningen när varorna lämnat EU (8 d § LTS).

Den mottagningsrapport respektive exportrapport som ska lämnas i EMCS utgör bevis för att flyttningen avslutats (prop. 2009/10:40 s. 161).

Gäller alla flyttningar på svenskt territorium

Bestämmelserna om flyttning under uppskovsförfarande omfattar även flyttningar som inte påbörjats i Sverige, dvs. flyttningar till eller via Sverige, när varorna befinner sig på svenskt territorium (8 e § LTS).

4.4 Skattskyldighet m.m.

4.4.1 Inledning

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 EU-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 4.18.

I avsnitten nedan beskrivs närmare de olika aktörer som är skattskyldiga för tobaksskatt för de harmoniserade punktskattepliktiga tobaksvarorna.

4.4.2 Upplagshavare

4.4.2.1 Allmänt om upplagshavare

Den som, i egenskap av godkänd upplagshavare, hanterar tobaksvaror enligt uppskovsförfarande är skattskyldig (9 § första stycket 1 LTS). 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 förarbetena uttalas följande (prop. 2009/10:40 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 (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 4.4.2.3. Vidare har upplagshavaren rätt att från ett skatteupplag avsända skattepliktiga tobaksvaror under uppskovsförfarande till ett skatteupplag i Sverige eller i ett annat EU-land samt till registrerade eller tillfälligt registrerade varumottagare i ett annat EU-land. Varor får även flyttas under ett uppskovsförfarande från ett skatteupplag till ett fartyg eller luftfartyg i ett annat EU-land, om varorna får tas emot för skattebefriad förbrukning eller försäljning ombord på fartyget eller luftfartyget enligt nationell lagstiftning i det land där varorna tas emot. Däremot kan en i Sverige godkänd

upplagshavare inte avsända skattepliktiga tobaksvaror under uppskovsförfarande till svenska registrerade eller tillfälligt registrerade varumottagare eller för proviantering i Sverige, se avsnitt 4.4.3 respektive 4.15.1.

Registrerad avsändare

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 (prop. 2009/10:40 s. 165).

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 (prop. 2009/10:40 s. 127). 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.

4.4.2.2 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 framgå vilket eller vilka varuslag enligt de koder som anges i bilaga II i kommissionens förordning (EG) 684/2009 som godkännandet omfattar (8 § FTS).

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 EU 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 förarbetena framgår dock att verksamheten ska vara ett led i personens ”näringsutövning” (prop. 1994/95:56 s. 85). 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 EU-länder (se avsnitt 4.4.3).

För godkännande enligt *punkten 3* ska det vara fråga om att importera varor för försäljning till näringsidkare inom EU, vilket innebär att den som endast avser att importera varor för försäljning till tredje land (export) inte kan bli godkänd som upplagshavare (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 EU: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 (1 § lagen (1999:445) om exportbutiker).

Lämplighet

Av förarbetena 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 EU-system med rätt att skattefritt sända och ta emot vara till respektive från andra EU-länder. Om en godkänd upplagshavare inte längre uppfyller kraven på lämplighet ska godkännandet återkallas (prop. 1994/95:56 s. 86), se avsnitt 4.4.2.5.

Kammarrätten 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.

Kammarrätten fann i dom att vad som förekommit i målet inte föranledde kammarrätten att göra en annan bedömning än länsrätten. Länsrätten 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 länsrätten att de ekonomiska förhållandena inte är tillräckligt goda för att bolaget skulle kunna godkännas som upplagshavare (KRSU 2000-09-27, mål nr 3511-1999). Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

I dom från Kammarrätten var omständigheterna följande. Ett bolag hade under en längre tidsperiod underlåtit att fullgöra sina åligganden gentemot staten, framförallt avseende inbetalning av alkoholskatt samt andra skatter och avgifter. Kammarrätten 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 (KRSU 2001-11-14, mål nr 51-2000). Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

I dom från Kammarrätten 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. Kammarrätten delade länsrättens bedömning att bolaget med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt inte var lämpligt att registreras som varumottagare (KRSU 2001-12-18, mål nr 3676-1999).

I dom från Kammarrätten gjordes bedömningen att sökanden, vars ansökan om godkännande som upplagshavare enligt LAS

avslagits, 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 (KRSU 2001-12-21, mål nr 790-2001.

I dom från Kammarrätten konstaterades att även om det inte finns en uttrycklig bestämmelse i LAS så kan Kammarrätten 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. Kammarrätten 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 (KRSU 2002-11-22, mål nr 84-2002).

I dom från Kammarrätten var omständigheterna följande. Ett bolag hade under redovisningsperioderna januari 2000–januari 2002 betalat alkoholskatten för sent vid 23 av 25 tillfällen. Kammarrätten fann bolagets regelmässiga betalningsförsummelser och brister i att deklarera alkoholskatten i rätt tid så allvarliga att de utgjorde grund för återkallelse (KRSU 2003-01-03, mål nr 2163-2002).

Kammarrätten har i dom uttalat 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. Kammarrätten 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 (KRSU 2003-09-19, mål nr 1766-03).

I dom från Kammarrätten var omständigheterna följande. Ett bolag hade 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. Kammarrätten 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. Kammarrätten 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 (KRSU 2004-11-01, mål nr 3351-03).

I dom från Kammarrätten 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. Kammarrätten fann att skäl för annan bedömning än den länsrätten gjort inte förelåg. Länsrätten uttalade att utgångspunkten i förevarande mål är att varumottagare måste ha kännedom om det regelverk som styr verksamheten. Länsrätten fann dock att den sagda utgångspunkten inte medför att all misskötsamhet automatiskt ska leda till att en registrering som varumottagare återkallas. Länsrätten 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.”

(KRSU 2006-01-25, mål nr 2989-05)

I dom från Kammarrätten 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 System-bolagets 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 dotter-bolag 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 kr. Länsrätten gjorde bedömningen att förutsättningar för bolaget att vara godkänt som upplagshavare inte längre fanns. När ärendet prövades av kammarrätten hade ägarförhållandena i bolaget ändrats. Kammarrätten gjorde följande bedömning (KRSU 2007-04-26, mål nr 2785-06).

> ”Att XX och MM överlåtit 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 återkallelse-frågan, 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.”

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövnings-tillstånd.

I Kammarrättens dom 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. Kammar-

rätten gjorde samma bedömning som länsrätten. Länsrätten 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 länsrättens bedömning var därmed Skatteverkets beslut att återkalla registreringen som varumottagare på denna grund riktigt (KRSU 2007-09-10, mål nr 397-07). Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

4.4.2.3 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 framgå vilket eller vilka varuslag enligt de koder som anges i bilaga II i kommissionens förordning (EG) 684/2009 som godkännandet omfattar (8 § FTS).

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. 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 (prop. 2009/10:40 s. 164). 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 (prop. 2000/01:118 s. 65 ff.). En godkänd upplagshavare kan ha ett eller flera godkända skatteupplag.

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 (RSFS 1996:18).

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 (RSFS 1996:18).

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 för varje skatteupplag löpande bokföra affärshändelser och varurörelser som rör skattepliktiga tobaksvaror samt regelbundet inventera lagret av sådana varor (10 a § LTS). RSV har meddelat föreskrifter om vad sådan lagerbokföring ska innehålla samt när lagerinventering ska ske (RSFS 2003:45).

4.4.2.4 Direkt leveransplats

En upplagshavare kan under vissa förutsättningar under skatteuppskov ta emot tobaksvaror från annat EU-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 (8 b § tredje stycket LTS). Den direkta leveransplatsen ska vara belägen i Sverige se 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 (prop. 2009/10:40 s. 129), se även avsnitt 4.9.2.

Anmälan om direkt leveransplats kan göras på blankett SKV 5369 (10 och 11 §§ FTS).

4.4.2.5 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 EU-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 också framgå vilket eller vilka varuslag enligt de koder som anges i bilaga II i kommissionens förordning (EG) 684/2009 som godkännandet omfattar (8 § FTS).

Den som i Sverige är godkänd som registrerad varumottagare kan ta emot varor som avsänds enligt ett uppskovsförfarande från upplagshavare i ett annat EU-land. En registrerad varumottagare kan dessutom ta emot varor som avsänts enligt ett uppskovsförfarande av en registrerad avsändare i ett annat EU-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 EU-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 (8 b § tredje stycket LTS). Den direkta leveransplatsen ska vara belägen i Sverige, se avsnitt 4.3. När den registrerade varumottagaren tar emot tobaksvaror på den föranmälda direkta leveransplatsen övergår ansvaret för skatten från avsändaren till varumottagaren och skattskyldighet inträder för de varor som tas emot (prop. 2009/10:40 s. 129), 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.

Lämplighetsprövningen av den som ansöker om registrering som varumottagare ska motsvara den lämplighetsprövning som gäller vid ansökan om godkännande som upplagshavare (prop. 1998/99:134 s. 102). 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 (prop. 2009/10:41 s. 164). Se avsnitt 4.4.2.2 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 4.4.2.5. 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.

Den som avser att endast vid ett enstaka tillfälle i Sverige yrkesmässigt ta emot varor som flyttas enligt ett uppskovsförfarande från ett annat EU-land ska godkännas som tillfälligt registrerad varumottagare. Godkännandet ska i dessa fall begränsas till att gälla mottagande av varor vid denna särskilt angivna flyttning (14 § LTS). Skatteverket har fastställt blankett (SKV 5371) för ansökan om godkännande som tillfälligt registrerad varumottagare (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 EU-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 framgå vilket eller vilka varuslag enligt de koder som anges i bilaga II i kommissionens förordning (EG) 684/2009 som godkännandet omfattar (8 § FTS).

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 EU-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. Ansökan om godkännande som tillfälligt registrerad varumottagare ersätter den föranmälan 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

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 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. 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 (prop. 2009/10:41 s. 164). Se avsnitt 4.4.2.2 och 4.4.3.1 angående lämplighetsprövning vid godkännande av upplagshavare respektive registrerad varumottagare.

Skatteverket har fastställt blankett (SKV 5359) för ansökan om godkännande som registrerad avsändare (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 också framgå

vilket eller vilka varuslag enligt de varukoder som anges i bilaga II i kommissionens förordning (EG) 684/2009 som godkännandet omfattar (8 § FTS).

En aktör som godkänns som upplagshavare ska dessutom samtidigt godkännas som registrerad avsändare (10 § tredje stycket LTS). 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 (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 (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 4.4.2.5.

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

Om någon som inte bedriver självständig ekonomisk verksamhet förvärvar beskattade varor och varorna transporteras hit från ett annat EU-land av säljaren eller av någon annan för säljarens räkning (distansförsäljning) är säljaren skattskyldig (16 § första stycket LTS).

Säljaren ska hos Skatteverket ställa säkerhet för betalning av skatten på de varor som sänds från det andra EU-landet. Säker-

heten 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 (16 § andra stycket LTS).

Överföringar utan vinstsyfte

Bestämmelserna i 16 § första och andra styckena LTS omfattar även sådana överföringar som sker utan vinstsyfte och som inte utgör gåvoförsändelser. 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 (prop. 2009/10:40 s. 145).

Bestämmelsen i 16 § LTS avser de distansförsäljare som mera regelbundet säljer varor till Sverige (prop. 2009/10:40 s. 168).

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 EU-land gäller i stället att bestämmelserna i 9 § första stycket 6 och 17 § LTS, dvs. för in/tar emot-bestämmelserna, ska tillämpas (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 EU-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 förarbetena förs följande resonemang avseende frågan om vem som är skattskyldig i vissa situationer (prop. 2009/10:40 s. 168).

> ”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” 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 transporterna ändå anses vara utförda för hans räkning om ett bolag i samma koncern har slutit avtal med transportföretaget (Skatteverket 2007-11-26, dnr 131 685056-07/111).

Kammarrätten har i dom 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 kammarrätten 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 kammarrätten 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 EU-land och sedan förs till Sverige för att användas i kommersiell verksamhet. Enligt kammarrätten 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. Kammarrätten 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. Kammarrätten fann därmed att bolaget är skattskyldigt även för dessa cigaretter (KRNS 2003-05-27, mål nr 5393-00, 5394-00). Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

Kammarrätten har i dom avseende alkoholskatt prövat frågan om skattskyldighet enligt motsvarande bestämmelse i LAS (KRNG 2004-06-09, mål nr 5982-03). 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 företrädas av en *representant* som är etablerad i Sverige (16 a § LTS). Begreppet ”etablerad” ska ha samma innebörd som i mervärdesskattelagen (2004:200) och SFL (prop. 2009/10:40 s. 168). 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 förarbetena 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 (prop. 2009/10:40 s. 168). Av förarbetena framgår uttryckligen att representanten inte är skattskyldig (prop. 1994/95:56 s. 90).

Skatteverket har fastställt blankett (SKV 5349) för registrering som distansförsäljare och godkännande som representant (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 (16 a § andra stycket LTS).

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 EU-landet anmäla sig till Skatteverket och ställa säkerhet för skatten på varorna (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). Bestämmelserna i 16 b § LTS omfattar även sådana överföringar som sker utan vinstsyfte och som inte utgör gåvoförsändelser (16 § tredje stycket LTS).

Skatteverket har fastställt blankett (SKV 5372) för anmälan om distansförsäljning vid enstaka tillfälle (11 § FTS).

Skattskyldighet för mottagaren i vissa fall

Den som tar emot tobaksvaror som avsänts till Sverige enligt 16 eller 16 b §§ ska vara skattskyldig i stället för säljaren, om säljaren inte ställt säkerhet för skatten i Sverige (16 c § LTS). 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 (prop. 2009/10:40 s. 169).

Har säljaren inte ställt säkerhet för skatten, och mottagaren således är skattskyldig, ska mottagaren redovisa skatten för varje händelse som medför skattskyldighet (26 kap. 8 § och 37 §§ SFL). Skulle säljaren trots detta av någon anledning ändå betala punktskatten avseende varorna ska beloppet återbetalas till säljaren. Detta följer av allmänna rättsgrundsatser (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 EU-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, innan varorna flyttas från det andra EU-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 (17 § LTS). 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 (11 § FTS). Skatteverket har fastställt blanketter för anmälan om införsel (”Anmälan – Införsel Övrig skattskyldig” SKV 5385 och ”Anmälan – Införsel Privatperson” SKV 5386).

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

> ”För att åskådliggöra vem som är skattskyldig i Sverige för beskattade varor ges här några exempel. Exemplen 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 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 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-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 föranmäla varorna och ställa säkerhet för den svenska tobaksskatten samt betala skatten här. ”

Den punktskatt som har erlagts i avsändarlandet ska under vissa förutsättningar återbetalas (artikel 33.6 i direktiv 2008/118/EG). Jämför vad som gäller för återbetalning av svensk tobaksskatt då tobaksvaror som beskattats i Sverige transporteras till annat EU-land, se avsnitt 4.14.3.

Kammarrätten 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 dom från Kammarrätten var förutsättningarna följande. NN hade 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 anlitade 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. Kammarrätten instämde i länsrättens bedömning och fastställde länsrättens dom. Länsrätten gjorde bedömningen att eftersom NN inte själv transporterat tobaksvarorna över gränsen från Spanien till Sverige kan införseln, skatterättsligt, inte betraktas som privatinförsel. Länsrätten konstaterade att införseln därför är skattepliktig enligt 9 § 5 LTS. Avseende frågan om det var NN som skulle påföras skatten för införseln gjorde länsrätten mot bakgrund av de omständigheter som redovisats ovan bedömningen att cigaretterna hade transporterats till Sverige för NN:s räkning. Länsrätten 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 (KRSU 2000-11-03, mål nr 1067-2000).

I Kammarrättens dom drev NN en jourbutik där han sålde cigaretter och röktobak 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.

Kammarrätten fann att vad som förekommit i målet inte föranleder annan bedömning än vad länsrätten har gjort. Länsrätten 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 deklareras 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 (KRSU 2002-09-16, mål nr 2573-2000).

I dom från Kammarrätten var förutsättningarna följande. AB X hade 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.

Kammarrätten fann att det som framkommit i målen inte föranleder annan bedömning än vad länsrätten har gjort. Länsrätten 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 länsrätten 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.”

(KRSU 2004-11-23, mål nr 2377-01, 2378-01)

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” 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 (Skatteverket 2007-11-26, dnr 131 685056-07/111). Detta synsätt bekräftas även av svensk rättspraxis, bl.a. genom nedan refererade domar från Kammarrätten.

I dom från Kammarrätten 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. Kammarrätten 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 deklarera för verksamheten i Spanien, eftersom han vistats i Spanien under den tid som verksamheten bedrevs. Kammarrätten 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 (KRSU 2003-03-18, mål nr 2951-2000).

I dom från Kammarrätten 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. Kammarrätten 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. Kammarrätten konstaterade att det i målet således var fråga om sådan kommersiell införsel som regleras i LTS. Kammarrätten 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 (KRSU 2003-03-18, mål nr 2997-2000, 2998-2000).

Kammarrätten 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. Som framgår av nedanstående kommentar i förarbetena är sådan införsel i beskattningshänseende att jämställa med kommersiell införsel (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 LTS, LAS och LSE genom att dessa situationer undantas från skattskyldighet.”

Undantag från skattskyldighet i vissa fall

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.

Bestämmelserna gäller inte den som för yrkesmässig försäljning ombord på ett fartyg eller luftfartyg som går mellan Sverige och annat EU-land förvarar tobaksvaror, för de varor som inte är till försäljning på svenskt territorium (9 § tredje stycket LTS).

Av kompletterande bestämmelser följer dessutom att från skattskyldighet enligt 9 § första stycket 6 LTS undantas varor som förs in till Sverige i följande fall, numrerade 1–5 (9 a § LTS):

1. Varor som förs in till Sverige under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 31 d § LTS, jämför avsnitt 4.14.6. (Här avses det fallet att diplomater m.fl. med placering i Sverige förvärvat varor från leverantör i annat EU-land.)
2. Varor som förs in till Sverige av en enskild person som har förvärvat varorna i ett annat EU-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 EU-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 4.20.

Kammarrätten 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.

Kommersiell användning av varor som inte beskattats vid införseln

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 händelse som medför skattskyldighet (26 kap. 8 och 35 §§ SFL).

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 4.15. Den som använder skattepliktiga varor som för-

värvats 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 likställas med att de går förlorade (9 § andra stycket LTS).

I dom från Kammarrätten 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 förbrukning 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.

Kammarrätten 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. Kammarrätten 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 kammarrättens 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. Kammarrätten instämde i länsrättens bedömning att tillhandahållandet i de aktuella målen inte skiljer sig från sedvanlig butiksförsäljning. Kammarrätten fann således – även med beaktande av vad rederiet anfört 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 kammarrätten 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 kammarrätten att rederiet även i denna del har använt varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten (KRSU 2005-05-01, mål nr 1000–1002-04).

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 4.15.1.1) och som förstörts genom oförutsedda händelser eller force majeure undantas från skattskyldighet (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 (prop. 2009/10:40 s. 141).

I förarbetena uttalas följande (prop. 2009/10:40 s. 163).

> ”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.”

Det saknar betydelse om varorna har konsumerats innan beskattning skett (prop. 2009/10:40 s. 173).

Beskattning vid innehav omfattar endast 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 EU-land för sitt personliga bruk och som själv transporterar dem till Sverige (prop. 2009/10:40 s. 140).

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 (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.

Bestämmelserna gäller inte den som för yrkesmässig försäljning ombord på ett fartyg eller luftfartyg som går mellan Sverige och annat EU-land förvarar tobaksvaror, för de varor som inte är till försäljning på svenskt territorium (9 § tredje stycket LTS).

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

1. Varor som förs in till Sverige under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 31 d § LTS, jämför avsnitt 4.14.6. (Här avses det fallet att diplomater m.fl. med placering i Sverige förvärvat varor från leverantör i annat EU-land.)
2. Varor som förs in till Sverige av en enskild person som har förvärvat varorna i ett annat EU-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 EU-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 4.20.

4.4.6.5 Den som importerar varor från tredje land

Bestämmelser om skattskyldighet vid import av varor finns i 9 c § LTS.

Av bestämmelserna 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 (9 c § första stycket 1 LTS),
2. om importen avser en unionsvara 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 (9 c § första stycket 2 LTS),
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 EU-land till följd av att ett sådant mellanstatligt enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av tillståndet (9 c § första stycket 3 LTS).

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

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 (19 § LTS), se avsnitt 4.8.

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 (Skatteverket 2007-07-04, dnr 131 442165-07/111). 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 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

Bestämmelser om beskattning vid oegentligheter vid flyttning under uppskovsförfaranden finns i 27 § LTS.

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 (27 § första stycket 1 LTS), eller
2. upptäckts här, och det inte går att fastställa var oegentligheten har begåtts (27 § första stycket 2 LTS).

Enligt paragrafens andra stycke ska skatt enligt första stycket betalas av

1. den eller de som ställt säkerhet för skatten under flyttningen (27 § andra stycket 1 LTS), 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 (27 § andra stycket 2 LTS).

Skatten ska tas ut enligt den skattesats som gällde vid den tidpunkt då varorna släpptes för konsumtion (27 § tredje stycket LTS).

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 (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 (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 (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 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 (prop. 2009/10:40 s. 183).

Skatteverket ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet då skatt påförts enligt 27 § LTS (3 § FTS).

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 EU-land ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas, om det andra EU-landets skatteanspråk är befogat, se avsnitt 4.14.4.

4.4.6.7 Beskattning vid oegentligheter vid flyttning av beskattade varor

Bestämmelser om beskattning vid oegentligheter vid flyttning av beskattade varor finns i 28 § LTS.

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 (28 § första stycket 1 LTS), eller
2. upptäckts här, och det inte går att fastställa var oegentligheten har begåtts (28 § första stycket 2 LTS).

Skatt enligt paragrafens 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 (28 § andra stycket LTS).

Notera att bestämmelserna 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 tobaksvaror beskattats enligt 28 § LTS, och visar den skattskyldige inom tre år efter det att flyttningen påbörjades att varorna beskattats i ett annat EU-land ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas, om det andra EU-landets skatteanspråk är befogat, se avsnitt 4.14.4.

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.

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 EU-land vid flyttning av varorna (s.k. transportsäkerhet).

Säkerhet ska vara ställd innan flyttning av varorna 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 (11 § första och andra stycket LTS).

Transportsäkerheten ska omfatta dels betalning av skatt i Sverige, dels betalning av skatt i annat EU-land. Säkerheten ska vara giltig i samtliga EU-länder (prop. 2009/10:40 s. 165).

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 4.5.8.

Transportsäkerheten 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.

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 direktiv 2008/118/EG, dvs. till dess att varorna tagits emot på en sådan destination som avses i 8 b § LTS (prop. 2009/10:40 s. 165).

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 SFL gått ut (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 EU-länders skattefordringar. Har en upplagshavare påförts skatt i ett annat EU-land får säkerheten tas i anspråk om skattefordran är befogad och skatten inte betalas i rätt tid. Ett annat EU-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 EU-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 (prop. 2001/02:127 s. 200).

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

4.5.1.2 Säkerhet vid lagring m.m.

Det föreligger en generell skyldighet för upplagshavare att ställa säkerhet för betalning av skatt för sådana lagerbrister som avses i 20 § 1 c LTS (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 (11 § tredje stycket LTS).

Vissa möjligheter till jämkning av säkerhetsbeloppet finns enligt 15 a § LTS, se avsnitt 4.5.1.3.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 4.5.8 nedan.

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 (9 § andra stycket FTS).

Ett godkännande som upplagshavare får återkallas om ställd säkerhet inte längre är godtagbar (12 § LTS). 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 förarbetena uttalas följande avseende lagringssäkerheten (prop. 2001/02:127 s. 148).

> ”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.”

Tobaksvaror 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 är undantagna från skatteplikt (18 § LTS). 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 SFL gått ut (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).

Skatteverket får medge att säkerhet inte behöver ställas eller att säkerheten får uppgå till ett lägre belopp än vad som följer av i 11 § tredje stycket LTS om det finns skäl till detta med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska förhållanden eller andra särskilda omständigheter (15 a § LTS). 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.

Syftet med att kräva säkerhet för betalning av skatt i samband med tillverkning m.m. är att säkerställa att skatt kan betalas för varor som försvunnit från skatteupplaget genom stöld eller dylikt. Upplagshavare med goda ekonomiska förhållanden bör därför 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 (prop. 1996/97:116 s. 72).

Med andra särskilda omständigheter förstås 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 (prop. 1996/97:116 s. 72).

4.5.2 Registrerad varumottagare

En registrerad varumottagare ska 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 (13 § andra stycket LTS).

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 skyldig att underrätta Skatteverket om detta (9 § FTS).

Bestämmelserna om återkallelse i 12 § första och tredje stycket LTS tillämpas även på registrerad varumottagare (13 § tredje stycket LTS). 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 till-

fälle 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 SFL gått ut (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 under vissa villkor jämkas. Skatteverket får medge att säkerhet inte behöver ställas eller att den får uppgå till ett lägre belopp om det finns skäl till detta med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska förhållanden eller andra särskilda omständigheter (15 a § LTS), se även avsnitt 4.5.1.3.

4.5.3 Tillfälligt registrerad varumottagare

En tillfälligt registrerad varumottagare ska innan varor flyttas från det andra EU-landet ställa säkerhet för betalning av den skatt som ska betalas i Sverige för de ifrågavarande varorna (14 § LTS). Säkerheten ska i dessa fall motsvara den skatt som belöper på de varor 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 SFL gått ut (prop. 2001/02:127 s. 201).

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 4.5.8.

4.5.4 Registrerad avsändare

Bestämmelserna i 11 § första och andra stycket LTS om ställande av säkerhet för skatten tillämpas även på registrerad avsändare (15 § LTS). 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 EU-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 EU-land. Säkerheten ska vara giltig i samtliga EU-länder (prop. 2009/10:40 s. 165).

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 ett 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 SFL gått ut (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 EU-länders skattefordringar. Har en registrerad avsändare påförts skatt i ett annat EU-land får säkerheten tas i anspråk om skattefordran är befogad och skatten inte betalas i rätt tid. Ett annat EU-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 EU-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 (prop. 2001/02:127 s. 200).

När det gäller annat EU-lands skattefordran ska frågan om huruvida påförd skatt har betalats i rätt tid avgöras enligt det andra EU-landets regler om betalningstider (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 EU-land till Sverige.

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 (prop. 2009/10:40 s. 168).

Säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av den beräknade årliga skatten på varorna (16 § andra stycket LTS). Säkerheten ska ställas innan varorna avsänds från det andra EU-landet (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 SFL gått ut (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, i stället för vad som anges i 16 och 16 a §§ LTS, innan varorna avsänds från det andra EU-landet anmäla sig till Skatteverket och ställa säkerhet för skatten på varorna (16 b § LTS). Säkerheten ställs således för varje enskild flyttning och ska motsvara den skatt som belöper på de varor 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 för-

fallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SFL gått ut (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, innan varorna flyttas från det andra EU-landet, anmäla varorna till Skatteverket och ställa säkerhet för betalning av skatten på varorna (17 § LTS). Säkerheten ska i dessa fall motsvara den skatt som belöper på de varor som flyttningen 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 SFL gått ut (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

Skatteverket ska registrera godkänd upplagshavare, registrerad varumottagare, registrerad avsändare, sådan säljare vid distansförsäljning som ska företrädas av en representant samt godkänd lagerhållare (7 kap. 1 § första stycket e SFL).

Avseende registrering i det s.k. SEED-registret, se avsnitt 4.17.

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 punktskattepliktiga 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 bestämmelsen 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 EU-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 EU-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 26 kap. 8 och 37 § SFL, 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 26 kap. 8 och 37 § SFL.

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 Inledning

Bestämmelser om skattskyldighetens inträde finns i 20 § LTS. Bestämmelserna har i huvudsak sitt ursprung i direktiv 2008/118/EG. Av detta direktiv 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 skattupplag 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.

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 (prop. 2000/01:118 s. 68).

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 (prop. 2009/10:40 s. 171).

Uttag från skatteupplag

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 att skattskyldighet alltid inträder enligt denna punkt när varorna tas ut från ett skatteupplag utan att en flyttning under uppskovsförfarande 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 (prop. 2009/10:40 s. 171), 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 EU-land kan kontroll av mottagarens punktskattenummer göras i det s.k. SEED-registret, se avsnitt 4.17. Vid flyttning av tobaksvaror till upplagshavare och varumottagare i andra EU-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.

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan om vilken betydelse som ska tillmätas uppgifter i SEED-registret. Domen avser bestämmelserna i LAS men har betydelse även för tillämpningen av LTS. Förutsättningarna i målet var följande.

Bolaget X:s godkännande som upplagshavare återkallades den 7 maj 2004. Trots det fanns X av misstag registrerad som upplagshavare i SEED-registret till och med den 28 juli 2004.

Under denna period levererade upplagshavare Y varor till X utan alkoholskatt. Y har av Skatteverket påförts alkoholskatt för leveranserna. Y överklagade beslutet.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade bifall till överklagandet och uttalade följande. Av 19 § LAS framgår att skattskyldighet inträder då skattepliktiga varor förs ut ur ett skatteupplag men undantag gäller om den som tar emot varorna själv är upplagshavare. Enligt dessa bestämmelser har således skattskyldighet inträtt för Y för leveranserna av alkoholhaltiga varor till X, eftersom X:s godkännande som upplagshavare hade återkallats.

Vidare uttalade Högsta förvaltningsdomstolen följande. SEED-registret har byggts upp bl. a. mot bakgrund av behovet att kunna kontrollera om mottagare av punktskattepliktiga varor är godkända upplagshavare. Den skattskyldige som genom registret fått bekräftat att en kund är godkänd upplagshavare bör normalt kunna förlita sig på en sådan uppgift. Y har uppgett att sådan kontroll skett. Vid en sådan kontroll har emellertid den bristande registreringen hos Skatteverket gjort det osannolikt att Y skulle fått information om återkallelse-beslutet. Mot denna bakgrund bör Y inte förlora sin rätt till undantag från skattskyldighet för de aktuella leveranserna när bolaget såvitt framgår inte ens med den omsorg och de försiktighetsmått som krävs av en upplagshavare kunde inse att villkoren för skattefrihet faktiskt inte var uppfyllda (HFD 2011 ref. 31).

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

Skattskyldighet inträder när varor tas i anspråk i skatteupplaget eller lagerbrister uppkommer (20 § 1 c LTS).

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

Observera dock att undantag från skatteplikt gäller för tobaks-varor 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 (18 § LTS), se avsnitt 4.7.1. Skattskyldighet inträder således inte för tobaksvaror som förlorats under sådana omständigheter.

Godkännande av skatteupplag återkallas

Skattskyldigheten inträder när godkännandet av skatteupplaget återkallas (20 § 1 d LTS). Ett beslut om att återkalla ett godkännande som upplagshavare omfattar, enligt 12 § andra stycket LTS, även upplagshavarens skatteupplag. Att skattskyldighet inträder enligt 20 § 1 d LTS omfattar 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 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 (20 § 2 LTS).

4.9.4 Varumottagare

För den *registrerade varumottagaren* och den *tillfälligt registrerade varumottagaren* inträder skattskyldigheten vid mottagandet av de skattepliktiga varorna (20 § 3 LTS).

I och med mottagandet upphör varorna att omfattas av uppskovsförfarandet.

4.9.5 Distansförsäljning

Skattskyldigheten inträder 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 (20 § första stycket 4 LTS).

Vid distansförsäljning är fråga om beskattade tobaksvaror, dvs. sådana tobaksvaror som släppts för konsumtion i ett EU-land och för vilka skattskyldighet därigenom inträtt i det landet. Den punktskatt som erlagts i avsändarlandet kan säljaren där ansöka om att få återbetald (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 avsän-

daren inte ställt säkerhet ska redovisa skatten genast vid den skattepliktiga händelsen, dvs. då varorna förs in i Sverige (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 (20 § 5 LTS). Detta gäller alltså för den som från ett annat EU-land *för in eller tar emot beskattade varor* på annat sätt än genom distansförsäljning.

4.9.7 Tillverkning utanför skatteupplag

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 (20 § 6 LTS).

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 (20 § 7 LTS). Jämför avsnitt 4.4.6.3 och avsnitt 4.15.

4.9.9 Varor som innehas utanför ett uppskovsförfarande

Skattskyldighet inträder för den som *innehar* varor och är skattskyldig enligt 9 § 9 LTS, när varorna kom att innehas utanför ett uppskovsförfarande (20 § 8 LTS). 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 redovisats här trots att den borde ha gjort det (prop. 2009/10:40 s. 173). 20 § 8 LTS har sin grund i artikel 7.2 b i direktiv 2008/118/EG.

Skatten ska i dessa fall redovisas senast vid den skattepliktiga händelsen, dvs. senast när varorna kom att innehas (26 kap. 8 och 37 §§ SFL och 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 skattskyldigheten vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull inträder eller skulle ha inträtt i det andra EU-landet (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 Inledning

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

Bestämmelserna om EMCS finns 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.

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 unionsrätten 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.

Bestämmelserna i 22 b–22 e och 23 a §§ LAS om avsändande av varor gäller upplagshavare och registrerade avsändare (22 § fjärde stycket LTS).

Bestämmelserna om dokumenthantering i 22 b–25 §§ LTS gäller inte när en flyttning under uppskovsförfarande sker enbart på svenskt territorium och varornas slutdestination är belägen på svenskt territorium (22 § femte stycket LTS). 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

Följande dokument och uppgifter ska hanteras i EMCS (22 § första stycket LTS):

1. elektroniska administrativa dokument enligt 22 b § första stycket LTS,
2. administrativa referenskoder 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 och tredje stycket LTS.

4.11.2.2 Elektronisk verifikation

Den som upprättar elektroniskt administrativt dokument, mottagningsrapport eller exportrapport via EMCS ska kunna verifieras genom ett tekniskt förfarande (22 a § LTS). 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 (prop. 2009/10:40 s. 174).

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 (22 a § andra stycket LTS). 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 (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 (prop. 2009/10:40 s. 174–175).

Återkallelse av dokument

Avsändaren får återkalla dokumentet innan flyttningen av varorna påbörjas (22 b § första stycket LTS). 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 (prop. 2009/10:40 s. 175), se avsnitt 4.11.2.5.

Dokument till mottagare i ett annat EU-land

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 (14 § FTS). 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

I det fall en uppskovsflyttning påbörjats i ett annat EU-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 (16 § FTS). Bestämmelsen grundar sig på artikel 21.4 i direktiv 2008/118/EG.

4.11.2.4 Administrativ referenskod

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 (22 b § andra stycket LTS). Bestämmelserna grundar sig på artikel 21.3 i direktiv 2008/118/EG.

Skatteverket tilldelar dokumentet den administrativa referenskoden 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 (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). 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 (prop. 2009/10:40 s. 175).

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 (22 c § LTS). 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, 8 b § fjärde stycket 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 EU-land (prop. 2009/10:40 s. 176).

4.11.2.6 Intyg om skattefrihet

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 EU-land eller en internationell organisation med säte i ett annat EU-land eller vissa personer knutna till dessa, ska varorna åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för varorna i det andra EU-landet (22 e § LTS). 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

Den som på en sådan destination som avses i 8 b § tar emot varor som flyttats under ett uppskovsförfarande ska via EMCS lämna en rapport till Skatteverket om att varorna tagits emot (mottagningsrapport). Mottagningsrapporten ska lämnas utan dröjsmål och senast inom fem dagar efter mottagandet (22 f § LTS). Bestämmelsen baseras på artikel 24 i direktiv 2008/118/EG.

En mottagningsrapport utgör bevis på att flyttningen avslutats på en sådan destination som avses i 8 b § LTS (23 § 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 (prop. 2009/10:40 s. 176), se avsnitt 4.4.6.6 och 4.13.1.

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 (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 (prop. 2009/10:40 s. 176), se avsnitt 4.11.2.5.

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 (15 § FTS). 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.

Skatteverket ska vidarebefordra mottagningsrapport ställd till upplagshavare eller registrerad avsändare i Sverige till upplagshavaren eller den registrerade avsändaren via EMCS

(16 § FTS). 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 ska Skatteverket via det datoriserade systemet lämna en rapport om att varorna har exporterats (exportrapport). Exportrapporten ska lämnas efter det att ett intyg har erhållits från Tullverket om att varorna lämnat EU (22 f § LTS). Bestämmelserna gäller fr.o.m. den 1 mars 2011 och innebär en ändring avseende behörig myndighet för lämnande av exportrapport. Bestämmelserna ändrades för att anpassas till den ordning som gällde i praktiken (prop. 2010/11:48 s. 30).

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 lämnat EU. Exportrapporten ersätter således i dessa fall mottagningsrapporten (prop. 2009/10:40 s. 177, 18 § FTS samt artikel 25 i direktiv 2008/118/EG).

Proviantering

Förflyttningar under uppskovsförfarande från ett skatteupplag i Sverige till ett fartyg eller luftfartyg i en annan medlemsstat ska från och med den 1 mars 2011 ske inom EMCS. (Observera att sådana flyttningar endast får ske under uppskovsförfarande om varorna får tas emot för skattefri förbrukning eller försäljning ombord på fartyget eller luftfartyget enligt mottagarlandets nationella lagstiftning.) Flyttningen hanteras i EMCS på samma sätt som en export. Genom det s.k. exportkontrollsystemet (ECS) kommer Tullverket att få bekräftat att varorna tagits emot på fartyget eller luftfartyget. Ett sådant intyg lämnas av tullmyndigheten i den medlemsstat där provianteringen sker. Att utfartstullkontoret har intygat att exporten avslutats får normalt anses tillräckligt för att ligga till grund för bedömningen av om proviantering har skett i enlighet med mottagarlandets lagstiftning. Intyget kan ligga till

grund för den rapport som avslutar flytten av varorna i EMCS. I dessa fall ska Skatteverket lämna rapporten i EMCS i form av en exportrapport. Användandet av formaliteterna för export innebär inte att varorna faktiskt anses exporterade i punktskattedirektivets mening (prop. 2010/11:48 s. 26f.).

En exportrapport utgör bevis på att flyttningen avslutats på en sådan destination som avses i 8 b § LTS (23 § 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, s.k. alternativt bevis (23 § andra stycket LTS). Alternativt bevis 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 (prop. 2009/10:40 s. 178).

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 (prop. 2009/10:40 s. 178 och 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 och 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. Det är då Tullverket som ska lämna ett intyg till Skatteverket att flyttningen lämnat EU (23 § fjärde stycket LTS). Av artikel 28.2 i direktiv 2008/118/EG framgår att det är utfartstullkontoret som ska intyga att flyttningen lämnat EU. När utfartstullkontoret är beläget i Sverige ankommer det på Tullverket att intyga att flyttningen avslutats (prop. 2009/10:40 s. 178). När utfartstullkontoret är beläget i ett annat EU-land, vidarebefordrar Tullverket intyget från det andra landets tullmyndighet till Skatteverket.

Motsvarande gäller i tillämpliga delar även när varor flyttas under uppskovsförfarande från ett skatteupplag eller en importplats i Sverige till ett fartyg eller luftfartyg i ett annat EU-land (23 § fjärde stycket LTS).

När Skatteverket från en behörig myndighet i ett annat EU-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 och artikel 28.2 i direktiv 2008/118/EG). Det gäller i dessa fall flyttningar som påbörjats i Sverige och avslutats i ett annat EU-land (prop. 2009/10:40 s. 178).

4.11.2.10 EMCS och SEED-registret

EMCS är kopplat till SEED-registret (se avsnitt 4.17). 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 (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 förarbetena 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 förevändning 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 (prop. 2009/10:40 s. 179).

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 (prop. 2009/10:40 s. 179).

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 (23 a § andra stycket LTS).

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 (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 sådant fall ska Skatteverket, efter det att ett intyg enligt 22 f § andra och tredje stycket har erhållits från Tullverket, upprätta rapporten.

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 (15 § andra stycket FTS).

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 (17 § FTS).

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 pappers-kopian. Notera att det är den mottagningsrapport som sedan lämnas via EMCS som utgör bevis på att flyttningen avslutats (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

Följande dokument och uppgifter snarast ska lämnas i EMCS när det åter är tillgängligt (25 § första stycket LTS).

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. Skatteverket 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 § andra stycket 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.

4.12 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 EU-land och för vilka skattskyldighet för punktskatt därigenom inträtt i det landet.

Undantag vid distansförsäljning

Vid distansförsäljning är det fråga om redan beskattade varor. Förenklat ledsagardokument krävs dock inte vid distans-

försäljning av beskattade tobaksvaror som sänds från Sverige (26 § andra stycket LTS).

Undantag vid stängd butik ombord på fartyg/luftfartyg

Förenklat ledsagardokument krävs inte heller för beskattade tobaksvaror som för försäljning ombord förvaras på ett fartyg eller luftfartyg som går mellan Sverige och ett annat EU-land, om varorna inte är till försäljning när fartyget eller luftfartygen befinner sig på ett annat EU-lands territorium (26 § andra stycket LTS).

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

4.12.1.1 Den svenske avsändarens hantering

Flyttning till eller via ett annat EU-land

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

1. ett annat EU-land under sådana förhållanden att skattskyldighet inträder i det andra landet (26 § första stycket 1 LTS), eller
2. en svensk ort via ett annat EU-land (26 § första stycket 2 LTS).

Förenklat ledsagardokument ska upprättas i tre exemplar (19 § första stycket FTS). 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 EU-land ska också anmäla varorna till Skatteverket innan flyttningen påbörjas (19 § andra stycket FTS).

4.12.1.2 Den svenske mottagarens hantering

Flyttning från ett annat EU-land

Den som tar emot varor från ett annat EU-land ska behålla exemplar 2 av ledsagardokumentet. Exemplaret ska 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 (12 § RSFS 1999:13).

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

Flyttning via ett annat EU-land

Den som tar emot varor som flyttats mellan två svenska orter via ett annat EU-land ska senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken han tagit emot varorna lämna en bekräftelse på detta till Skatteverket (19 § tredje stycket FTS). Mottagaren ska behålla exemplar 2 av det förenklade 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

Under vissa förutsättningar ska skatt betalas i Sverige för varor som flyttas under uppskovsförfarande och varorna inte når angiven destination (27 § LTS), 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 tas ut enligt den skattesats som gällde vid den tidpunkt då varorna släpptes för konsumtion (27 § andra stycket LTS).

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).

Skatteverket ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet då skatt påförts enligt 27 § LTS (3 § FTS).

4.13.2 Beskattning av transportförluster under flyttning av beskattade varor

Under vissa förutsättningar ska skatt betalas i Sverige för beskattade varor som flyttas till eller via Sverige och varorna inte når angiven mottagare (28 § LTS), 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 tas ut enligt den skattesats som gällde vid den tidpunkt då oegentligheten begicks respektive upptäcktes (28 § andra stycket LTS).

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 (prop. 2009/10:40 s. 184).

4.14 Återbetalning av skatt

4.14.1 Inledning

Bestämmelser om återbetalning av tobaksskatt som erlagts i Sverige finns i 29, 30 och 31 d §§ LTS.

Huvudprincipen inom EU 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 EU-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 4.18.7.

4.14.2 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.

4.14.3 Återbetalning vid övriga flyttningar

Vid övriga flyttningar, dvs. då varor flyttas till näringsidkare, myndigheter, organisationer m.m. i andra EU-länder, krävs, för att återbetalning av tobaksskatt som erlagts i Sverige ska medges följande (29 § tredje stycket LTS).

– 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 EU-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 EU-land (prop. 2009/10:40 s. 185).

4.14.4 Återbetalning för vissa beskattade varor

Om varor som sänts enligt uppskovsförfarande inte når mottagaren eller om beskattade tobaksvaror inte når mottagaren ska varorna beskattas i Sverige under vissa förutsättningar (27 § respektive 28 § LTS), 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 EU-land ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas. Återbetalning ska endast ske om det andra EU-landets skatteanspråk är befogat (29 § fjärde stycket LTS).

4.14.5 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 (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.

4.14.6 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 (2 § tredje stycket förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.).

4.15 Skattefria inköp

4.15.1 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 4.16.2.2 och 4.16.2.3 om upplagshavares rätt att göra avdrag för skatt på varor som tagits emot av en tillståndshavare enligt lagen om proviantering.

Den som har provianteringstillstånd får också, i enlighet med vad som anges i tillståndet, 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, om varorna tas emot under uppskovsförfarande från ett skatteupplag eller en importplats i ett annat EU-land.

4.15.1.1 Tillstånd meddelas av Tullverket

Tillstånd att proviantera fartyg eller luftfartyg meddelas av Tullverket och beviljas den som bedriver verksamhet ombord på fartyg eller luftfartyg. Tillstånd beviljas antingen för viss tid

eller för varje tillfälle som proviantering sker. De närmare förutsättningarna för att beviljas tillstånd finns i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

4.15.1.2 Skattskyldighet vid annan användning

Om tobaksvaror som förvärvats skattefritt används för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten blir tillståndshavaren skattskyldig för skatten på dessa varor (9 § första stycket 8 LTS), se avsnitt 4.4.6.3.

4.16 Avdrag

4.16.1 Inledning

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 ifrågavarande varor.

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

Ej avdrag för export

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

4.16.2 Avdragsrätt för upplagshavare

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

4.16.2.1 Skattskyldighet enligt LTS har tidigare inträtt och varorna har förts in i upplagshavarens skatteupplag

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

Bestämmelsen tydliggör att avdragsrätten förutsätter att varorna förts in i ett skatteupplag, dvs. att varorna tas in i uppskovsordningen 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 (prop. 2009/10:40 s. 185). Av förarbeten 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 (prop. 1994/95:56 s. 104).

4.16.2.2 Proviantering av fartyg eller luftfartyg för förbrukning ombord på resa till utländsk ort

Avdrag får 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 (32 § första stycket 2 LTS). 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 4.15.1.

Uttrycket utländsk ort innebär att avdragsrätten omfattar varor som tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till såväl annat EU-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. (prop. 1998/99:86 s. 97)

I dom från Kammarrätten 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 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. Kammarrätten fann att vad som förekommit i målet inte gav anledning till annan

bedömning än den länsrätten gjort. Länsrätten fann att anlitande av mellanhand på så sätt som AB X gjort vid leverans av tobaksvaror till innehavare av provianteringstillstånd föranledde att rätt till avdrag inte förelåg. (KRSU 2006-06-02, mål nr 484-05, 485-05)

I dom från Kammarrätten 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 provianteringstillstånd. 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. Kammarrätten 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 (KRSU 2007-06-14, mål nr 1210-07, 1211-07). Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

4.16.2.3 Proviantering av fartyg eller luftfartyg för försäljning ombord på resa till tredje land

Avdrag får 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 (32 § första stycket 3 LTS). 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 EU-land. Någon skattefri försäljning ombord på fartyg och luftfartyg i EU-intern trafik får nämligen inte förekomma efter den 30 juni 1999 (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.

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

4.16.2.4 Beskattats i annat EU-land med anledning av s.k. transportförlust

Avdrag får göras för skatt på varor som har beskattats i annat EU-land i sådana fall som avses i 27 § LTS under förutsättning att det andra EU-landets skatteanspråk är befogat (32 § första stycket 4 LTS), 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 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 varorna i ett sådant fall blir beskattade i ett annat EU-land får han göra avdrag för den skatt han redan betalat i Sverige.

4.16.2.5 Verksamhet i exportbutik

Upplagshavare som bedriver verksamhet i exportbutik får 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 (32 § andra stycket LTS).

Vad som avses med verksamhet i exportbutik framgår av avsnitt 4.4.2.2 ovan.

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 (2 § RSFS 2001:7).

I RSV:s skrivelse ”Exportbutikers försäljning” redovisas verkets uppfattning beträffande vilka passagerare en exportbutik får sälja till. Av skrivelsen framgår att resenärens slutdestination ska vara ett land utanför EU:s skatteområde, s.k. tredje land, för att resenären ska ha rätt att handla obeskattade unionsvaror. 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 (RSV 2002-02-05, dnr 1375-02/100).

4.17 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 Skatteverkets 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 Skatteverkets 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.

4.17.1 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.

4.18 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 EU-direktiven om tobaksbeskattning. Bestämmelserna om beskattning av snus och tuggtobak är i stället utformade enligt nationell svensk modell.

4.18.1 Skattskyldig för snus och tuggtobak

Skattskyldig för tobaksskatt på snus och tuggtobak är den som

1. godkänts som lagerhållare (36 § 1 LTS),
2. yrkesmässigt tillverkar snus eller tuggtobak utan att vara godkänd lagerhållare (36 § 2 LTS),
3. yrkesmässigt för in eller tar emot snus eller tuggtobak från ett annat EU-land utan att vara godkänd lagerhållare (36 § 3 LTS), eller
4. använder snus eller tuggtobak som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten (36 § 4 LTS).

Dessutom återfinns bestämmelser om skattskyldighet vid import av snus eller tuggtobak i 37 § LTS.

4.18.2 Godkänd lagerhållare

Den som godkänts som lagerhållare för snus och tuggtobak har rätt att tillverka, föra in eller ta emot från annat EU-land, importera från tredje land samt leverera till annan godkänd lagerhållare utan att skattskyldighet inträder för varorna.

4.18.2.1 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 EU-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 4.4.2.2) ska gälla också vid prövning av den som ansöker om att bli godkänd lagerhållare för snus och tuggtobak (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 uppskovsförfarandet. 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.

4.18.2.2 Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten inträder för den som är godkänd lagerhållare 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 (39 § 1 LTS).

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan om skattskyldighet inträder för en godkänd lagerhållare i Sverige som levererar snus till bolag Y i Danmark. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked. Skatterättsnämnden 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 (RÅ 2007 ref. 55).

4.18.2.3 Avdrag

Bestämmelserna i 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) ska tillämpas även för godkänd lagerhållare för snus och tuggtobak. Vad som gäller om upplagshavare ska i stället gälla den som är godkänd lagerhållare (40 § andra stycket LTS). 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 4.16.2 ovan.

Den som är godkänd lagerhållare får även göra avdrag för skatt på tuggtobak som har levererats till en köpare i ett annat EU-land (40 § tredje stycket 1 LTS). Någon motsvarande avdragsmöjlighet för skatt på snus som har levererats till en köpare i ett annat EU-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.

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan om en godkänd lagerhållare i Sverige har rätt att göra avdrag för tobaksskatt på snus som levereras till bolag Y i Danmark. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked. Skatterättsnämnden 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. Skatterättsnämnden 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 (RÅ 2007 ref. 55).

Av 40 § tredje stycket 2 LTS följer att en godkänd lagerhållare får 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 lager hållare,

b. för vilka skattskylighet 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 EU-land,
- en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller konsulat,
- en internationell organisation med säte i ett annat EU-land, eller
- en medlemsstats ombud vid, eller en person med tjänst hos eller uppdrag av, en sådan organisation.

4.18.2.4 Återkallelse av godkännande som lagerhållare

Ett godkännande som lagerhållare ska 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 (38 § andra stycket LTS).

4.18.3 Yrkesmässig tillverkning av den som inte är godkänd lagerhållare

Den som utan att vara godkänd lagerhållare yrkesmässigt tillverkar snus eller tuggtobak är skattskyldig (36 § 2 LTS). Skattskyldigheten inträder i sådant fall genast när snus eller tuggtobak tillverkas (39 § 2 LTS).

4.18.4 Annan än godkänd lagerhållare för in eller tar emot från annat EU-land

Den som utan att vara godkänd lagerhållare yrkesmässigt för in eller tar emot snus eller tuggtobak från annat EU-land är skattskyldig (36 § 3 LTS). Skattskyldigheten inträder i sådant fall när snus eller tuggtobak förs in till Sverige (39 § 3 LTS).

4.18.5 Den som använder snus/tuggtobak som köpts in skattefritt för annat än avsett ändamål

31 e § och 32 § första stycket 2 och 3 och andra stycket LTS ska tillämpas även för godkänd lagerhållare för snus och tuggtobak. Vad som gäller om upplagshavare ska i stället gälla den som är godkänd lagerhållare (40 § LTS). 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 är den skattskyldig som använt varorna för annat ändamål (36 § 4 LTS).

Skattskyldigheten inträder när snus eller tuggtobak används för annat än avsett ändamål (39 § 4 LTS).

4.18.6 Den som importerar

Bestämmelser om skattskyldighet vid import av snus och tuggtobak från tredje land finns i 37 § och 40 § första stycket LTS.

Om snus eller tuggtobak importeras från tredje land av någon som inte är godkänd lagerhållare ska skatten betalas till Tullverket (40 § första stycket LTS).

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 (37 § första stycket 1 LTS),
2. om importen avser en unionsvara 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 (37 § första stycket 2 LTS),
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 EU-land till följd av att ett sådant mellanstatligt enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av tillståndet (37 § första stycket 3 LTS).

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” gett sin syn på hur motsvarande bestämmelser i LSE för upplagshavare ska tolkas (Skatteverket 2007-07-04, dnr 131 442165-07/111). Även om skrivelsen avser upplagshavare och punktskatt på bränsle är det Skatteverkets mening att den uppfattning som redovisas i skrivelsen även har 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 ifrågavarande 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.

För den som är skattskyldig enligt 37 § LTS, och som enligt 40 § LTS ska betala skatten till Tullverket, inträder skattskyldigheten när skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelegat (39 § 5 LTS). 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 EU-landet.

4.18.7 Återbetalning av skatt

Återbetalningsbestämmelserna i 30 och 31 d §§ LTS ska tillämpas även för snus och tuggtobak (40 § andra stycket LTS). 30 och 31 d §§ LTS avser återbetalning av skatt för cigaretter, cigarrer, cigariller och röktobak som har exporterats samt förvärvats av diplomater m.fl. Närmare redogörelse för dessa återbetalningsbestämmelser har lämnats i avsnitt 4.14.5 och 4.14.6 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 EU-land.

Ansökan ska omfatta alla leveranser som skett under ett kalenderkvartal och ges in till Skatteverket inom tre år efter kvartalets utgång (40 a § LTS).

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 kr för ett kalenderkvartal.

Någon möjlighet att få tillbaka tobaksskatt för snus som har levererats till ett annat EU-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.

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan om en godkänd lagerhållare i Sverige har rätt till återbetalning av tobaksskatt på snus som levereras till bolag Y i Danmark Högsta förvaltningsdomstolen fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked. Skatterättsnämnden 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 EU-land under sådana förhållanden att skatt ska betalas där. Skatterättsnämnden uttalade vidare att hänvisningsbestämmelsen i 40 § andra stycket LTS emellertid inte omfattar återbetalningsbestämmelsen i 29 § utan enbart återbetalningsbestämmelserna i 30–31 d §§ LTS. Enligt Skatterättsnämndens bedömning är bestämmelsen om återbetalning i 29 § därför inte tillämplig. Inte heller är bolaget, enligt Skatterättsnämndens bedömning, berättigat till återbetalning enligt någon av bestämmelserna i 30–31 d § LTS (RÅ 2007 ref. 55).

4.18.8 Övrigt

Förutom bestämmelserna i 35–40 a §§ LTS ska även vissa andra bestämmelser i LTS tillämpas avseende snus och tuggtobak (40 § andra stycket LTS). 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 4.14.5), 31 d § LTS avser återbetalning av skatt för varor som förvärvats av diplomater m.fl. (jämför avsnitt 4.14.6), 31 e § LTS avser möjligheten för den som har tillstånd enligt lagen om proviantering att köpa in varor skattefritt (jämför avsnitt 4.15.1 och avsnitt 4.18.5), 32 § LTS avser godkänd upplagshavares rätt att göra avdrag (jämför avsnitt 4.16.2 och avsnitt 4.18.2.3) och 34 § LTS avser hänvisningen till förfarandebestämmelserna i SFL (se nedanstående avsnitt).

4.19 Förfaranderegler m.m.

4.19.1 Hänvisning till SFL

I fråga om förfarandet vid beskattningen gäller bestämmelserna i SFL när skatten ska betalas till Skatteverket (34 § första stycket LTS). Detta innebär att reglerna i SFL om skattekontroll, beslut om punktskatt, redovisning och betalning av skatt, omprövning (bl.a. bestämmelsen om särskilt kvalificerad beslutsfattare i 66 kap. 5 §), överklagande m.m. ska tillämpas. För skatt som ska betalas till Tullverket gäller tullagen (2008:1281).

4.19.2 Särskilt om förfarandet vid beskattning av skattskyldig enligt 27 § och 28 § LTS

Bestämmelserna i 27 § LTS avser beskattning med anledning av att varor som flyttas under ett uppskovsförfarande inte når angiven destination på grund av en oegentlighet som innebär att varorna släpps för konsumtion.

Bestämmelserna i 28 § LTS avser beskattning med anledning av att beskattade varor som flyttas till eller via Sverige inte når angiven mottagare på grund av en oegentlighet.

Skatteverket beslutar om skatt som avses i 27 och 28 §§ LTS. Skatten ska betalas inom den tid som Skatteverket bestämmer. Endast vissa bestämmelser i SFL ska tillämpas i de fall då Skatteverket beslutar om skatt enligt 27 eller 28 § LTS (34 § andra stycket LTS).

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 (34 § tredje stycket LTS). Före en 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 (34 § fjärde stycket LTS). Nämnda bestämmelser har kommenterats i prop. 2000/01:118 s. 124–125 och i prop. 2001/02:127 s. 202–203.

Skatteverket ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet om skatt tas ut enligt 27 § LTS (3 § FTS).

4.19.3 Särskilt om överklagande

SFL:s bestämmelser om överklagande är tillämpliga på beslut om skatt som fattas av Skatteverket med stöd av LTS. Skatteverkets övriga beslut enligt LTS omfattas inte av SFL:s bestämmelser, men dessa beslut kan överklagas med stöd av 41 § LTS.

Beslut enligt LTS får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige, sökanden och säljare som avses i 5 § LTS (41 § 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 tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet (23 § FL).

Beslut av Skatteverket som överklagas till en förvaltningsrätt ska tas upp av Förvaltningsrätten i Falun om beslutet avser ärenden enligt SFL i fråga om punktskatt och om återbetalning av punktskatt enligt 64 kap. 6 § samma lag eller författning som anges i 3 kap. 15 § SFL (7 a § 1 och 2 förordning [1977:937] om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.). I 3 kap. 15 § SFL anges författningar om punktskatt.

4.20 Skatt på viss privatinförsel av tobaksvaror

4.20.1 Inledning

Enligt rådets direktiv 2011/64/EU måste medlemsländerna minst ta ut de i direktiven angivna minimipunktskatterna på cigaretter, cigarrer, cigariller och röktobak. Estland, Lettland, Litauen, Polen, Slovakien, Slovenien, Tjeckien och Ungern respektive Bulgarien och Rumänien fick i respektive anslutningsfördrag med EG övergångsperioder för att uppfylla gemenskapens minimipunktskatt på cigaretter. Tjeckien fick dessutom en övergångsperiod för att uppfylla minimipunkt-

skatten på övriga tobaksprodukter och Estland fick en övergångsperiod för att uppfylla minimipunktskatten på röktobak. Övergångsperioderna hade olika längd. Den längsta övergångsperioden gällde till och med den 31 december 2009. Under den tid som undantagen gällde fick 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 valde 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.

4.20.2 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 röktobak från Estland, eller
3. cigaretter, cigariller, cigarrer eller röktobak 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 röktobak.

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.

4.20.3 Skattefria kvantiteter

Skatt ska inte tas ut till den del införseln uppgår till högst följande kvantiteter tobaksvaror, eller en proportionell bland-

ning av dessa varor, från respektive medlemsstat i Europeiska unionen under de övergångsperioder som anges i följande uppställning (2 § privatinförsellagen).

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 röktobak	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
Estland	200 cigaretter eller	31 december 2009
	250 gram röktobak	31 december 2009
Lettland	200 cigaretter	31 december 2008
Litauen	200 cigaretter	31 december 2009
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 kunde 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 skulle tas ut. Införsel av röktobak som förvärvats i Estland respektive cigariller, cigarrer eller röktobak som förvärvats i Tjeckien skulle beskattas när införseln översteg de i lagen angivna kvantiteterna (prop. 2003/04:117 s. 23).

Avseende privatinförsel från Estland respektive Tjeckien gäller att en resande skattefritt antingen kunde 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 kunde välja en mindre mängd cigaretter för att skattefritt kunna föra in även t.ex. röktobak (exempelvis 100 cigaretter och 125 gram röktobak), prop. 2003/04:117 s. 23.

4.20.4 Ej skattepliktig införsel

Skatt ska inte betalas om införsel sker från ett område som ligger inom EU:s tullområde men utanför EU:s skatteområde eller om införsel sker av utländsk beskickning m.fl. där förutsättningar finns att medge återbetalning av skatten enligt 31 d § LTS (3 § privatinförsellagen).

4.20.5 Förfaranderegler

Den som för in en vara för vilken skatt ska betalas enligt privatinförsellagen ska vid införseln självmant 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 deklarationskontroll ska Tullverket för Skatteverkets räkning besluta om skatten och får i samband därmed uppbära skatten, samt vidta nödvändig skattekontroll (4 § privatinförsellagen).

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 (5 § privatinförsellagen).

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.

4.20.6 Överklagande

Beslut enligt privatinförsellagen får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol (19 § privatinförsellagen).

För beslut enligt privatinförsellagen gäller de allmänna bestämmelserna om överklagande enligt FL. Tiden för överklagande är tre veckor från den dag då klagande fick del av beslutet (23 § FL). Överklagandet ska ställas till förvaltnings-

rätten 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.

4.21 Författningar m.m.

Lag (1994:1563) om tobaksskatt, prop. 1994/95:56, SkU 1994/95:6

Förordning (2010:177) om tobaksskatt

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 för-

farande 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 2011/64/EU av den 21 juni 2011 om strukturen och skattesatserna för punktskatten på tobaksvaror *(EUT L 176, 5.7.2011, s. 24)*.

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, energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt.

Till följd av Sveriges medlemskap i EU har den svenska lagstiftningen på energiskatteområdet anpassats till unionsrätten. 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 omfattas vissa bränslen av gemensamma EU-bestämmelser om punktskatt. Endast vissa av dessa EU-harmoniserade bränslen omfattas av det s.k. uppskovsförfarandet, dvs. vissa EU-gemensamma förfaranderegler. I denna handledning benämns dessa bränslen uppskovsbränslen. Till dessa hänförs bensin, gasol, fotogen, motorbränn-

oljor och eldningsoljor samt vissa andra energiprodukter. Vissa EU-harmoniserade bränslen omfattas av uppskovsförfarandet endast när de är avsedda att förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle, t.ex. olika vegetabiliska och animaliska fetter och oljor, icke syntetisk metanol och olika fettsyrametylestrar. Till de EU-harmoniserade bränslen som inte omfattas av uppskovsförfarandet hör bl.a. naturgas, kol och koks. Hit hör även vissa andra produkter som blir skattepliktiga därför att de säljs eller förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle, t.ex. metan. Till gruppen icke uppskovsbränslen hör även råtallolja och torv. Sverige kan ha punktskatter på andra bränslen än de som regleras i unionsrätten under förutsättning att de inte leder till gränsformaliteter i handeln mellan Sverige och annat EU-land. Exempelvis belastas råtallolja med energiskatt.

Svavelskatten är en nationell skatt, för vilken EU-direktiv på bränsleområdet inte behöver tillämpas. Av praktiska skäl har dock förfaranderegleрna knutits till bränsleprodukterna och inte slag av skatt. Detta innebär att de särskilda förfaranderegleрna som har sin grund i EU-rätten tillämpas även vid uppbörden av svavelskatten på uppskovsbränslena.

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 eldningsoljor, 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. Energiskatten har historiskt sett varit fiskal, men har gradvis fått en allt mer resursstyrande karaktär. Regeringen har uttalat att det är önskvärt att energiskatten får en i allt högre grad resursstyrande karaktär för att målen för andel förnybar energi och effektivare energianvändning ska kunna nås till lägsta möjliga samhällsekonomiska kostnad (prop. 2009/10:41 s. 120). Med anledning av detta har energiskatten på fossila uppvärmningsbränslen strukturerats om efter bränslets energiinnehåll (prop. 2009/10:41 s. 150–151). Fr.o.m. den 1 januari 2011 är energiskatten på dessa bränslen alltså proportionell efter energiinnehållet.

Koldioxidskatten på bränslen är en s.k. miljörelaterad skatt. Det innebär att den har införts främst av miljöskäl och syftet är att minska koldioxidutsläppen. Även svavelskatten är en miljörelaterad skatt. Syftet med svavelskatten är att den ska leda till minskade svavelutsläpp genom att svavelfattigare bränslen används och 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 den som begränsat utsläppet av svavel genom bl.a. reningsåtgärder har rätt till avdrag eller kompensation för svavelskatten. 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 5.15.5 angående återbetalning av koldioxidskatt vid bindning av koldioxid i bl.a. gurka som odlas i växthus.

I huvudsak tillämpas samma bestämmelser om t.ex. skatt- och registreringsskyldighet, 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 för skatt.

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 medgivande från regeringen om hel eller delvis befrielse från svavelskatt enligt 2 kap. 12 § LSE.

5.2 Skatteplikt m.m.

5.2.1 LSE:s tillämpningsområde

Skatt ska betalas enligt LSE för bränslen och elkraft (1 kap. 1 § LSE).

Bestämmelser om vilka bränslen som är skattepliktiga avseende energiskatt och koldioxidskatt finns i 2 kap. 1, 1 a, 3 och 4 §§ 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 5.17.

5.2.2 Innebörden av vissa uttryck

I 1 kap. 2 a, 3 samt 4–10 §§ LSE anges innebörden av vissa uttryck i den mening som de används i LSE. Nedan redogörs för dessa uttryck.

I 3 a kap. LSE ”Uppskovsförfarandet” anges också definitioner av vissa begrepp i LSE. Se avsnitt 5.3 avseende de uttryck som definieras i 3 a kap. 1 § LSE.

KN-nummer

Med KN-nr förstås 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 (1 kap. 2 a § LSE).

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.

Energiprodukter

Med energiprodukter förstås produkter som är hänförliga till vissa KN-nr (1 kap. 3 § LSE). Dessa är produkter enligt

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, koksugnsgas, bensin, fotogen, dieseloljor, eldningsoljor, 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, pälsskinn eller andra material, med undantag av preparat som innehåller som karaktärsgivande 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

I lagtexten anges inte uttryckligen vilket slag av bränsle det är fråga om utan produkten definieras där endast utifrån KN-nr.

Yrkesmässig verksamhet

En verksamhet är 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 (1 kap. 4 § LSE).

Denna definition överensstämmer med den som finns i 4 kap. 1 § ML.

Fordonsbegrepp

Fordonsbegreppen i LSE har samma betydelse som i lagen (2001:559) om vägtrafikdefinitioner (1 kap. 5 § LSE).

Skepp och båtar

Med skepp förstås fartyg vars skrov har en största längd av minst tolv meter och en största bredd av minst fyra meter. Med båtar avses andra fartyg (1 kap. 6 § LSE).

Införsel

Med införsel förstås att en produkt förs in till Sverige eller tas emot här i landet (1 kap. 7 § första stycket LSE). Av förarbetena framgår att begreppet införsel avser när produkter inkommer till Sverige från ett annat EU-land (prop. 1994/95:54 s. 82).

Import och export

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 2008/118/EG 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 EU-land (1 kap. 7 § andra stycket LSE).

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 EU-land. Det avgörande för begreppen import och export är att bränslet förs in eller ut ur EU:s punktskatteområde. Det framgår också av paragrafen att bränsle, så länge det omfattas av ett suspensivt tullförfarande eller suspensivt tullarrangemang, inte är importerat i LSE:s mening.

EU, EU-land och tredje land

Med EU eller ett EU-land förstås de områden som tillhör Europeiska unionens punktskatteområde. Med tredje land förstås länder och områden utanför detta skatteområde (1 kap. 7 § tredje stycket LSE). En redogörelse för Europeiska gemenskapens punktskatteområde finns i avsnitt 2.

Begrepp vid tillämpning av 9 kap. 9 och 9 b §§ LSE

Vad som vid tillämpningen av 9 kap. 9 och 9 b §§ LSE avses med begreppen företag, energiintensivt företag, bränsle, basperiod, förädlingsvärde, sammanlagd omsättning och sammanlagda inköp regleras i 1 kap. 8 § LSE. Innebörden av begreppen är endast tillämpliga på de s.k. nedsättningsreglerna i 9 kap. 9 och 9 b §§ LSE. Se avsnitt 5.15.10.

Företag

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.

Bränsle

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.

Sammanlagd omsättning

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.

Sammanlagda inköp

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 nedbryt-

bara delen av industriavfall och kommunalt avfall (1 kap. 9 § första stycket LSE).

Biogas

Med biogas förstås ett vätskeformigt eller gasformigt bränsle som framställts av biomassa och vars energiinnehåll till övervägande del härrör från metan (1 kap. 9 § andra stycket LSE).

Kraftvärmeproduktion

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 15 % (1 kap. 10 § LSE).

5.2.3 Uppskovsförfarandets omfattning

För vissa energiprodukter gäller vissa gemensamma förfaranderegler inom EU, det s.k. uppskovsförfarandet (1 kap. 3 a § första stycket LSE). Uppskovsförfarandet tillämpas för energiprodukter enligt följande KN-nr:

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 [xylol]) 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

I fråga om produkter enligt KN-nr 2710 11 21 (petroleumnafta), 2710 11 25 (andra specialdestillat) och 2710 19 29 (vissa mellanoljor) gäller uppskovsförfarandet endast vid yrkesmässiga bulktransporter (1 kap. 3 a § andra stycket LSE).

I lagtexten anges inte uttryckligen vilket slag av bränsle det är fråga om utan produkten definieras där endast utifrån KN-nr.

Vissa av energiprodukterna omfattas av uppskovsförfarandet oavsett för vilket ändamål de är avsedda att användas. För andra energiprodukter gäller uppskovsförfarandet endast när de är avsedda att förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle, dvs. endast om det s.k. avsiktsrekvisitet är uppfyllt.

I förarbetena 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 skattesuspension 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 rapsoljan dock ske inom ramen för suspensionsordningen.” (prop. 2006/07:13 s. 74)

5.2.4 Energiskatt och koldioxidskatt på bränslen

5.2.4.1 Direkt och indirekt skattepliktiga bränslen

Skatteplikten avseende energiskatt och koldioxidskatt på bränslen regleras i 2 kap. 1, 1 a, 3 och 4 §§ LSE.

I 2 kap. 1 och 1 a §§ LSE regleras vilka bränslen som är direkt skattepliktiga, både genom angivande av bränslenas KN-nr och slag av bränsle.

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.

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 vissa bränslen uppkommer skatteplikt först när de används för något av de ändamål som medför skatteplikt enligt 2 kap. 3 eller 4 § LSE, t.ex. vid användning som motorbränsle. Dessa bränslen är således indirekt skattepliktiga. Se avsnitt 5.2.4.3–5.2.4.5 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.

5.2.4.2 Skatteplikt enligt 2 kap. 1 och 1 a §§ LSE

Skatteplikten för alla direkt skattepliktiga bränslen utom råtallolja regleras i 2 kap. 1 § första stycket 1–6 LSE:

1. Bensin som uppfyller krav för miljöklass 1 eller 2 (KN-nr 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 eller 2710 11 49)
2. Bensin som inte uppfyller krav för miljöklass 1 eller 2 (KN-nr 2710 1131, 2710 11 51 eller 2710 11 59)
3. 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)
4. Gasol m.m. (KN-nr 2711 12 11–2711 19 00)
5. Naturgas (KN-nr 2711 11 00, 2711 21 00)

Naturgasen består till över 90 % av metan.

6. 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 brunkol.
3. Koks (inbegripet lågtemperaturkoks) av stenkol, brunkol eller torv, även agglomererad; retortkol.

Energiskatt ska betalas även för råtallolja (KN-nr 3803 00 10). Den energiskatt som tas ut på råtallolja motsvarar den sammanlagda energi- och koldioxidskatt som tas ut på lågbeskattad eldningsolja (2 kap. 1 a § LSE).

Anledningen till att råtallolja endast omfattas av energiskatt är att råtallolja är ett biobränsle. Då förbränning av råtallolja inte ger upphov till nettoemission av koldioxid tas koldioxidskatt inte ut (prop. 1998/99:26 s. 15).

Råtallolja uppstår som en biprodukt vid framställningen av pappersmassa. Råtallolja används som råvara vid framställning av specialkemikalier, t.ex. lim, färg, m.m. Råtallolja kan även användas som bränsle och ersätter därvid främst eldningsolja (prop. 1998/99:26 s. 15).

Energiskatt på råtallolja infördes för att motverka användningen av råtallolja för uppvärmningsändamål. Syftet var att säkerställa att energibeskattningen inte indirekt belastar den kemiska förädlingsindustrins inköp av råtallolja som råvara (prop. 1998/99:26 s. 15).

5.2.4.3 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.

Med motorbränsle förstås inte enbart bränsle som förbrukas för drift av motordrivna fordon utan även bränsle som förbrukas för drift av gasturbiner och liknande stationära motorer (prop. 1994/95:54 s. 90).

5.2.4.4 Skatteplikt enligt 2 kap. 4 § första stycket 1 LSE

Skatteplikt föreligger även för andra produkter än energiprodukter och råtallolja 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, t.ex. vissa biobränslen och torvbränsle.

Med motorbränsle förstås inte enbart bränsle som förbrukas för drift av motordrivna fordon utan även bränsle som förbrukas för drift av gasturbiner och liknande stationära motorer (prop. 1994/95:54 s. 90).

En produkt kan inte omfattas av skatteplikt för såväl alkoholskatt som energiskatt. Direktiv 2003/96/EG är subsidiärt i förhållande till direktiv 92/83/EEG. Det har EU-domstolen uttalat i mål C-503/10 Evroetil. Domstolens uttalande innebär bl.a. att ett etanolbränsle inte omfattas av bestämmelserna i energiskattedirektivet så länge det omfattas av skatteplikt enligt alkoholskattedirektivet. En produkt som omfattas av skatteplikt enligt bestämmelserna i LAS omfattas därmed inte av skatteplikt enligt LSE. Produkter som innehåller alkohol kan dock under vissa förutsättningar undantas från skatteplikt för alkoholskatt. För att den alkohol som ingår i ett bränsle ska undantas från skatteplikt för alkoholskatt gäller att den ingående alkoholen har denaturerats i enlighet med någon EU-medlemsstats krav. Med denaturering avses avsiktlig tillsättning av vissa ämnen för att göra alkoholen mer eller mindre otjänlig för förtäring. För alkoholhaltiga bränslen som inte har denaturerats gäller således att alkoholskatt ska betalas för den alkohol som ingår. För alkoholhaltiga bränslen som har denaturerats enligt gällande krav uppkommer i stället skatteplikt enligt LSE.

5.2.4.5 Skatteplikt enligt 2 kap. 4 § första stycket 2 LSE

För andra produkter än energiprodukter och råtallolja föreligger skatteplikt om de innehåller annat kolväte än torv och är avsedda att förbrukas, säljs eller förbrukas som bränsle för uppvärmning.

I förarbetena 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, dieseloljor, eldningsoljor, 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.” (prop. 2006/07:13 s. 55)

5.2.4.6 Undantag från skatteplikt för energiskatt och koldioxidskatt på bränslen

Följande bränslen är undantagna från skatteplikt avseende energiskatt och koldioxidskatt (2 kap. 11 § första stycket 1–4 LSE).

Brännved, träkol m.m.

1. Bränslen enligt KN-nr 4401 och 4402.

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, briketter, pelletar eller liknande former. KN-nr 4402 innefattar träkol, inbegripet kol av nötter eller nötskal, även agglomererat.

Gaser från vissa processer

2. 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.

De processer som avses i 6 a kap. 1 § 1 LSE är bl.a. metallurgiska processer.

De processer som avses i 11 kap. 9 § 2 LSE är kemisk reduktion eller elektrolytiska processer.

KN-nr 2705 omfattar bl.a. masugnsgas, koksugnsgas och liknande gaser som framställs från kol.

Småförpackningar

3. 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 unionsrätten (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

4. Bränsle enligt 1 kap. 3 a § LSE 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).

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 (2 kap. 11 § andra stycket LSE).

Vissa förluster under flyttning av beskattat bränsle

Undantaget i 2 kap. 11 § första stycket 4 LSE avseende vissa förluster gäller även beskattat bränsle under flyttning från ett annat EU-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 26 kap. 37 § SFL 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 deklarationsskyldigheten enligt 26 kap. 37 § SFL (2 kap. 11 § tredje stycket LSE).

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.

5.2.5 Svavelskatt

Svavelskatten är en nationell skatt, vilket innebär att EU-direktiven på bränsleområdet inte behöver tillämpas.

Svavelskatt ska betalas för svavelinnehållet i

1. torvbränsle ur KN-nr 2703,
2. bränsle som avses i 2 kap. 1, 3 och 4 §§ LSE (3 kap. 1 § LSE).

Skatteplikten avser torvbränsle och skatteplikt föreligger således 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 koldioxidskattepliktiga produkterna. Undantaget är råtallolja som inte omfattas av skatteplikt för svavelskatt.

Genom en hänvisning i 3 kap. 4 § LSE till 2 kap. 11 § LSE föreligger samma undantag från skatteplikten för svavelskatt som gäller för energi- och koldioxidskatt, jfr avsnitt 5.2.4.6. Ytterligare ett undantag från skatteplikten för svavelskatt föreligger för ett flytande eller gasformigt bränsle om dess svavelinnehåll är högst 0,05 viktprocent (3 kap. 2 § tredje stycket LSE).

5.3 Uppskovsförfarandet

Följande grundläggande begrepp som har relevans för beskattningen av uppskovsbränslena definieras i 3 a kap. 1 § LSE:

- uppskovsförfarande
- släpps för konsumtion
- beskattat bränsle

Uppskovsförfarande

Med uppskovsförfarande avses att skattskyldighetens inträde skjuts upp vid tillverkning, bearbetning, förvaring eller flyttning inom EU av bränsle (3 a kap. 1 § LSE).

Definitionen, som är hämtad från artikel 4.7 i punktskattedirektivet (2008/118/EG), anger ramen för systemet med uppskjuten skattskyldighet vid hantering av bl.a. vissa skattepliktiga energiprodukter inom EU (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 beskattningskonsekvenser (prop. 2009/10:40 s. 121 f.).

Först när bränslet lämnar uppskovsförfarandet inträder beskattningskonsekvenser. Denna händelse kallas i punktskattedirektivet (2008/118/EG) för att varan ”släpps för konsumtion”. Att bränsle släpps för konsumtion är således av grundläggande betydelse för när, och i vilket land, beskattning ska ske (prop. 2009/10:40 s. 158).

Släpps för konsumtion

Med att bränsle släpps för konsumtion avses 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 hänföras till ett uppskovsförfarande (3 a kap. 1 § LSE).

Definitionen har sin grund i artikel 7.2 i direktiv 2008/118/EG.

En vara har släppts för konsumtion även när avvikelsen, innehavet, tillverkningen eller importen sker på ett otillåtet sätt (prop. 2009/10:40 s. 158). Exempelvis innebär en stöld från skatteupplaget att de stulna varorna släppts för konsumtion.

Beskattat bränsle

Med beskattat bränsle avses bränsle som släppts för konsumtion i ett EU-land och för vilket skattskyldighet för punktskatt därigenom inträtt i det landet (3 a kap. 1 § LSE).

Bränsle som släppts för konsumtion i ett annat EU-land och därefter förs in till Sverige är således att betrakta som beskattat bränsle. 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 (prop. 2009/10:40 s. 158).

Förutsättningar för flyttning under uppskovsförfarande

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 framgår att under uppskovsförfarande får bränsle som avses i 1 kap. 3 a § LSE flyttas endast

− från skatteupplag

1. från ett skatteupplag till

a. ett annat skatteupplag,

b. en registrerad varumottagare eller tillfälligt registrerad varumottagare i ett annat EU-land,

c. en plats där det skattepliktiga bränslet lämnar EU, eller

d. antingen

– en beskickning eller ett konsulat i ett annat EU-land, en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat, eller

– en internationell organisation med säte i ett annat EU-land, en medlemsstats ombud vid en sådan organisation eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation.

− från importplats

2. från platsen för import till någon av de destinationer som avses i 1, om bränslet avsänds av en registrerad avsändare.

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 (prop. 2009/10:40 s. 159).

− till diplomater m.fl.

Av bestämmelsens andra stycke framgår att första stycket 1 d (diplomater m.fl.) gäller endast i den omfattning frihet från bränsleskatt gäller i det andra EU-landet.

− till direkt leveransplats

Bränsle får även flyttas under uppskovsförfarande från ett skatteupplag eller platsen för import till en s.k. direkt leveransplats, om denna plats i förväg har anmälts till den behöriga myndigheten av den mottagande upplagshavaren eller den registrerade varumottagaren (3 a kap. 2 § tredje stycket LSE). Med direkt leveransplats avses en annan plats än den plats som avses i 3 a kap. 2 § första stycket 1 a eller b LSE. 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 (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 (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 (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 (prop. 2009/10:40 s. 160).

Ytterligare förutsättningar för flyttning under uppskovs-förfarande

I 3 a kap. 3 § första stycket LSE anges ytterligare krav, utöver de krav som följer av 3 a kap. 2 § LSE, för att en flyttning ska omfattas av ett uppskovsförfarande. För flyttning under uppskovsförfarande krävs 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).

Kravet på elektroniskt administrativt dokument eller ersättningsdokument gäller inte flyttningar som sker enbart på svenskt territorium och där bränslets slutdestination är belägen på svenskt territorium (3 a kap. 3 § andra stycket LSE). Observera dock att kravet på s.k. transportsäkerhet även omfattar flyttningar som sker enbart på svenskt territorium.

Se avsnitt 5.10 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 förarbetena kommenterats enligt följande (prop. 2009/10:40 s. 160):

> ”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 avsändaren ska vara säker på att varorna flyttas inom uppskovsförfarandet. Sänds varorna utanför uppskovs-

förfarandet 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.”

Avslutande av uppskovsflyttning

En flyttning under uppskovsförfarande avslutas när mottagaren tagit emot bränslet på en sådan destination som avses i 3 a kap. 2 § LSE. Vid export avslutas flyttningen när varorna lämnat EU (3 a kap. 4 § LSE).

Den mottagningsrapport respektive exportrapport som ska lämnas i EMCS utgör bevis för att flyttningen avslutats (prop. 2009/10:40 s. 161).

Flyttningar som inte påbörjats i Sverige

Bestämmelserna om flyttning under uppskovsförfarande omfattar även flyttningar som inte påbörjats i Sverige, dvs. flyttningar till eller via Sverige, när varorna befinner sig på svenskt territorium (3 a kap. 5 § LSE).

5.4 Skattesatser m.m.

5.4.1 Energiskatt och koldioxidskatt på bränslen

Unionsrätten innehåller bestämmelser om minimiskattesatser som medlemsländerna inte får underskrida, se direktiv 2003/96/EG (energiskattedirektivet).

Minimiskattesatserna är differentierade med hänsyn till dels slag av bränsle, dels användningsområde. Minimiskattesatser är bestämda för blyad och blyfri bensin, dieselbrännolja, 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 luftfartyg.

Om en minimiskattesats inte är bestämd för ett bränsle ska, enligt energiskattedirektivet (2003/96/EG), skatt i de flesta fall

tas ut i enlighet med användningen, i nivå med den skattesats som gäller för likvärdigt bränsle.

Unionsrätten ger ingen möjlighet att generellt tillämpa lägre skattesatser för t.ex. vissa motorbränslen. Regeringen får dock i särskilda fall helt eller delvis medge befrielse från skatt på bränslen som framställs av biomassa eller annat bränsle som förbrukas inom pilotprojekt för teknisk utveckling av mer miljövänliga produkter, 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. Skattesatserna ska dock omräknas för kalenderåret 2012 och efterföljande kalenderår. Regeringen fastställer före november månads utgång de omräknade skattebelopp som ska tas ut för påföljande kalenderår. Vid omräkningen ska regeringen använda ett jämförelsetal som är knutet till det allmänna prisläget i juni månad året närmast före det år beräkningen avser och prisläget i juni 2010 (2 kap. 1 b § LSE).

I förordning (2011:1134) om fastställande av omräknade belopp för energiskatt och koldioxidskatt för år 2012 har regeringen fastställt energiskatten och koldioxidskatten till följande belopp för år 2012.

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 14 öre per liter	2 kr 51 öre per liter	5 kr 65 öre per liter
	- alkylatbensin	1 kr 41 öre per liter	2 kr 51 öre per liter	3 kr 92 öre per liter
	b) miljöklass 2	3 kr 17 öre per liter	2 kr 51 öre per liter	5 kr 68 öre per liter
2. 2710 11 31, 2710 11 51 eller 2710 11 59	Annan bensin än som avses under 1	3 kr 91 öre per liter	2 kr 51 öre per liter	6 kr 42 öre per liter

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,	819 kr per m^3	3 100 kr per m^3	3 919 kr per m^3
	b) inte har försetts med märk- och färgämnen och ger minst 85 volym-procent destillat vid 350° C, tillhörig			
	miljöklass 1	1 566 kr per m^3	3 100 kr per m^3	4 666 kr per m^3
	miljöklass 2	1 835 kr per m^3	3 100 kr per m^3	4 935 kr per m^3
	miljöklass 3 eller inte tillhör någon miljöklass	1 977 kr per m^3	3 100 kr per m^3	5 077 kr per m^3
4. 2711 12 11-2711 19 00	Gasol m.m. som används för			
	a) drift av motordrivet fordon, fartyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 kg	2 283kr per 1 000 kg	2 283 kr per 1 000 kg

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
	b) annat ändamål än som avses under a	1 052 kr per 1 000 kg	3 261 kr per 1 000 kg	4 313 kr per 1 000 kg
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	1 624 kr per 1 000 m^3	1 624 kr per 1 000 m^3
	b) annat ändamål än som avses under a)	904 kr per 1 000 m^3	2 321 kr per 1 000 m^3	3 225 kr per 1 000 m^3
6. 2701, 2702 eller 2704	Kol och koks	622 kr per 1 000 kg	2 697 kr per 1 000 kg	3 319 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.

Energiskatt ska även betalas för råtallolja (KN-nr 3803 00 10) med en skattesats som motsvarar den sammanlagda skatt som tas ut på lågbeskattad olja (2 kap. 1 a § LSE).

Bensin

Bensin indelas 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 (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 m.m. och naturgas

Skattesatserna för gasol m.m. och naturgas framgår av 2 kap. 1 § första stycket 4–5 LSE. När dessa produkter förbrukas för drift av motordrivet fordon, fartyg eller luftfartyg tas ingen energiskatt ut, dvs. skattesatsen är 0 kr per 1 000 kg, och koldioxidskattesatsen är lägre än när produkterna används för annat ändamål.

Annan än avsedd användning

Skatt ska i fall som avses i 4 kap. 1 § 8 och 9 och 12 § 4 LSE tas ut med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de skattebelopp som gäller för bränslets olika användningssätt (2 kap. 1 § andra stycket LSE). 4 kap. 1 § LSE gäller bränslen som avses i 1 kap. 3 a §, dvs. uppskovsbränslen, och 4 kap. 12 § LSE avser övriga bränslen.

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. Se avsnitt 5.5.6.3.

Bestämmelsen i 4 kap. 1 § 9 LSE avser när någon förvärvat bränsle som ger mindre destillat än 85 volymprocent vid 350°C och som använder bränslet för drift av motordrivna fordon. Se avsnitt 5.5.6.3. Avsikten med bestämmelsen i 2 kap. 1 § andra stycket LSE avseende detta bränsle är att tjock olja

som uppfyller kraven enligt 2 kap. 1 § 3 a LSE för att beskattas som lågbeskattad olja ändå ska beskattas i nivå med högbeskattad olja om den används för fordonsdrift. Skatt ska i dessa fall alltså tas ut med mellanskillnaden mellan skattesatserna för lågbeskattad respektive högbeskattad olja (prop. 1999/2000:9 s. 58).

Likvärdigt bränsle

I 2 kap. 1 § första stycket och 1 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 skall --- 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.

5.4.2 Indelning av oljeprodukter i miljöklasser

Bestämmelser om indelning av oljeprodukter i miljöklasser finns i 2 kap. 5 och 7 §§ LSE. Kraven för miljöklass 1 och 2 för bränslen som beskattas enligt 2 kap. 1 § första stycket 1 LSE (bensin) anges i 4−6 och 12 §§ drivmedelslagen (2011:319) (2 kap. 5 § första stycket LSE). Kraven för miljöklass 1, 2 och 3 för bränslen som beskattas enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 b LSE (högbeskattad olja) anges i 8–10 och 13−15 §§ drivmedelslagen (2 kap. 5 § andra stycket LSE).

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 (jfr prop. 1994/95:54 s. 93).

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 5.2.5 Det främsta syftet med denna differentiering är att de oljor som används i dieselmotorer, dvs. dieselbrännoljor, 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 (TNC), Petroleumteknisk Ordlista (TNC 48). Verksamheten bedrivs numera av AB Terminologicentrum TNC.

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. För dessa gäller 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, högre för bensin hänförlig till miljöklass 2 och högst för annan bensin. Koldioxidskattesatsen är densamma för all bensin. För

alkylatbensin som är hänförlig till miljöklass 1 är skattesatsen lägre än för annan bensin som är hänförlig till miljöklass 1. För alkylatbensin som inte är hänförligt till miljöklass 1 finns ingen särskild skattesats.

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 m^3. 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 m.m., 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 som beskattas enligt 2 kap. 1 § första stycket 1–3 eller 1 a § LSE, dvs. bensin, eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen m.m. och råtallolja. 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 köpares bränsletank och det finns ett särskilt avtal om volymomräkning, torde det krävas att temperaturen mäts när oljan levereras, dvs. i samband med utleverering 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 (prop. 1994/95:54 s. 89).

Vattenföroreningar

Vid beräkning av skatten på flytande bränslen får hänsyn tas till vattenföroreningar som avsevärt överstiger det normala. I fråga om tjock eldningsolja anses vatten- och sedimenthalter som överstiger en procent som onormala (RSV:s allmänna råd, RSV 2002:18). Av RSV:s meddelanden (RSV M 2002:10) framgår att till grund för detta råd ligger en kammarrättsdom (KRNS 1986-11-20, mål nr 402-1984 och 2799-1984), i vilken kammarrätten ansåg att vatten- och sedimenthalter är att betrakta som onormala om de överstiger 1 %. Kammarrätten 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, metan, m.fl.

För bränslen som beskattas enligt 2 kap. 1 § första stycket 5 LSE ska de angivna skattebeloppen beräknas på volymen vid en temperatur av 0°C och ett tryck av 101,325 kilopascal (2 kap. 2 § andra stycket LSE).

Detta gäller naturgas, men även metan och andra gasformiga bränslen som kan komma att beskattas på samma sätt som naturgas, enligt bestämmelserna i 2 kap. 3 eller 4 § LSE (prop. 2006/07:13 s. 120).

Gasblandningar

Om både biogas och andra skattepliktiga gasformiga bränslen levereras via rörledning, ska skatt beräknas särskilt för vart och ett av bränslena (2 kap. 2 a § första stycket LSE).

Den skattskyldige får utifrån avtal eller vid egenförbrukning fördela vart och ett av bränslena mellan olika användningsområden (2 kap. 2 a § andra stycket LSE). Bränslen som inte har fördelats på detta sätt ska av den skattskyldige fördelas mellan olika användningsområden i förhållande till den andel av de bränslen som tillförts rörledningen av den skattskyldige eller för hans räkning (2 kap. 2 a § tredje stycket LSE).

Av förarbetena framgår följande.

> ”… en säljare av biogas, som levereras via rörledning måste kunna ingå avtal om försäljning av biogas och kunna leverera den utan att skatt betalas. Skattereglerna i LSE bör därför ändras så att skattefriheten för biogasen kan följa gasen till kunden enligt avtal. Den skattemässiga bedömningen sker således utifrån avtalet och kan alltså i sådant fall avvika från de faktiska leveransomständigheterna. ---
>
> Detta innebär alltså att leveransavtalet med respektive köpare läggs till grund för fördelningen av hur stor mängd biogas respektive naturgas – och i förekommande fall andra gasformiga bränslen – skattemässigt ska anses ha levererats till respektive kund. Tidpunkten för det faktiska uttaget från rörledningen saknar således betydelse. På motsvarande sätt får den skattskyldige fördela den gas som tas i anspråk av honom själv för egenförbrukning. Om en skattskyldig inte utnyttjar möjligheten att fördela bränslena enligt

avtal, bör fördelningen ske genom proportionering." (prop. 2009/10:144 s. 16)

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 råtallolja, 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.

Vatten-föroreningar

Även i fråga om svavelskatten har RSV i allmänna råd anfört att hänsyn får tas till vattenföroreningar som avsevärt överstiger det normala vid beräkningen av skatten på flytande bränsle (RSV 2002:18). Vatten- och sedimenthalter överstigande 1 % har av kammarrätten ansetts vara onormala (KRNS 1986-11-20, mål nr 402-1984 och 2799-1984), se avsnitt 5.4.4.. De allmänna råden är under omarbetning.

5.4.6 Märk- och färgämnen

Märk- och färgämnen, tillsätts oljeprodukter i vissa fall (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 inte tas ut om oljeprodukten försetts med märk- och färgämnen som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 a LSE.

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 (2 kap. 8 § andra stycket 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.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar föreskrifter om märkämnen och färgämnen (2 kap. 9 a § LSE).

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 om var märkning och färgning av olja får äga rum är begränsad till Sverige. Detta innebär att den högre skatten inte ska tas ut för olja som förs in till Sverige om oljan redan dessförinnan märkts och färgats i ett annat land i enlighet med 14 § FSE (2 kap. 8 § andra stycket LSE).

5.4.7 Förbud mot användning av märkta oljeprodukter

En lägre energiskattesats gäller för eldningsolja, dieselbrännolja och fotogen m.m. som försetts med märk- och färgämnen, eller som ger mindre än 85 volymprocent destillat vid

350°C (2 kap. 1 § första stycket 3 a LSE). Högre energiskattesatser (olika beroende på miljöklass) gäller för dessa oljeprodukter om de inte försetts med märk– och färgämnen och ger minst 85 volymprocent destillat vid 350°C (2 kap. 1 § första stycket 3 b LSE).

Bränsletank som förser motor på motordrivet fordon med bränsle får inte innehålla oljeprodukt som märkts med det märkämne som anges i 14 § 1 FSE (2 kap. 9 § första stycket LSE). Detta gäller även andra båtar än sådana för vilka fartygstillstånd enligt fiskelagen (1993:787) 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 (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.

Förbudet gäller även användning av oljeprodukt från vilken märkämnet har avlägsnats (2 kap. 9 § första stycket LSE).

Vad som avses med båt framgår av 1 kap. 6 § LSE. Med skepp förstås fartyg vars skrov har en största längd av minst 12 meter och en största bredd av minst 4 meter. Med båtar avses andra fartyg. 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

Det finns möjlighet för Skatteverket att medge dispens för vissa båtar från förbudet mot användning av oljeprodukter försedda med märkämne (2 kap. 9 § tredje stycket LSE). Dispens kan ges för båtar som disponeras av Försvarsmakten, Försvarets materielverk, Kustbevakningen eller annan statlig myndighet. Som ett skäl för införandet av denna dispensmöjlighet har i förarbetena anförts 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 (prop. 1994/95:54 s. 96).

Dispens kan medges även för andra (civila) båtar om det finns särskilda skäl. Dispensmöjligheten är tänkt att användas endast beträffande båtar som används av näringsidkare. Rent allmänt bör krävas att stora praktiska hanteringsproblem skulle uppkomma för en näringsidkare, t.ex. om näringsidkaren disponerar över såväl skepp som båtar, eller att han till följd av den nya uppbördsordningen (med återbetalning av skatt kvartalsvis i efterskott) skulle drabbas av betydande likviditetsproblem (prop. 1994/95:54 s. 96).

5.4.8 Befrielse från skatt i vissa fall

Unionsrätten ger möjlighet att helt eller delvis tillämpa skattebefrielse för bränslen från förnybara källor. Vidare finns möjlighet för medlemsstaterna att ge skattelättnader för produkter som förbrukas inom pilotprojekt för teknisk utveckling av mer miljövänliga produkter.

Regeringen får i särskilda fall, genom s.k. dispensbeslut, helt eller delvis medge befrielse från energiskatt och koldioxidskatt på bränsle som framställs av biomassa, eller på annat bränsle som förbrukas inom pilotprojekt för teknisk utveckling av mer miljövänliga produkter. Möjligheten att medge befrielse från energi- och koldioxidskatt gäller även om bränslet ingår som en beståndsdel i ett annat bränsle (2 kap. 12 § LSE).

Bestämmelsen gäller såväl produkter som används för motordrift som produkter som används för uppvärmning.

Skattebefrielsen enligt dessa dispensbeslut villkoras bl.a. av att bränslet omfattas av ett hållbarhetsbesked från Energimyndigheten enligt 3 kap. 1 b § lagen (2010:598) om hållbarhetskriterier för biodrivmedel och flytande biobränslen (prop. 2010/11:154, s. 14). Detta hållbarhetsvillkor gäller dock endast när skattskyldigheten för bränslet inträder efter den 31 januari 2012. Se även avsnitt 5.13.11 avseende bestämmelser om avdrag i deklaration för den som befriats från skatt enligt ett dispensbeslut (7 kap. 5 a § LSE).

5.5 Skattskyldighet m.m., uppskovsbränslen

5.5.1 Inledning

Vem som är skattskyldig för uppskovsbränslen, dvs. sådana bränslen som räknas upp i 1 kap. 3 a § LSE, framgår av 4 kap. 1–2 a §§ LSE.

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 (4 kap. 1 § 1 LSE),
2. har godkänts som varumottagare (4 kap. 1 § 2 LSE),
3. har godkänts som registrerad avsändare (4 kap. 1 § 3 LSE),
4. säljer bränsle till Sverige genom distansförsäljning (4 kap. 1 § 4 LSE,
5. tar emot beskattat bränsle som avsänts till Sverige genom distansförsäljning, om säljaren inte ställt säkerhet för skatten i Sverige (4 kap. 1 § 5 LSE),
6. för in eller tar emot beskattat bränsle till Sverige från ett annat EU-land på annat sätt än genom distansförsäljning (4 kap. 1 § 6 LSE).
7. i Sverige yrkesmässigt tillverkar eller bearbetar bränsle utanför ett skatteupplag (4 kap. 1 § 7 LSE),
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 (4 kap. 1 § 8 LSE),
9. förvärvat bränsle som ger mindre destillat än 85 volymprocent vid 350°C och som använder bränslet för drift av motordrivna fordon (4 kap. 1 § 9 LSE),
10. i annat fall än som avses i 1–9, innehar skattepliktigt bränsle utanför ett uppskovsförfarande utan att skatten för bränslet har redovisats här (4 kap. 1 § 10 LSE).

Vissa undantag från skattskyldighet enligt 4 kap. 1 § 6 och 10 LSE finns (4 kap. 1 a § LSE), se avsnitt 5.5.7.

Skattskyldighet vid viss import regleras i 4 kap. 1 b § LSE, se avsnitt 5.5.6.6.

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 5.5.6.7.

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 uppskovsbränslen.

5.5.2 Upplagshavare

5.5.2.1 Allmänt om upplagshavare

Den som i egenskap av godkänd upplagshavare hanterar bränsle enligt uppskovsförfarandet är skattskyldig (4 kap. 1 § 1 LSE). 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 förarbetena uttalas följande (prop. 2009/10:40 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 (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 5.5.2.3. Vidare har upplagshavaren rätt att från ett skatteupplag avsända skattepliktigt bränsle under uppskovsförfarande till ett skatteupplag i Sverige eller i ett annat EU-land, samt till registrerade eller tillfälligt registrerade varumottagare i ett annat EU-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 (prop. 2009/10:40 s. 165).

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 (prop. 2009/10:40 s. 127). 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.

5.5.2.2 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, (4 kap. 3 § första stycket 1 LSE)
2. på flygplats lagra flygfotogen (KN-nr 2710 19 21) som flyttats under ett uppskovsförfarande, för försäljning till förbrukning i luftfartyg när luftfartyget inte används för privat ändamål, eller (4 kap. 3 § första stycket 2 LSE)
3. i större omfattning hålla bränslen i lager (4 kap. 3 § första stycket 3 LSE).

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 (1 kap. 4 § LSE).

För att kunna godkännas som upplagshavare ska sökanden i sin näringsverksamhet hantera bränslen på ett eller flera av de sätt som anges ovan. För den som tillverkar eller bearbetar bränslen eller lagrar flygfotogen enligt punkten 2 ovan finns inget krav på att verksamheten ska bedrivas i större omfattning.

Bearbetning

I förarbetena 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.” (prop. 1994/95:54 s. 106)

Lagring på flygplats

Bestämmelsen i punkten 2 innebär en möjlighet för den som avser att yrkesmässigt lagra och återförsälja flygfotogen på flygplats att bli godkänd som upplagshavare utan krav på att kunna lagra flygfotogen i viss omfattning. Av förarbetena framgår följande.

> ”Att flygfotogenen flyttats enligt uppskovsförfarandet innebär att fotogenen kommer att flyttas obeskattat till det skatteupplag som godkänts och att flyttningen ombesörjs av en upplagshavare eller registrerad avsändare (se 3 a kap. 2 §).
>
> För bedömningen av om verksamheten avses att bedrivas på en ’flygplats’ kan den definition av ’flygplats’ som finns i 2 § lagen (2000:150) om marktjänster på flygplatser tjäna som utgångspunkt. Notera dock att den definitionen avgränsar områden som behövs för de kommersiella luftfartstjänsterna, vilket enligt lagens förarbeten inte omfattar flygningar där företag använder sina egna luftfartyg för att transportera sin personal samt rent militära flygplatser (prop. 1999/2000:41, s. 39). Flygplats enligt den nu aktuella punkten avses dock omfatta samtliga markområden som är inrättade för landning, start och manöver av luftfartyg, som behövs för luftfartyg som används för annat än privat ändamål.
>
> För att godkännas som upplagshavare enligt den nya punkten krävs även att flygfotogenen är avsedd att återförsäljas för förbrukning i luftfartyg när luftfartyget används för annat än privat ändamål.” (prop. 2010/11:12 s. 35)

Notera att bestämmelserna i 4 kap. 3 § LSE inte innebär några principiella begränsningar avseende bränsleslag och lokalisering av skatteupplag när någon väl har uppfyllt förutsättningarna för att godkännas som upplagshavare med flygplatsbestämmelsen som grund. Det är således t.ex. möjligt att få ett utrymme på en annan plats än en flygplats godkänt som skatteupplag, under förutsättning att utrymmet bedöms lämpligt (se avsnitt 5.5.2.3).

Lagerhållning i större omfattning

Vad som menas med ”i större omfattning” är av intresse vid ansökan om godkännande av den som håller bränslen i lager. Vid prövning av en ansökan om godkännande som upplagshavare ska kravet på lagerhållning i punkten 3 anses uppfyllt om den sökande disponerar över en lagerkapacitet för bränslen som avses i 1 kap. 3 a § LSE på minst 500 kubikmeter (12 §

FSE). 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 (prop. 1994/95:54 s. 106). Detta uttalande har i en senare proposition kommenterats enligt följande.

> ”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.” (prop. 2000/01:118 s. 75)

Kammarrätten har prövat ett överklagande av Skatteverkets beslut att återkalla ett bolags godkännande som upplagshavare med anledning av att bolaget inte ansågs i större omfattning hålla bränslen i lager (KRSU 2007-10-10, mål nr 2323-07). Bolagets lagring hade understigit 500 kubikmeter olja. Vidare hade bolaget under en årsperiod lagerfört i genomsnitt mindre än 150 kubikmeter olja. Kammarrätten upphävde Skatteverkets beslut och 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 förelegat 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.

När det gäller frågan om vilka bränslen som en upplagshavare får hantera under skatteuppskov anförs i förarbetena bl.a. följande.

> ”Regeringens strävan är att – i den mån detta är möjligt – 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.” (prop. 1994/95:54 s. 107)

Lämplighet

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 EU-system, med rätt att skattefritt sända och ta emot vara till respektive från andra EU-länder. Om en godkänd upplagshavare inte längre uppfyller kraven på lämplighet ska godkännandet återkallas (prop. 1994/95:56 s. 86), se avsnitt 5.5.2.5. Detta uttalande avser godkännande av upplagshavare för tobaksvaror, men då formuleringen av motsvarande bestämmelse i LSE avseende uppskovsbränsle är identisk med den aktuella bestämmelsen i LTS bör uttalandet kunna anses vägledande även avseende tillämpningen av LSE.

I förarbetena uttalas följande.

> ”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 mottaningsrapport inom föreskriven tid bör därför kunna utgöra grund för återkallelse av godkännande som upplagshavare eller registrerad varumottagare.” (prop. 2009/10:40 s. 177)

Kammarrätten 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.

Kammarrätten fann att vad som förekommit i ett mål avseende om ett bolags ekonomiska förhållanden var tillräckligt goda inte föranledde kammarrätten att göra en annan bedömning än länsrätten (KRSU 2000-09-27, mål nr 3511-1999). Länsrätten 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 länsrätten att de ekonomiska förhållandena inte var tillräckligt goda för att bolaget skulle kunna godkännas som upplagshavare.

Kammarrätten fann att grund för att återkalla godkännandet som upplagshavare fanns i ett mål avseende ett bolag som under en längre tidsperiod underlåtit att fullgöra sina åligganden gentemot staten, framförallt avseende inbetalning av alkoholskatt samt andra skatter och avgifter (KRSU 2001-11-14, mål nr 51-2000). Kammarrätten 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. Kammarrätten har i ett mål prövat frågan om ett bolag skulle anses ha uppfyllt de krav som ställs för att anses lämplig att registreras som varumottagare enligt LAS (KRSU 2001-12-18, mål nr 3676-1999). Bolaget hade vid tre tillfällen fört in öl utan att rätt redovisa och betala den skatt som belöper på leveranserna. Kammarrätten delade länsrättens bedömning att bolaget med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt inte var lämpligt att registrera som varumottagare.

Kammarrätten gjorde i ett mål bedömningen att sökanden, vars ansökan om godkännande som upplagshavare enligt LAS avslagits, 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 upp-

giften att hantera skattepliktiga alkoholvaror under suspension (KRSU 2001-12-21, mål nr 790-2001).

Kammarrätten har gjort bedömningen att även om det inte finns en uttrycklig bestämmelse i LAS ska i de fall sökanden är en juridisk person lämplighetskravet även omfatta den eller de fysiska personer som har bestämmande inflytande i bolaget (KRSU 2002-11-22, mål nr 84-2002). I målet var fråga om att den person som var bolagets VD och tillika styrelseledamot gjort sig skyldig till försvårande av skattekontroll. Kammarrätten 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 ett mål i kammarrätten var omständigheterna följande (KRSU 2003-01-03, mål nr 2163-2002). Ett bolag hade under redovisningsperioderna januari 2000–januari 2002 betalat alkoholskatten för sent vid 23 av 25 tillfällen. Kammarrätten fann bolagets regelmässiga betalningsförsummelser och brister i att deklarera alkoholskatten i rätt tid så allvarliga att de utgjorde grund för återkallelse.

Kammarrätten har uttalat 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 (KRSU 2003-09-19, mål nr 1766-03). 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 skatten. Dessutom har bolaget restförts vid två tillfällen för skatt som inte betalats i rätt tid till skattekontot. Kammarrätten 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 ett mål i kammarrätten avseende överklagande av Skatteverkets beslut att återkalla ett bolags godkännande som upplagshavare var omständigheterna följande (KRSU 2004-11-01, mål nr 3351-03). Ett bolag hade 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. Kammarrätten 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. Kammarrätten 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.

Kammarrätten prövade i ett mål lämpligheten hos ett bolag som var registrerad varumottagare och som mottagit en mindre mängd alkoholvaror från utlandet vid tre tillfällen under år 2003 utan att redovisa alkoholskatt för varorna (KRSU 2006-01-25, mål nr 2989-05). 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. Kammarrätten fann att skäl för annan bedömning än den länsrätten gjort inte förelåg. Länsrätten uttalade att utgångspunkten i förevarande mål är att varumottagare måste ha kännedom om det regelverk som styr verksamheten. Länsrätten fann dock att den sagda utgångspunkten inte medför att all misskötsamhet automatiskt ska leda till att en registrering som varumottagare återkallas. Länsrätten 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.”

Kammarrätten har prövat Skatteverkets beslut att återkalla ett bolags godkännande som upplagshavare med anledning av att ledande personer i företaget dömts för brott respektive förekom i utredning om brott (KRSU 2007-04-26, mål nr

2785-06). 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 kr. LR gjorde bedömningen att förutsättningar för bolaget att vara godkänt som upplagshavare inte längre fanns. När ärendet prövades av kammarrätten hade ägarförhållandena i bolaget ändrats. Kammarrätten gjorde följande bedömning.

> ”Att XX och MM överlåtit 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.”

Kammarrätten har prövat Skatteverkets beslut att återkalla NN:s registrering som varumottagare, med anledning av att NN inte kommit igång med den uppgivna verksamheten (KRSU 2007-09-10, mål nr 397-07). 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. Kammarrätten gjorde samma bedömning som länsrätten. Länsrätten 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 länsrättens bedömning var därmed Skatteverkets beslut att återkalla registreringen som varumottagare på denna grund riktigt.

5.5.2.3 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. 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 (prop. 2009/10:40 s. 164). 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 (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 5.13.2. En godkänd upplagshavare kan ha ett eller flera godkända skatteupplag. Det är endast bränslen som avses

i 1 kap. 3 a § LSE som får hanteras under skatteuppskov i ett skatteupplag.

Godkännande av skatteupplag ska 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 eller vilken kvantitet som tillhör respektive upplagshavare får dock varorna förvaras i samma utrymme utan att förvaras fysiskt avskilda (RSFS 1996:18).

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 (RSFS 1996:18).

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 detaljförsäljning som inte utgör depå kan inte heller godkännas som skatteupplag (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.

I förarbetena har följande uttalande gjorts avseende skatteupplag för flygfotogen på flygplats:

> ”I regel är det de befintliga depåerna på flygplatsen, dvs. s.k. flygplatscisterner, som kommer att tjäna som skatteupplag i dessa fall. Det gäller oavsett om försäljning av flygfotogenen sker direkt från depån (se prop. 1994/95:54 s. 116). Att tankningen i vissa fall sker genom ’självbetjäning’ påverkar inte det förhållandet att depån, eller cisternen, kan godkännas som skatteupplag.” (prop. 2010/11:12 s. 35)

Skatteverket anser 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 (Skatteverket 2006-05-03, dnr 131 267682-06/111).

Lagerbokföring och lager-inventering

En upplagshavare ska för varje skatteupplag löpande bokföra affärshändelser och varurörelser som rör skattepliktigt bränsle samt regelbundet inventera lagret av sådant bränsle (4 kap. 3 a § LSE). RSV har meddelat föreskrifter (RSFS 2003:45) om vad sådan lagerbokföring ska innehålla samt när lager-inventering ska ske.

5.5.2.4 Direkt leveransplats

En upplagshavare kan under vissa förutsättningar under skatteuppskov ta emot bränsle från annat EU-land även på en annan plats, s.k. direkt leveransplats, än på ett skatteupplag. Detta gäller under förutsättning att den mottagande upplags-havaren anmäler platsen i förväg till Skatteverket (3 a kap. 2 § tredje stycket LSE).

Den direkta leveransplatsen ska vara belägen i Sverige. Se avsnitt 5.3.. När upplagshavaren tar emot bränsle på den för-anmälda direkta leveransplatsen övergår ansvaret för skatten från avsändaren till den mottagande upplagshavaren (prop. 2009/10:40 s. 129–130).

Anmälan om direkt leveransplats ska göras på blankett SKV 5369 (10 § FSE).

Se även avsnitt 5.3 och 5.9.2.1.

5.5.2.5 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.

5.5.2.6 Möjlighet att godkännas även som skattebefriad förbrukare

Skatteverket anser att ett företag kan vara godkänt både som upplagshavare och som skattebefriad förbrukare. Ett företag som godkänts både som upplagshavare och som skattebefriad förbrukare ska ha kännedom om, och ha underlag för kontroll av, i vilken egenskap varorna tagits emot (Skatteverket 2006-05-03, dnr 131 267682-06/111). Se även avsnitt 5.5.2.3 avseende lagerbokföring i dessa fall.

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 EU-land, får godkännas som registrerad varumottagare (4 kap. 6 § första stycket LSE). 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 EU-land. En registrerad varumottagare kan dessutom ta emot varor som avsänds enligt ett uppskovsförfarande från en registrerad avsändare i ett annat EU-land. Skattskyldighet inträder när varumottagaren tar emot varorna och i och med mottagandet upphör bränslet att omfattas av uppskovsförfarandet, se avsnitt 5.3. 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 5.7.2.

Direkt leveransplats

En registrerad varumottagare kan under vissa förutsättningar under skatteuppskov ta emot bränsle från annat EU-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 (3 a kap. 2 § tredje stycket LSE). Den direkta leveransplatsen ska vara belägen i Sverige. Se avsnitt 5.3.. När den registrerade varumottagaren tar emot bränsle på den föranmälda direkta leveransplatsen övergår ansvaret för skatten från avsändaren till varumottagaren (prop. 2009/10:40 s. 129–130).

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 5.5.6.6.

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 (4 kap. 6 § första stycket LSE). Detta innebär att Skatteverket har att pröva om sökanden kan anförtros ställning att ta emot varor under skatteuppskov.

Lämplighetsprövningen av den som ansöker om registrering som varumottagare ska motsvara den lämplighetsprövning som gäller vid ansökan om godkännande som upplagshavare (prop. 1998/99:134 s. 102). 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 (prop. 2009/10:41 s. 164).

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 varumottagaren begär det, se avsnitt 5.5.2.5. Ett sådant beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet

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 (prop. 1994/95:54 s. 110). Se avsnitt 5.5.2.2 angående lämplighetsprövning vid godkännande av upplagshavare.

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.

Den som avser att endast vid ett enstaka tillfälle i Sverige yrkesmässigt ta emot bränsle som flyttas enligt ett uppskovsförfarande från ett annat EU-land ska godkännas som tillfälligt registrerad varumottagare. Godkännandet ska i dessa fall begränsas till att gälla mottagande av bränsle vid denna särskilt angivna flyttning (4 kap. 7 § LSE). Skatteverket har fastställt blankett (SKV 5371) för ansökan om godkännande som tillfälligt registrerad varumottagare (10 § FSE).

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 EU-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 framgå för vilket eller vilka bränslen, enligt de koder som anges i bilaga II i kommissionens förordning (EG) 684/2009, godkännandet gäller (7 § FSE).

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 5.10) 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 EU-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. Ansökan om godkännande som tillfälligt registrerad varumottagare ersätter den föranmälan 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 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. 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 (prop. 2009/10:40 s. 164). Se avsnitt 5.5.2.2. 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).

Upplagshavare är även registrerad avsändare

En aktör som godkänns som upplagshavare ska dessutom samtidigt godkännas som registrerad avsändare (4 kap. 3 § fjärde stycket LSE). Dessa två godkännanden görs i separata beslut. Den som vill importera andra uppskovsbränslen än de som omfattas av godkännandet som upplagshavare behöver ansöka om godkännande som registrerad avsändare för dessa bränslen om han vill kunna flytta dessa från importplatsen under ett uppskovsförfarande (prop. 2009/10:40 s. 127). Det är också möjligt att enbart bli godkänd som registrerad avsändare utan att vara upplagshavare.

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 (prop. 2009/10:40 s. 135). Skattskyldighet inträder dock när den registrerade avsändaren flyttar skattepliktigt bränsle från en importplats på annat sätt än genom uppskovsförfarande (se avsnitt 5.9.2.2).

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 5.5.2.5.

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.

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 (4 kap. 9 § första stycket LSE).

Säljaren ska ställa säkerhet hos Skatteverket 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 (4 kap. 9 § andra stycket LSE).

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 de distansförsäljare som mera regelbundet säljer varor till Sverige (prop. 2009/10:40 s. 168). Se nedan avseende bestämmelserna i 4 kap. 9 b § LSE om distansförsäljning vid ett enstaka tillfälle.

Att varorna ska förvärvas 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 (prop. 2009/10:40 s. 167).

För att bestämmelsen ska bli tillämplig krävs att det aktuella bränslet finns i ett annat EU-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 (prop. 2009/10:40 s. 167–168).

Representant

Säljaren ska företrädas av en representant som är etablerad i Sverige (4 kap. 9 a § LSE). Begreppet ”etablerad” ska ha samma innebörd som i mervärdesskattelagen (2004:200) och SFL (prop. 2009/10:40 s. 168). 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 skatteredovisningen ska finnas tillgängligt hos representanten.

Observera att representanten inte är skattskyldig. Det bakomliggande syftet med att utse en representant är att det ska finnas en person på plats i Sverige (prop. 2009/10:40 s. 168). Av förarbetena till bestämmelserna om representant vid distansförsäljning, som numera återfinns i 4 kap. 9 a § LSE, framgår uttryckligen att det är säljaren och inte representanten som är skattskyldig (prop. 1994/95:54 s. 111).

Skatteverket har fastställt blankett (SKV 5336) för registrering som distansförsäljare och godkännande som representant (10 § FSE).

Bestämmelserna om återkallelse i 4 kap. 5 § första stycket 1 och 3 och tredje stycket LSE tillämpas även på representanten, se avsnitt 5.5.2.5.

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 EU-landet anmäla sig till Skatteverket och ställa säkerhet för skatten på bränslet (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). Bestämmelserna i 4 kap. 9 b § LSE omfattar även sådana överföringar som sker utan vinstsyfte och som inte utgör gåvoförsändelser (4 kap. 9 § tredje stycket LSE).

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

Skattskyldighet för mottagaren i vissa fall

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 (4 kap. 10 § LSE). Bestämmelsen grundar sig på artikel 36.3 i direktiv 2008/118/EG. Enligt denna artikel 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 4 kap. 10 § LSE

föreskrivits att mottagaren av bränslet ska vara skattskyldig för det bränsle som tas emot, om säljaren inte ställt säkerhet för den svenska skatten på bränslet (prop. 2009/10:40 s. 169).

Mottagaren ska i sådana fall redovisa skatten för varje händelse som medför skattskyldighet (26 kap. 8 § SFL). 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 skattepliktigt bränsle i vissa fall

Den som för in eller tar emot beskattat bränsle från ett annat EU-land till Sverige enligt 4 kap. 11 § LSE (på annat sätt än genom distansförsäljning) är skattskyldig (4 kap. 1 § 6 LSE). Denna bestämmelse har sin grund i artiklarna 32 och 33 i direktiv 2008/118/EG.

Den som för in eller tar emot beskattat bränsle på annat sätt än genom distansförsäljning ska anmäla bränslet till Skatteverket och ställa säkerhet för betalning av skatten på bränslet innan bränslet flyttas från det andra EU-landet. Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid (4 kap. 11 § första stycket LSE). Detta gäller dock inte de fall som är undantagna från skattskyldighet enligt 4 kap. 1 a § LSE (4 kap. 11 § andra stycket LSE). Se avsnitt 5.5.7.

Bestämmelserna i 4 kap. 11 § LSE har sin grund i artikel 34 i direktiv 2008/118/EG.

Anmälan om införsel enligt 4 kap. 11 § LSE ska göras skriftligt på av Skatteverket fastställd blankett (SKV 5385), (10 § FSE).

Observera att skattskyldighet enligt 4 kap. 1 § 6 LSE förutsätter att bränslet släppts för konsumtion innan det förs in i Sverige.

I förarbetena uttalas följande angående skattskyldighet för beskattat bränsle som förs in till Sverige (prop. 2009/10:40 s. 140 ff.):

> ”För att åskådliggöra vem som är skattskyldig i Sverige för beskattade varor ges här några exempel. Exemplen 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 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 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 tobaks-

> handlare 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 föranmäla varorna och ställa säkerhet för den svenska tobaksskatten samt betala skatten här."

Den punktskatt som har erlagts i avsändarlandet ska under vissa förutsättningar återbetalas eller efterges (artikel 33.6 i direktiv 2008/118/EG). Jämför vad som gäller för återbetalning av svensk skatt då bränsle som beskattats i Sverige transporteras till annat EU-land, se avsnitt 5.15.11.

5.5.6.2 Tillverkning och bearbetning utanför ett skatteupplag

Den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar eller bearbetar bränsle utanför ett skatteupplag är skattskyldig (4 kap. 1 § 7 LSE). Vid sådan tillverkning eller bearbetning inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt när bränslet tillverkas eller bearbetas, se avsnitt 5.9.2.9. Skatten ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet och deklarationen ska lämnas in senast fem dagar efter den händelse som medför skattskyldighet (26 kap. 8 § och 35 § SFL).

5.5.6.3 Användning för annat än avsett ändamål

Den som 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 är skattskyldig (4 kap. 1 § 8 LSE). I begreppet "använder bränslet för annat ändamål" innefattas både att bränslet säljs och att bränslet förbrukas (prop. 2000/01:118 s. 132).

Skatt ska alltså 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.

Skatt ska i dessa fall tas ut med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de skattebelopp som gäller för bränslets olika användningssätt (2 kap. 1 § andra stycket LSE).

5.5.6.4 Användning av visst bränsle för drift av motordrivet fordon

Den som förvärvat bränsle som ger mindre destillat än 85 volymprocent vid 350°C och som använder bränslet för drift av motordrivna fordon är skattskyldig (4 kap. 1 § 9 LSE).

Skatt ska i detta fall tas ut med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de skattebelopp som gäller för bränslets olika användningssätt (2 kap. 1 § andra stycket LSE), se avsnitt 5.4.1.

5.5.6.5 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 förarbetena, 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.” (prop. 2009/10:40 s. 163)

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 66 kap. 19 § SFL ompröva och undanröja beskattning avseende den som blivit beskattad enligt punkt 10 (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.

5.5.6.6 Import av uppskovsbränslen

Bestämmelser om skattskyldighet vid import av uppskovsbränslen finns i 4 kap. 1 b § LSE. Av bestämmelsen framgår att skattskyldig för import av uppskovsbränslen är,

- om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen (4 kap. 1 b § 1 LSE),
- 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 (4 kap. 1 b § 2 LSE),
- om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om bränslet hade varit belagt med tull, i ett annat EU-land till följd av att ett sådant enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av tillståndet (4 kap. 1 b § 3 LSE).

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.

Skatten ska betalas till Tullverket när bränsle importeras av någon som inte är upplagshavare eller registrerad avsändare (5 kap. 5 § LSE).

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 (Skatteverket

2007-07-04, dnr 131 442165 07/111). 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.

5.5.6.7 Beskattning vid oegentligheter – flyttning under uppskovsförfarande

Bestämmelser om beskattning vid oegentligheter vid flyttning under uppskovsförfarande finns i 4 kap. 2 § LSE. 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 (4 kap. 2 § första stycket 1 LSE), eller
2. upptäckts här och det inte går att fastställa var oegentligheten har begåtts (4 kap. 2 § första stycket 2 LSE).

Enligt bestämmelsens andra stycke ska skatt enligt första stycket betalas av

1. den eller dem som ställt säkerhet för skatten under flyttningen (4 kap. 2 § andra stycket 1 LSE), 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 (4 kap. 2 § andra stycket 2 LSE).

Skatten ska tas ut enligt den skattesats som gällde vid den tidpunkt då bränslet släpptes för konsumtion (4 kap. 2 § tredje stycket LSE).

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 (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 (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 (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 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 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 ha varit medveten om att avvikelsen 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).

Om Skatteverket tar ut skatt enligt 4 kap. 2 § LSE ska verket underrätta den behöriga myndigheten i avsändarmedlemsstaten (3 § FSE).

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 EU-land ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas, om det andra EU-landets skatteanspråk är befogat, se avsnitt 5.15.11.4.

5.5.6.8 Beskattning vid oegentligheter – flyttning av beskattat bränsle

Bestämmelser om beskattning vid oegentligheter vid flyttning av beskattat bränsle finns i 4 kap. 2 a § första stycket LSE.

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 (4 kap. 2 a § första stycket 1 LSE), eller
2. upptäckts här och det inte går att fastställa var oegentligheten har begåtts (4 kap. 2 a § första stycket 2 LSE).

Skatt enligt bestämmelsens första stycke 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 (4 kap. 2 a § andra stycket LSE). 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 EU-land ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas, om det andra EU-landets skatteanspråk är befogat, se avsnitt 5.15.11.4.

5.5.7 Undantag från skattskyldighet i vissa fall

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. vid förvärv av diplomater m.fl. (4 kap. 1 a § första stycket 1 LSE)

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 (4 kap. 1 a § första stycket 2 LSE).

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 EU-land och som själv transporterar bränslet hit, om bränslet är avsett för dennes eller dennes familjs personliga bruk (4 kap. 1 a § första stycket 3 LSE).

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 ett avgörande av EU-domstolen (C-330/05, Granberg) 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 EU-land av en enskild person som själv medförde eldningsoljan till Sverige för att använda för eget bruk. I domen har EU-domstolen bl.a. slagit fast att artikel 9.3 i cirkulationsdirektivet (92/12/EEG) 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 förarbetena 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.” (prop. 2008/09:48 s. 52–53)

I förarbetena anförs följande angående vad som avses med normal bränsletank (prop. 1994/95:213 s. 55):

> ”I direktivet har vissa uttalanden gjorts om vad som ska avses med begreppen bränsletank respektive specialcontainrar.
>
> Med normala bränsletankar avses:
>
> 3. 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
>
> 4. 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 special-containrar 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 motordrivet 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.”

Den definition av normala bränsletankar som redogörs för i prop. 1994/95:213 avser definitionen i direktiv 92/81/EEG (genom ändringsdirektiv 94/74/EG). Direktiv 92/81/EEG har numera ersatts av direktiv 2003/96/EG. I detta direktiv har införts en definition av standardtankar, vilken har motsvarande innebörd som normala bränsletankar enligt direktiv 92/81/EEG.

5.6 Skattskyldighet m.m., övriga bränslen (andra än uppskovs-bränslen)

Reglerna om skattskyldighet för de bränslen som inte omfattas av de särskilda EU-gemensamma förfarandereglerna, det s.k. uppskovsförfarandet, finns i 4 kap. 12–15 §§ LSE.

Skattskyldig för energiskatt för råtallolja 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 EU-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 (4 kap. 12 § LSE).

Annan än avsedd användning

Begreppet ”använder” i bestämmelsens fjärde punkt innefattar även att bränslet säljs eller förbrukas (prop. 2000/01:118 s. 132).

Ett fall där annan användning än den avsedda medför skattskyldighet för användaren 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 (jfr prop. 1994/95:54 s. 103). 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.

I båda dessa fall avseende skattskyldighet vid annan användning än den avsedda ska användaren betala skatt med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de skattebelopp som

gäller för bränslets olika användningssätt (2 kap. 1 § andra stycket LSE).

Import

Vem som är skattskyldig vid import av andra bränslen än uppskovsbränslen regleras i 4 kap. 13 § LSE.

Skattskyldig

1. för energiskatt för import av råtallolja,
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 EU-land till följd av ett sådant enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av tillståndet (4 kap. 13 § första stycket LSE).

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 (4 kap. 13 § andra stycket LSE).

När andra bränslen än uppskovsbränslen importeras av någon som inte är godkänd lagerhållare ska skatten betalas till Tullverket (5 kap. 5 § LSE).

Lagerhållare

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 (4 kap. 15 § första stycket LSE).

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 (4 kap. 15 § andra stycket LSE).

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 5.5.2.2 angående bedömningskriterier.

Kammarrätten har i ett mål avseende om innehavare av transmissionsledningar kan godkännas som lagerhållare för naturgas funnit att den som endast distribuerar bränsle utan att äga det inte kan anses lagra bränsle (KRSU 2008-10-27, mål nr 15-08).

5.7 Ställande av säkerhet, uppskovsbränsle

5.7.1 Upplagshavare

5.7.1.1 Transportsäkerhet

Bestämmelserna om transportsäkerhet återfinns i 4 kap. 4 § första och andra styckena LSE. Vissa möjligheter till jämkning av säkerhetsbeloppet finns enligt 4 kap. 8 a § första stycket LSE, se avsnitt 5.7.1.3. Bestämmelserna grundar sig på artikel 18 i direktiv 2008/118/EG.

Upplagshavare i Sverige som avser att flytta bränsle under uppskovsförfarande (se avsnitt 5.3) ska ställa säkerhet (s.k. transportsäkerhet) för betalning av den skatt som kan påföras upplagshavaren i Sverige eller ett annat EU-land vid flyttningen av bränslet (4 kap. 4 § första stycket LSE).

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 (4 kap. 4 § andra stycket LSE).

Transportsäkerheten ska omfatta dels betalning av skatt i Sverige, dels betalning av skatt i annat EU-land. Säkerheten ska vara giltig i samtliga EU-länder (prop. 2009/10:40 s. 165).

I vilken form säkerheten kan ställas framgår av avsnitt 5.7.7.

Transportsäkerheten 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.

Avsändaren ansvarar genom den ställda säkerheten 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 (prop. 2009/10:40 s. 165).

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

Ställd säkerhet får tas i anspråk om påförd skatt inte betalas i rätt tid (4 kap. 4 § andra stycket LSE). 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 SFL gått ut (prop. 2001/02:127 s. 211).

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 EU-länders skattefordringar. Har en upplagshavare påförts skatt i ett annat EU-land får säkerheten tas i anspråk om skattefordran är befogad och skatten inte betalas i rätt tid. Ett annat EU-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 EU-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 (prop. 2001/02:127 s. 212).

När det gäller ett annat EU-lands skattefordran ska frågan om huruvida påförd skatt har betalats i rätt tid avgöras enligt det

andra EU-landets regler om betalningstider (prop. 2001/02:127 s. 212).

5.7.1.2 Säkerhet vid lagring m.m.

Det föreligger 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 (4 kap. 4 § tredje stycket LSE). Vid beräkning av säkerhetsbeloppet får bortses från bränslen som beredskapslagras enligt lagen (1984:1049) om beredskapslagring av olja och kol (4 kap.4 § fjärde stycket).

Vissa möjligheter till jämkning av säkerhetsbeloppet finns enligt 4 kap. 8 a § andra stycket LSE, se avsnitt 5.7.1.3.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 5.7.7.

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 (8 § andra stycket FSE).

Ett godkännande som upplagshavare får återkallas om ställd säkerhet inte längre är godtagbar (4 kap. 5 § LSE). 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 förarbetena uttalas följande 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." (prop. 2001/02:127 s. 148)

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 är undantaget från skatteplikt (2 kap. 11 § första stycket 4 LSE). 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 SFL gått ut (prop. 2001/02:127 s. 212).

5.7.1.3 Jämkning av säkerhetsbelopp

Vissa möjligheter finns till jämkning av säkerhetsbeloppet. Bestämmelser om detta finns i 4 kap. 8 a § LSE.

Transportsäkerhet

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). Jämkning kan dock endast medges om övriga berörda medlemsstater samtycker till detta. Detta samtyckesvillkor framgår av artikel 18.4 b i direktiv 2008/118/EG. Den 1 mars 2011 ändrades 4 kap. 8 a § LSE på så sätt att detta samtyckesvillkor lades till i bestämmelsens första stycke. Av detta framgår att en förutsättning för att Skatteverket ska få medge ett undantag från kravet på säkerhet är att detta är förenligt med överenskommelser mellan Sverige och övriga berörda medlemsstater. Om en ansökan från en upplagshavare om undantag från kravet på säkerhet avser flyttningar som endast sker inom svenskt territorium finns inte något krav på att det ska föreligga en internationell överenskommelse eftersom ingen annan medlemsstat berörs av flyttningen (prop. 2010/11:48 s. 32).

Skatteverket får fr.o.m. den 1 mars 2011 ingå sådana överenskommelser med andra medlemsstater inom EU om att göra undantag från krav på säkerhet som avses i artikel 18.4 b i direktiv 2008/118/EG (28 § FSE).

Lagringssäkerhet

I syfte att undvika att upplagshavare avkrävs en mer omfattande säkerhet än vad som kan anses nödvändig i det enskilda fallet finns möjlighet till jämkning av säkerhetsbeloppet även avseende lagringssäkerheten (prop. 1996/97:116 s. 64).

Skatteverket får 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 (4 kap. 8 a § andra stycket LSE).

Syftet med att kräva säkerhet för betalning av skatt i samband med tillverkning m.m. är att säkerställa att skatt kan betalas för bränsle som försvunnit från skatteupplaget genom stöld eller dylikt. Upplagshavare med goda ekonomiska förhållanden bör därför 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 (prop. 1996/97:116 s. 72).

Med andra särskilda omständigheter förstås 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 (prop. 1996/97:116 s. 72).

5.7.2 Registrerad varumottagare

En registrerad varumottagare ska ställa säkerhet för betalning av den svenska skatten på de bränslen som tas emot. Säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av den beräknade årliga skatten på bränslena (4 kap. 6 § andra stycket LSE).

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 grunderna för beräkningen av ställd säkerhet ändras är den registrerade varumottagaren skyldig att anmäla detta till Skatteverket (8 § FSE).

Bestämmelserna om återkallelse i 4 kap. 5 § första och tredje styckena LSE tillämpas även på registrerad varumottagare (4 kap. 6 § tredje stycket LSE). 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 SFL gått ut (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 under vissa villkor jämkas. Skatteverket får medge att säkerhet inte behöver ställas eller att den får uppgå till ett lägre belopp om det finns skäl till detta med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska förhållanden eller andra särskilda omständigheter (4 kap. 8 a § andra stycket LSE).

5.7.3 Tillfälligt registrerad varumottagare

En tillfälligt registrerad varumottagare ska, innan bränslet flyttas från det andra EU-landet, ställa säkerhet för betalning av den skatt som ska betalas i Sverige för det ifrågavarande bränslet (4 kap. 7 § andra stycket LSE). 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 SFL gått ut (prop. 2001/02:127 s. 213).

Se avsnitt 5.7.7 avseende i vilken form säkerhet kan ställas.

5.7.4 Registrerad avsändare

Bestämmelserna i 4 kap. 4 § första och andra styckena LSE om ställande av säkerhet för skatten tillämpas även på registrerad avsändare (4 kap. 8 § andra stycket LSE). Av dessa

bestämmelser 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 EU-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.

Säkerheten ska omfatta dels betalning av skatt i Sverige, dels betalning av skatt i annat EU-land. Säkerheten ska vara giltig i samtliga EU-länder (prop. 2009/10:40 s. 165).

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 ett 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 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 SFL gått ut (prop. 2001/02:127 s. 211).

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 EU-länders skattefordringar. Har en registrerad avsändare påförts skatt i ett annat EU-land får säkerheten tas i anspråk om skattefordran är befogad och skatten inte betalas i rätt tid. Ett annat EU-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 EU-landets skattefordran inte är befogad. Det kan exempelvis vara fråga om oenighet

avseende i vilket land beskattning ska ske när varor som flyttas under uppskovsförfarande har försvunnit under flyttningen (prop. 2001/02:127 s. 212).

När det gäller ett annat EU-lands skattefordran ska frågan om påförd skatt har betalats i rätt tid avgöras enligt det andra EU-landets regler om betalningstider (prop. 2001/02:127 s. 212).

Jämkning

Skatteverket får medge att den registrerade avsändaren inte behöver ställa säkerhet för betalning av skatten om leverans av bränsle sker med fartyg eller via rörledning (4 kap. 8 a § första stycket LSE). Se dock avsnitt 5.7.1.3 angående villkor för jämkning.

5.7.5 Distansförsäljare

Distansförsäljare som ska företrädas av en representant

En sådan distansförsäljare som säljer bränsle till Sverige genom distansförsäljning och som enligt 4 kap. 9 a § LSE ska företrädas av en representant ska hos Skatteverket ställa säkerhet för betalning av skatten på det bränsle som sänds från det andra EU-landet. Säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av den beräknade årliga skatten på bränslet (4 kap. 9 § andra stycket LSE).

Säkerheten ska ställas innan bränslet avsänds från det andra EU-landet (prop. 2009/10:40 s. 168). Den representant som ska utses får godkännas först när säljaren ställt säkerhet för skatten (4 kap. 9 a § första stycket LSE).

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 (prop. 2009/10:40 s. 168).

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 EU-landet anmäla sig till Skatteverket och ställa säkerhet för skatten på bränslet (4 kap. 9 b § LSE). 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 SFL gått ut (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 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 ställa säkerhet för betalning av skatten på bränslet innan bränslet flyttas från det andra EU-landet (4 kap. 11 § LSE). Säkerheten ska i detta fall motsvara den skatt som belöper på det bränsle som flyttningen avser.

Observera att detta inte gäller de fall som är undantagna från skattskyldighet enligt 4 kap. 1 a § LSE, se avsnitt 5.5.7.

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 SFL gått ut (prop. 2001/02:127 s. 213).

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

Skatteverket ska registrera godkänd upplagshavare, registrerad varumottagare, registrerad avsändare, sådan säljare vid distansförsäljning som ska företrädas av en representant, godkänd lagerhållare, yrkesmässig elproducent samt yrkesmässig elleverantör (7 kap. 1 § första stycket 10 g SFL).

Avseende registrering i det s.k. SEED-registret, se avsnitt 5.19.

5.9 Skattskyldighetens inträde

5.9.1 Inledning

Bestämmelser om skattskyldighetens inträde avseende både uppskovsbränslen och andra bränslen än uppskovsbränslen finns i 5 kap. LSE.

Bestämmelserna avseende uppskovsbränslena har i huvudsak 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 Uppskovsbränsle

5.9.2.1 Upplagshavare

För upplagshavare som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 1 LSE inträder skattskyldigheten 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 (5 kap. 1 § 1 LSE).

Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde för upplagshavare baseras på artikel 7 i direktiv 2008/118/EG.

Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde är inte 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 (prop. 2000/01:118 s. 68).

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 direktiv 2008/118/EG (prop. 2009/10:40 s. 171).

Uttag från skatteupplag

Skattskyldigheten för upplagshavare inträder när bränsle tas ut från skatteupplaget utan att flyttas enligt ett uppskovsförfarande (5 kap. 1 § 1 a LSE). Detta innebär 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 (prop. 2009/10:40 s. 171). Se avsnitt 5.5.6.7.

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 EU-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 EU-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 5.10.2.10.

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan om vilken betydelse som ska tillmätas uppgifter i SEED-registret. Domen avser bestämmelserna i LAS men har betydelse även för tillämpningen av LSE. Förutsättningarna i målet var följande.

Bolaget X:s godkännande som upplagshavare återkallades den 7 maj 2004. Trots det fanns X av misstag registrerad som upplagshavare i SEED-registret till och med den 28 juli 2004. Under denna period levererade upplagshavare Y varor till X utan alkoholskatt. Y har av Skatteverket påförts alkoholskatt för leveranserna. Y överklagade beslutet.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade bifall till överklagandet och uttalade följande. Av 19 § LAS framgår att skattskyldighet inträder då skattepliktiga varor förs ut ur ett skatteupplag men undantag gäller om den som tar emot varorna själv är upplagshavare. Enligt dessa bestämmelser har således skattskyldighet inträtt för Y för leveranserna av alkoholhaltiga varor till X, eftersom X:s godkännande som upplagshavare hade återkallats.

Vidare uttalade Högsta förvaltningsdomstolen följande. SEED-registret har byggts upp bl.a. mot bakgrund av behovet av att kunna kontrollera om mottagare av punktskattepliktiga varor är godkända upplagshavare. Den skattskyldige som genom registret fått bekräftat att en kund är godkänd upplagshavare bör normalt kunna förlita sig på en sådan uppgift. Y har uppgett att sådan kontroll skett. Vid en sådan kontroll har emellertid den bristande registreringen hos Skatteverket gjort det osannolikt att Y skulle fått information om åter-

kallelsebeslutet. Mot denna bakgrund bör Y inte förlora sin rätt till undantag från skattskyldighet för de aktuella leveranserna när bolaget såvitt framgår inte ens med den omsorg och de försiktighetsmått som krävs av en upplagshavare kunde inse att villkoren för skattefrihet faktiskt inte var uppfyllda (HFD 2011 ref. 31).

Mottagande på direkt leveransplats

Skattskyldighet för upplagshavare som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 1 LSE inträder när bränsle tas emot på en direkt leveransplats (5 kap. 1 § 1 b LSE). För närmare information om direkt leveransplats se avsnitt 5.3.

Skattskyldighet enligt 5 kap. 1 § 1 b LSE inträder dock inte för bränsle som mottagaren för in i skatteupplag i Sverige (5 kap. 1 a § LSE). 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 (prop. 2009/10:40 s. 191).

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 den hämtande upplagshavaren ange tappstället vid hämtningsplatsen som sin direkta leveransplats (prop. 2009/10:40 s. 190). 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 (prop. 2009/10:40 s. 130–131).

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. Bedömningen bör ske utifrån vad som kan anses vara normal tidsåtgång. Endast i undan-

tagsfall, t.ex. vid långa transporter eller oförutsedda händelser, bör en tidsåtgång på mer än ett par dygn accepteras (prop. 2009/10:40 s. 192). I prop. 2009/10:40 hänvisas i samband med detta uttalande till att ett motsvarande uttalande gjorts i ett tidigare förarbete (prop. 2000/01:118 s. 120).

Ianspråktagande, lagerbrister

Skattskyldighet inträder när bränsle tas i anspråk i skatteupplaget eller lagerbrister uppkommer (5 kap. 1 § 1 c LSE). Lagerbrister omfattar svinn, stöld m.m. (prop. 2000/01:118 s. 71).

Observera dock att undantag från skatteplikt gäller 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 (2 kap. 11 § 4 LSE), se avsnitt 5.2.4.6. Skattskyldighet inträder således inte för bränsle som förlorats under sådana omständigheter

Godkännande av skatteupplag återkallas

Skattskyldighet inträder när godkännandet av skatteupplaget återkallas (5 kap. 1 § 1 d LSE). Ett beslut om att återkalla ett godkännande som upplagshavare omfattar även upplagshavarens skatteupplag (4 kap. 5 § andra stycket LSE). 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).

5.9.2.2 Registrerad avsändare

För den registrerade avsändaren inträder skattskyldigheten 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 kap. 1 § 2 LSE).

5.9.2.3 Innehavare i vissa fall

För den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 10 LSE inträder skattskyldigheten när bränslet kom att innehas utanför ett uppskovsförfarande (5 kap. 1 § 3 LSE). 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).

Bestämmelsen i 5 kap. 1 § 3 LSE har sin grund i artikel 7.1 och 7.2 b i direktiv 2008/118/EG.

Skatten ska i dessa fall redovisas i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet (26 kap. 8 § 1 SFL). Deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket senast vid den händelse som medför skattskyldighet, dvs. senast när bränslet kom att innehas (26 kap. 37 § 4 SFL).

5.9.2.4 Varumottagare

För den registrerade varumottagaren och den tillfälligt registrerade varumottagaren inträder skattskyldigheten vid mottagandet av det skattepliktiga bränslet (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 när bränslet förs in till Sverige (5 kap. 2 § 2 LSE). Detta gäller alltså för den som från ett annat EU-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 (se avsnitt 5.5.6.6) inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull inträder eller skulle ha inträtt i det andra EU-landet (5 kap. 2 § 3 LSE).

5.9.2.7 Distansförsäljning

Skattskyldigheten för en säljare eller mottagare vid distansförsäljning som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 4 respektive 5 LSE inträder när bränslet förs in till Sverige (5 kap. 3 § 1 LSE). 4 kap. 1 § 5 LSE avser den skattskyldighet som enligt 4 kap. 10 § LSE ska gälla för den som tar emot bränslet om säljaren inte ställt säkerhet för skatten i Sverige.

Vid distansförsäljning är fråga om beskattat bränsle, dvs. sådant bränsle som släppts för konsumtion i ett EU-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 (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 i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet (26 kap. 8 § 1 SFL). Deklarationen ska ha inkommit till Skatteverket senast vid den händelse som medför skattskyldighet, dvs. senast när bränslet förs in till Sverige (26 kap. 37 § 4 SFL).

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 när bränslet levereras till en köpare eller tas i anspråk för det ändamål som medför att skatt ska betalas med högre belopp. Detta gäller 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 kap. 3 § 2 LSE). Jämför avsnitt 5.5.6.3. och 5.5.6.4.

Tillverkning/bearbetning utanför skatteupplag

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 kap. 4 § LSE).

5.9.3 Övriga bränslen (andra bränslen än uppskovsbränslen)

5.9.3.1 Godkänd lagerhållare

För den som är godkänd som lagerhållare inträder skattskyldigheten 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 (4 kap. 3 § 3 LSE).

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 (prop. 1994/94:54 s. 116).

5.9.3.2 Införsel/mottagande av bränsle i vissa fall

För den som, utan att vara godkänd lagerhållare eller utvinnare/tillverkare/bearbetare av bränsle, för in naturgas, kol, koks, råtallolja eller torvbränsle till Sverige från ett annat EU-land eller tar emot en sådan leverans inträder skattskyldigheten när bränslet förs in till Sverige (5 kap. 2 § 2 LSE). Detsamma gäller även avseende 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

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 kap. 4 § LSE).

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 skattskyldigheten 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 kap. 3 § 2 LSE).

5.9.3.5 Undantag från skattskyldighetens inträde för biogas

Biogas är skattepliktig fr.o.m. den 1 januari 2011.

Skattskyldigheten för den som är skattskyldig enligt 4 kap. LSE inträder dock inte när

1. biogas i gasform övergår i vätskeform, om biogasen då befinner sig i ett skatteupplag,
2. biogas i vätskeform övergår i gasform, om biogasen då hanteras av en lagerhållare, eller

3. biogas i gasform övergår i vätskeform eller biogas i vätskeform övergår i gasform, om skattskyldighet för bränslet tidigare har inträtt (5 kap. 4 a § LSE).

Av förarbetena framgår följande.

> ”Biogas är till sin karaktär sådan att gasen under vissa förhållanden ändrar form från gas till vätska eller omvänt. Biogas är energiprodukter med olika KN-nr beroende på i vilken fysisk form biogasen befinner sig. Det innebär att biogas, beroende på vilken form gasen befinner sig i, kommer att omfattas av olika förfaranderegler. Det innebär i sin tur att skattskyldighet enligt huvudreglerna i 5 kap. normalt kommer att inträda för biogas när gasen ändrar form. Genom de föreslagna nya *första* och *andra punkterna* uppnås dock att skattskyldighet inte inträder när biogasen ändrar form under förutsättning att det sker när gasen hanteras av en godkänd lagerhållare respektive befinner sig i ett skatteupplag. Vidare krävs för att skattskyldigheten inte ska inträda att biogasen när den övergått i en annan form hanteras på det sätt som är föreskrivet för hantering av obeskattad biogas i den formen. Det innebär att när gasformig biogas övergått i vätskeform, ska biogasen befinna sig i ett skatteupplag för att skattskyldighet inte ska inträda. När vätskeformig biogas övergår i gasform ska gasen hanteras av en lagerhållare. Med den nya bestämmelsen blir det således möjligt för en aktör som är godkänd som både upplagshavare och lagerhållare att hantera obeskattad biogas oavsett om gasen är i vätskeform eller i gasform.
>
> Den föreslagna nya *tredje punkten* innebär att om skattskyldighet redan tidigare har inträtt för biogasen kommer någon skattskyldighet inte inträda när biogasen ändrar form. En situation där detta skulle kunna bli aktuellt är när ett tankställe tar emot biogas i vätskeform för vilken skattskyldighet har inträtt för upplagshavaren i samband med att biogasen lämnade skatteupplaget. Om biogasen därefter hos tankstället ändrar form från vätska till gas uppkommer enligt den föreslagna bestämmelsen inte någon skattskyldighet för innehavaren av tankstället.
>
> I vissa situationer skulle skattskyldighet kunna komma att bli aktuell enligt flera bestämmelser i samband med

en omvandling, exempelvis såväl enligt bestämmelserna för bränslen som omfattas av uppskovsförfarandet som enligt bestämmelserna för bränslen som inte omfattas av uppskovsförfarandet. Detta har dock inte någon betydelse vid tillämpningen av den föreslagna bestämmelsen eftersom denna omfattar all skatskyldighet enligt lagen om skatt på energi som uppkommer med anledning av omvandlingen om förutsättningarna i bestämmelsen är uppfyllda." (prop. 2010/11:12 s. 36)

5.9.3.6 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 annat bränsle än uppskovsbränsle), 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 EU-landet (5 kap. 2 § 3 LSE).

5.10 Dokumenthantering vid bränsleflyttningar enligt uppskovsförfarandet

5.10.1 Inledning

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

Bestämmelserna om EMCS finns 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.

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 anges i 6 kap. 2 § första stycket LSE att det finns ett, på unionsrätten baserat, datoriserat system (EMCS) för hantering av dokument och uppgifter. Avseende vilka dokument och uppgifter som ska hanteras i systemet, se avsnitt 5.10.2.1.

Vilka regler för dokumenthanteringen som ska gälla om EMCS inte är tillgängligt regleras i 6 kap. 2 § tredje stycket LSE. Se vidare avsnitt 5.10.3.

Bestämmelserna i 6 kap. 4–7 och 9 §§ LSE om avsändande av bränsle gäller upplagshavare och registrerade avsändare (6 kap. 2 § fjärde stycket LSE).

Bestämmelserna om dokumenthantering i 6 kap. 4–11 §§ LSE gäller inte när en flyttning under uppskovsförfarande sker enbart på svenskt territorium och bränslets slutdestination är belägen på svenskt territorium (6 kap. 2 § femte stycket LSE). 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).

5.10.2 Det datoriserade systemet – EMCS

5.10.2.1 Dokument och uppgifter som hanteras i EMCS

Följande dokument och uppgifter ska hanteras i EMCS:

1. elektroniska administrativa dokument enligt 6 kap. 4 § första stycket LSE,
2. administrativa referenskoder 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 (6 kap. 2 § första stycket LSE).

5.10.2.2 Elektronisk verifikation

Den som upprättar elektroniskt administrativt dokument, mottagningsrapport eller exportrapport via EMCS ska kunna verifieras genom ett tekniskt förfarande (6 kap. 3 § LSE). 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 (prop. 2009/10:40 s. 174).

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 (6 kap. 3 § andra stycket LSE). 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 (prop. 2009/10: 40 s. 174).

5.10.2.3 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 (prop. 2009/10:40 s. 174–175).

Återkallelse av dokument

Avsändaren får återkalla dokumentet innan flyttningen av bränslet påbörjas (6 kap. 4 § första stycket LSE). 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 (prop. 2009/10:40 s. 175), se avsnitt 5.10.2.5.

Dokument till mottagare i ett annat EU-land

När Skatteverket har tilldelat ett elektroniskt administrativt dokument en administrativ referenskod (se avsnitt 5.10.24), ska verket utan dröjsmål via EMCS vidarebefordra dokumentet till de behöriga myndigheterna i destinationsmedlemsstaten (18 § FSE). 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

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 (23 § FSE).

Dokument till mottagare i Sverige

Om en uppskovsflyttning påbörjats i ett annat EU-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 (20 § FSE). Bestämmelsen grundar sig på artikel 21.4 i direktiv 2008/118/EG.

5.10.2.4 Administrativ referenskod

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. Är uppgifterna i dokumentet inte giltiga, ska Skatteverket utan dröjsmål underrätta avsändaren om det (6 kap. 4 § andra stycket LSE). Bestämmelserna grundar sig på artikel 21.3 i direktiv 2008/118/EG.

Skatteverket tilldelar dokumentet den administrativa referenskoden 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 (prop.2009/10:40 s. 175. Är uppgifterna i dokumentet inte giltiga, ska Skatteverket utan dröjsmål underrätta avsändaren om det. 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 (prop. 2009/10:40 s. 175).

Den som avsänder bränsle under skatteuppskov, ska till den person som medför bränslet lämna ett dokument som inne-

håller den administrativa referenskod som tilldelats bränsleflyttningen. Koden ska på begäran kunna uppvisas för behörig myndighet under hela bränsleflyttningen (6 kap. 5 § LSE). Bestämmelsen grundar sig på artikel 21.6 i direktiv 2008/118/EG.

5.10.2.5 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 EU-land (prop. 2009/10:40 s. 176).

5.10.2.6 Intyg om skattefrihet

Vid flyttning av bränsle till mottagare som avses i 3 a kap. 2 § första stycket 1 d LSE, dvs. en beskickning eller ett konsulat i ett annat EU-land eller en internationell organisation med säte i ett annat EU-land eller vissa personer knutna till dessa, ska bränslet åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för bränslet i det andra EU-landet (6 kap. 7 § LSE). 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.

5.10.2.7 Mottagningsrapport

Den som på en sådan destination som avses i 3 a kap. 2 § LSE tar emot bränsle som flyttats under ett uppskovsförfarande, ska via EMCS lämna en rapport till Skatteverket om att bränslet tagits emot (mottagningsrapport). Mottagningsrapporten ska lämnas utan dröjsmål och senast inom fem dagar efter mottagandet (6 kap. 8 § LSE). Bestämmelsen baseras på artikel 24 i direktiv 2008/118/EG.

Mottagningsrapporten utgör bevis på att flyttningen avslutats på en sådan destination som avses i 3 a kap. 2 § LSE (6 kap. 8 a § 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 (prop. 2009/10:40 s. 176), se avsnitt 5.5.6.7.

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 (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 (prop. 2009/10:40 s. 176). Se avsnitt 5.10.2.5.

Skatteverket ska vidarebefordra mottagningsrapporter avseende bränsle som tagits emot i Sverige till den behöriga myndigheten i respektive avsändarmedlemsstat via EMCS. Om uppgifterna i en mottagningsrapport inte är giltiga, ska Skatteverket i stället utan dröjsmål underrätta den som upprättat mottagningsrapporten om detta (19 § FSE). 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.

Skatteverket ska vidarebefordra mottagningsrapporter ställda till upplagshavare eller registrerade avsändare i Sverige till upplagshavaren eller den registrerade avsändaren via EMCS (20 § FSE). Denna bestämmelse baseras på artikel. 24.4 i direktiv 2008/118/EG.

Se avsnitt 5.10.3 avseende bestämmelser om den mottagningsrapport i pappersform som ska användas när EMCS inte är tillgängligt.

5.10.2.8 Export

Vid flyttning enligt 3 a kap. 2 § första stycket 1 c LSE ska Skatteverket via det datoriserade systemet lämna en rapport om att bränslet har exporterats (exportrapport). Exportrapporten ska lämnas efter det att ett intyg har erhållits från Tullverket om att bränslet lämnat EU (6 kap. 8 § andra stycket LSE). Bestämmelserna gäller fr.o.m. den 1 mars 2011 och innebär en ändring avseende behörig myndighet för lämnande av exportrapport. Bestämmelserna ändrades för att anpassas till den ordning som gällde i praktiken (prop. 2010/11:48 s. 30).

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 i de fall avsändarmedlemsstaten är en annan än exportmedlemsstaten sändas till den behöriga myndigheten i avsändarmedlemsstaten. Den behöriga myndigheten i avsändarmedlemsstaten ska vidarebefordra rapporten till avsändaren. Avsändaren får därmed ett bevis på att bränslet lämnat EU. Exportrapporten ersätter således i dessa fall mottagningsrapporten (prop. 2009/10:40 s. 177, 22 § FSE samt artikel 25 i direktiv 2008/118/EG).

Exportrapporten utgör bevis på att flyttningen avslutats på en sådan destination som avses i 3 a kap. 2 § LSE (6 kap. 8 a § LSE). Bestämmelsen grundar sig på artikel 28.1 i direktiv 2008/118/EG.

5.10.2.9 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)

(6 kap. 8 a § andra stycket LSE). 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 (prop. 2009/10:40 s. 178).

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 (prop. 2009/10:40 s. 178, 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 ska Tullverket till Skatteverket lämna ett intyg om att bränslet lämnat EU (6 kap. 8 a § fjärde stycket LSE). Bestämmelserna gäller fr.o.m. den 1 mars 2011 och ändrades med anledning av ändringen i 6 kap. 8 § LSE avseende behörig myndighet för lämnande av exportrapport. Utfartstullkontoret ska intyga att bränslet lämnat EU (artikel 28.2 i direktiv 2008/118/EG). Det är således när utfartstullkontoret är beläget i Sverige som det ankommer på Tullverket att intyga att flyttningen avslutats (prop. 2009/10:40 s. 178).

När Skatteverket från en behörig myndighet i ett annat EU-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 tredje stycket i direktiv 2008/118/EG) Det gäller i dessa fall flyttningar som påbörjats i Sverige och avslutats i ett annat EU-land (prop. 2009/10:40 s. 178).

5.10.2.10 EMCS och SEED-registret

EMCS är kopplat till SEED-registret (se avsnitt 5.20). 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 (prop. 2009/10:40 s. 115).

5.10.3 Reservsystemet

Påbörja flyttning under uppskov

En bränsleförflyttning under uppskovsförfarande får under vissa förutsättningar påbörjas även 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 (6 kap. 9 § första stycket LSE).

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

Av förarbetena 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 förevändning 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 (prop. 2009/10:40 s. 179).

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 (prop. 2009/10:40 s. 179).

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 (6 kap. 9 § andra stycket LSE).

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 (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

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 upprättas och ett intygande om att flyttningen avslutats (6 kap. 10 § första stycket LSE). Detta gäller 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 bränsle-

flyttningen (6 kap. 10 § andra stycket LSE). Första och andra styckena i 6 a kap. 10 § LSE gäller i tillämpliga delar när exportrapport inte kan lämnas. I dessa fall är det Skatteverket som ska upprätta rapporten efter att ett intyg enligt 6 kap. 8 § andra stycket LSE har erhållits från Tullverket (6 kap. 10 § tredje stycket LSE). Bestämmelsen i 6 kap. 10 § tredje stycket LSE gäller fr.o.m. den 1 mars 2011 och ändrades med anledning av ändringen i 6 kap. 8 § LSE avseende behörig myndighet för lämnande av exportrapport.

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 (19 § FSE).

När Skatteverket från en annan medlemsstat får en sådan rapport om att bränsle tagits emot som avses i artikel 27 i 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 (21 § FSE).

Om den som tagit emot bränslet hinner lämna en mottagningsrapport via EMCS före det att myndigheten sänt en kopia av pappersdokumentet behöver myndigheten inte sända pappersskopian. Notera att det är den mottagningsrapport som sedan lämnas via EMCS som utgör bevis på att flyttningen avslutats (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

Följande dokument och uppgifter ska snarast lämnas i EMCS när det åter är tillgängligt (6 kap. 11 § första stycket LSE).

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. Skatteverket 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.

5.10.4 Övergångsperiod

I 6 kap. 15 § LSE finns särskilda bestämmelser som gäller vid flyttning av bränsle enligt ett uppskovsförfarande till en mottagare eller exportplats i ett EU-land som ännu inte har anslutit sig till EMCS. Denna bestämmelse torde dock inte längre vara aktuell att tillämpa då, såvitt Skatteverket kunnat utröna, samtliga medlemsstater nu är anslutna till EMCS.

5.11 Flyttning av beskattade varor

5.11.1 Förenklat ledsagardokument

5.11.1.1 Inledning

Bestämmelser om det förenklade ledsagardokumentet finns i 6 kap. 12 § LSE, 24 § FSE samt i RSV:s föreskrifter (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.

Beskattat bränsle

Det förenklade ledsagardokumentet används vid flyttning av beskattat bränsle, dvs. bränsle som släppts för konsumtion i ett EU-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.

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

Distansförsäljning

Vid distansförsäljning är det fråga om redan beskattat bränsle. Förenklat ledsagardokument krävs dock inte vid distans-

försäljning av beskattat bränsle som sänds från Sverige (6 kap. 12 § LSE).

Arkivering

Förvaring av exemplar av ledsagardokument ska ske på betryggande sätt. Exemplaren ska bevaras under minst tio år efter utgången av det kalenderår under vilket bränslet tagits emot eller avsänts (12 och 11 §§ RSFS 1999:13).

5.11.1.2 Den svenske avsändarens hantering

Flyttning till eller via annat EU-land

Den som ansvarar för en flyttning av beskattat bränsle, dvs. avsändaren, ska upprätta ett förenklat ledsagardokument när bränslet flyttas till

1. ett annat EU-land under sådana förhållanden att skattskyldighet inträder i det andra landet, eller
2. en svensk ort via ett annat EU-land (6 kap. 12 § första stycket LSE).

Ledsagardokumentet ska upprättas i tre exemplar (24 § första stycket FSE). 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 och 3 §§ RSFS 1999:13).

Den som ansvarar för en flyttning som sker mellan två svenska orter via ett annat EU-land ska anmäla bränslet till Skatteverket innan flyttningen påbörjas (24 § andra stycket FSE).

5.11.1.3 Den svenske mottagarens hantering

Transport från annat EU-land

Den som tar emot bränsle från ett annat EU-land ska behålla exemplar 2 av ledsagardokumentet. Exemplaret ska 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 (12 och 4 §§ RSFS 1999:13).

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

Transport via annat EU-land

Den som tar emot bränsle som flyttats mellan två svenska orter via ett annat EU-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 ledsagar-

dokumentet och i övrigt förvara det på samma sätt som angetts i 4 § RSFS 1999:13 (12 § RSFS 1999:13).

5.12 Skattebefriade användningsområden

5.12.1 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 skattskyldig 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 s.k. 1,2-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 (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.

5.12.2 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 direktiv 2003/96/EG (prop. 2006/07:13 s. 125).

Skattebefrielsen är 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 (6 a kap. 1 § 1 LSE).

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

Skattebefrielsen för bränslen som förbrukats för annat ändamål än som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning behandlas i 6 a kap. 1 § 1 a LSE.

Kammarrätten har bedömt 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. Kammarrätten uppger att ”Enligt kammarrättens 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” (KRSU 2005-09-05, mål nr 2030-04). Av förarbeten framgår att omvandlingen av lättbensin eller gasol i spaltgasverket bör 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 (prop. 1994/95:54 s. 74).

Metallurgisk process

Skattebefrielsen för bränslen som förbrukas i metallurgiska processer behandlas i 6 a kap. 1 § 1 b LSE. Skattebefrielsen omfattar alla skattepliktiga bränslen. Den metallurgiska processen omfattar, förutom processen mellan sintertillverkning och göt, ämnen eller gjutgods även 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 (prop. 2006/07:13 s. 84–86).

Skattebefrielsen omfattar bränsle som förbrukats i metallurgiska processer (6 a kap. 1 § 1 b LSE). 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

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 (6 a kap. 1 § 1 c LSE). I sådana fall skattebefrias hela den bränslemängd som används i processen. Det avgörande för att skattefrihet ska ges för den totala bränsletillförseln är att det bränsle som tillsätts processen kan anses användas där både som bränsle för uppvärmning och för annat ändamål än som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning (prop. 2006/07:13 s. 83).

Exempel på när användning av energiprodukter enligt energiskattedirektivet (2003/96/EG) ska anses som dubbel användning är t.ex. kemisk reduktion, elektrolys och metallurgiska processer (prop. 2006/07:13 s. 83). 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.

5.12.3 Förbrukning i tåg eller annat spårbundet färdmedel

Vid förbrukning i tåg eller annat spårbundet färdmedel omfattas alla bränslen utom bensin och högbeskattad olja av skattebefrielse till 100 % avseende energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt (6 a kap. 1 § 2 LSE).

Beteckningen spårbundet färdmedel bör täcka samtliga fordon som är inrättade för färd på skenor (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.

5.12.4 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.

Fullständig befrielse från energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt medges för alla bränslen, utom bensin och högbeskattad olja, som förbrukas i skepp, när skeppet inte används för privat ändamål (6 a kap. 1 § 3 LSE).

Hel befrielse från energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt medges också 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 (6 a kap. 1 § 4 LSE).

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 5.15.4.

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 godsbefordran 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.

Skattebefrielsebestämmelserna i LSE avseende bränsle som förbrukas i fartyg grundas på artiklarna 14.1 c och 15.1 f i energiskattedirektivet (2003/96/EG). Enligt artikel 14.1 c *ska* skattebefrielse beviljas för energiprodukter som levereras för användning som bränsle för sjöfart inom gemenskapens farvatten (inklusive fiske), annat än i privata nöjesfartyg. I artikel 15.1 f ges en *möjlighet* för medlemsstaterna att tillämpa motsvarande skattebefrielse även avseende inre vattenvägar. Motsvarande bestämmelser, avseende mineraloljor, fanns tidigare i artiklarna 8.1 c respektive 8.2 b i direktiv 92/81/EEG, vilket numera ersatts av energiskattedirektivet.

EU-domstolen har bedömt att begreppet sjöfart, i den mening som avses i artikel 8.1 c första stycket i direktiv 92/81/EEG, omfattar ett sugmudderverks manövrering under arbetet med att suga upp och dumpa materialen, dvs. för de förflyttningar som sker med anledning av utförande av muddringen. EU-domstolens bedömning innebar att mineraloljor som tillhandahölls för sådan användning inom gemenskapens farvatten skulle skattebefrias (C-391/05, Jan de Nul).

EU-domstolens prövning av begreppet sjöfart avser en bestämmelse i det numera upphävda direktiv 92/81/EEG. Begreppet sjöfart används dock på motsvarande sätt i artikel 14.1 c i energiskattedirektivet, vilket innebär att EU-domstolens bedömning är relevant även avseende innebörden av denna bestämmelse.

Skattebefrielsebestämmelserna i LSE avseende bränsle som förbrukas i fartyg är inte uppdelade på förbrukning som sker inom gemenskapens farvatten respektive förbrukning som sker på inre vattenvägar. Bränsle av sådant slag som kan omfattas av skattebefrielse enligt de aktuella skattebefrielsebestämmelserna i LSE ska alltså skattebefrias om det används på det sätt som avses i EU-domstolens mål C-391/05..

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.

5.12.5 Förbrukning i luftfartyg

Befrielse från hela energiskatten, koldioxidskatten och svavelskatten medges för flygfotogen som förbrukas i luftfartyg när luftfartyget inte används för privat ändamål (6 a kap. 1 § 5 a LSE).

Skattebefrielse medges också för flygbensin och flygfotogen som förbrukas i luftfartygsmotorer i provbädd eller i liknande anordning (6 a kap. 1 § 5 b LSE).

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, eller om förbrukaren är godkänd som skattebefriad förbrukare (se avsnitt 5.14.2). Övriga bränslen kan enbart köpas in i beskattat skick. Se dock avsnitt 5.15.4 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.

Skattebefrielse för förbrukning i luftfartyg gäller endast när luftfartyget används för annat än privat ändamål. I förarbetena ges 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 förhyrning eller på annat sätt, för andra än kommersiella ändamål. Därmed avses särskilt andra ändamål än transport av passagerare eller varor eller för tillhandahållande av tjänster mot ersättning eller för offentliga myndigheters räkning.
>
> Det är naturligt att utformningen av beskattningen i lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE) kopplas till

hur direktivet gör åtskillnad mellan annan luftfart än privat nöjesflyg, dvs. kommersiell luftfart, och det som benämns privat nöjesflyg. Avgränsningen av den förbrukning som ska beskattas bör således göras med utgångspunkt i energiskattedirektivets definition.

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

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

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

I 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 tillhandahållande av utbildning mot ersättning. När en privatflygare betalar ersättning till en flygklubb för att flyga ett plan för privat ändamål är denna flygning att anse som privat." (prop. 2007/08:122 s. 15–16)

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." (Skatteverket 2008-12-19, dnr 131 782934-08/111)

5.12.6 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.

Beträffande framställning av biogas gör Skatteverket följande bedömning:

> ”De åtgärder som vidtas för att biogas ska bildas genom rötning och för att biogasen ska kunna tillvaratas utgör framställning av en energiprodukt i den mening som avses i 6 a kap. 1 § 6 lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE). Detta gäller oavsett om rötningen sker genom en snabbare process i en särskild rötkammare eller om den sker genom en sådan långsammare process som är aktuell på vissa avfallsanläggningar. En förutsättning för att det ska kunna anses vara fråga om framställning av en energiprodukt är att biogasen tas tillvara.
>
> Begreppet framställning av en energiprodukt ska utöver själva rötningsprocessen även anses omfatta den förbehandling av råvaran som är nödvändig för att rötning ska kunna ske samt den rening/uppgradering av biogasen som i vissa fall sker.
>
> Övrig hantering av det aktuella avfallet på avfallsanläggningar och i avloppsreningsverk m.m. ska dock inte anses omfattas av begreppet framställning av en energiprodukt.” (Skatteverket 2011-11-16, dnr 131 773907-11/111)

Skattebefrielsen gäller även för bränsle som förbrukats för framställning av andra produkter än energiprodukter. Till skillnad från vad som är fallet för energiprodukter gäller i dessa fall som villkor för skattebefrielsen att skatteplikt avseende de tillverkade produkterna ska ha 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.

Förhållandet att det vidare begreppet energiprodukter införs i LSE ska inte medföra någon väsentlig förändring av den skattebefrielse som hittills har gällt i Sverige vid tillverkning av bränslen. De ändrade reglerna torde endast vara av praktisk 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 (prop. 2006/07:13 s. 56).

5.12.7 Förbrukning för framställning av skattepliktig elkraft

Alla bränslen, utom högbeskattad olja, som förbrukas för produktion av skattepliktig elkraft är helt skattebefriade vad gäller energiskatt och koldioxidskatt (6 a kap. 1 § 7 LSE). Samma bestämmelse reglerar skattebefrielsen för all framställning av skattepliktig elkraft oavsett om det är fråga om elproduktion vid samtidigt nyttiggörande av den värme som uppkommer eller om elproduktion där den uppkomna värmen inte nyttiggörs.

Hur den gemensamma bränsleåtgången ska fördelas när elproduktionen sker samtidigt med nyttiggörande av värme framgår av 6 a kap. 3 b § LSE. Vilka beskattningsregler som gäller för skattepliktiga bränslen som förbrukats för värmeproduktion vid samtidig el- och värmeproduktion framgår av 6 a kap. 1 § 17 a samt 2–3 c §§ LSE. Se avsnitt 5.12.14 och 5.12.17.

Med kondenskraftproduktion avses en teknikoberoende 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 (prop. 2007/08:121 s. 19–20).

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 mottryckstekniken 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.

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.” (Skatteverket 2006-01-10, dnr 131 637468-05/111)

Kammarrätten i Sundsvall har i flera domar avgjort vilken elkraft som skulle anses förbrukad 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).

Kammarrätten fann i ett av målen att hjälpkraftbehovet för elproduktionen i de aktuella kraftvärmeverken inte kunde anses ha tillgodosetts med extern elkraft. Den skattskyldige hävdade att en skattemässig bedömning skulle göras utifrån ett avräkningsförfarande utan hänsyn till elektronernas faktiska

ursprung eller hos vem och var de förbrukas i fysikaliskt hänseende. Kammarrätten uttalade i domskälen 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.” (KRSU 2003-02-13, mål nr 1236–1237-2001)

Kammarrätten fann i ett mål att det inte fanns skäl att frångå den skattskyldiges uppgift att hjälpkraftbehovet för elproduktionen i den aktuella anläggningen tillgodosetts med extern elkraft. Kammarrätten uttalade i domskälen 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 kraftabonnenter. 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.” (KRSU 2003-12-11, mål nr 932-01)

Kammarrätten har i flera mål funnit att egenförbrukning av elkraft tillgodosetts med egenproducerad elkraft. Den elkraft som producerats i den skattskyldiges mottrycksanläggning

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 (KRSU 2002-12-30, mål nr 269–270-2001 och 297–298-2001).

5.12.8 Förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet

Skattebefrielsen för bränsle som förbrukats för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet regleras i 6 a kap. 1 § 9 LSE. Skattebefrielsen omfattar alla bränslen utom bensin, råtallolja och högbeskattad olja. Skattebefrielsen gäller inte svavelskatten. Skattebefrielsen avseende råtallolja som förbrukas för detta ändamål regleras i 6 a kap. 2 § LSE. Se avsnitt 5.12.15.

När förbrukning av bränsle för detta ändamål sker i en anläggning för vilken utsläppsrätter ska överlämnas enligt 6 kap. 1 § lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter, medges skattebefrielse för 70 % av energiskatten och 100 % av koldioxidskatten (6 a kap. 1 § 9 a LSE). När förbrukningen sker i en anläggning som inte omfattas av utsläppshandelssystemet medges skattebefrielse för 70 % av energiskatten och 70 % av koldioxidskatten (6 a kap. 1 § 9 b LSE).

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 5.17.2 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 1976/77:22 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 därmed jämförliga fall bör enligt utskottets mening begreppet industriell verksamhet tolkas generöst. Riktpunkten för den generösa tolkningen bör främst vara att därigenom undvika konkurrenssnedvridningar.

Ett avsteg från SNI görs i ett förhandsbesked. Beskedet gällde en spannmåls- och utsädeshantering 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 Högsta förvaltningsdomstolen som inte ändrade beskedet (RÅ 1989 not. 412).

Kammarrätten delade länsrättens uppfattning att återvinning av industri- och byggavfall inte kan hänföras till tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Bolagets verksamhet bestod av återvinning av skrot, avfall av metall samt icke metall genom bearbetning i en sönderdelande process. En del av de utsorterade fraktionerna levererades sedan till värmeverk som bränsle. Metallskrotet såldes till ett tillverkande företag som efter ytterligare bearbetning använde denna i sin industriella tillverkningsprocess (KRSU 2009-10-19, mål nr 1344-09).

Kammarrätten har bedömt att omständigheten att ett oljebolag i bränsledepåer tillfört olika tillsatser till bränsleprodukterna inte medför att verksamheten ska betraktas som industriell (KRSU 2009-03-24, mål nr 3505–3508-08).

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.

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 (Skatteverket 2008-05-29, dnr 131 335369-08/111).

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 en samlad bedömning göras av omständigheterna i det enskilda fallet. Följande är 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

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 (Skatteverket 2008-05-29, dnr 131 335369-08/111).

För en industrianläggning för vilken utsläppsrätter ska överlämnas är skattebefrielsen avseende koldioxidskatten 100 %. 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 kontoföringsmyndigheten (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 (prop. 2007/08:121 s. 17).

5.12.9 Förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid yrkesmässig växthusodling

Alla bränslen utom bensin, råtallolja (se avsnitt 5.12.15) och högbeskattad olja, som förbrukas för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid yrkesmässig växthusodling är skattebefriade till 70 % både avseende energiskatt och koldioxidskatt. Bestämmelsen aktualiseras endast i de fall skattebefrielse inte följer av tidigare punkter i samma paragraf (6 a kap. 1 § 10 LSE). Skattebefrielsen gäller inte svavelskatten.

Även kontorslokaler och andra utrymmen omfattas av skattebefrielsen. Skattebefrielsen avser endast bränsle som förbrukats för eget behov.

5.12.10 Förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet

Skattebefrielse medges med 70 % av energiskatten och 70 % av koldioxidskatten på alla skattepliktiga bränslen utom bensin, råtallolja 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 (6 a kap. 1 § 11 LSE).

Skattebefrielsen gäller bränsle som förbrukats för uppvärmning eller för drift av stationära motorer. Den avser endast bränsle som förbrukats för eget behov.

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 (prop. 1999/2000:105 s. 90).

Även huvudgruppen 02, skogsbruk och service till skogsbruk är indelad i flera undergrupper.

I förarbetena görs följande uttalande:

> ”I första hand bör en utgångspunkt vara att de jordbruksverksamheter som ryms under gruppen 01 i SNI 92 i energiskattesammanhang bör hänföras till jordbrukssektorn. 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.” (prop. 1999/2000:105 s. 91)

Skatteverket gör 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.” (Skatteverket 2008-01-31, dnr 131 60380-08/111)

Exempel på service inom jordbruksnäringen kan vara företag som kyllagrar, 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 5.13.16 avseende skattebefrielse för högbeskattad omärkt olja som förbrukas i jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar.

5.12.11 Förbrukning i sodapannor eller i lutpannor

Samtliga bränslen som förbrukas i sodapannor eller i lutpannor är skattebefriade avseende svavelskatt (6 a kap. 1 § 12 LSE).

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 sulfitmassaindustrin och brukar benämnas lutpannor.

5.12.12 Förbrukning vid tillverkningsprocessen i gruvindustriell verksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar

Högbeskattad olja som förbrukas vid tillverkningsprocessen i gruvindustriell verksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar är befriad från 84 % av energiskatten och från 70 % av koldioxidskatten (6 a kap. 1 § 13 LSE). Ingen befrielse medges för svavelskatten.

Bestämmelsen om skattebefrielse infördes på initiativ av skatteutskottet (1994/95:SkU28). Utskottet hade erfarit att det i

vissa gruvor förekom att malmen uppfordrades 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.

Kammarrätten har prövat frågan om ett gruvbolags fordon, vilka specialanpassats för gruvindustriell verksamhet, ska betraktas som lastbilar i den mening som avses i LSE (KRSU 2009-03-12, mål nr 2547-08). Kammarrätten instämde i länsrättens bedömning att skattebefrielse inte skulle medges för bränsle som förbrukats i de aktuella fordonen. Länsrätten gjorde följande bedömning. Det framgår klart av den aktuella lagtexten m.m. att bränsle förbrukat i lastbilar inte ger rätt till skattebefrielse. De i målet aktuella fordonen har betecknats som lastbilar i fordonsregistret. Förhållandet att fordonen är specialanpassade för att användas vid gruvindustriell verksamhet och avställda medför inte annan bedömning.

Med gruvindustriell verksamhet avses, enligt Skatteverket, industriell verksamhet som inbegriper brytning ovan eller under jord av fast berg för att utvinna mineral. Med brytning avses här sprängning, borrning eller lösgörande på annat sätt som primärt syftar till att nyttiggöra uttaget material (Skatteverket 2008-04-09, dnr 131 213965-08/111).

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 (Skatteverket 2008-12-02, dnr 131 730018-08/111).

5.12.13 Förbrukning i processer för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller

Förbrukning i processer för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller är skattebefriad under förutsättning att det ingående materialet genom uppvärmning i ugnar förändras kemiskt eller dess inre fysikaliska struktur förändras (6 a kap. 1 § 16 LSE).

Samtliga skattepliktiga bränslen omfattas av skattebefrielsen som omfattar energi-, koldioxid- och svavelskatt.

Cirka 2 000 företag omfattas 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 (prop. 2006/07:13 s. 88).

Mesaombränning

Av förarbeten framgår att avgörande för om skattefrihet ska medges 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 märgelstensblandning 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 ugnsprocesserna i vilka kemiska och fysikaliska förändringar sker. Vidare uppnås härigenom en enhetlig skattemässig behandling av torkning, som ofta förekommer inom många skilda industriella områden (prop. 2006/07:13 s. 89).

5.12.14 Förbrukning för framställning av värme i anläggning för vilken utsläppsrätter ska överlämnas

Skattebefrielse medges 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 (6 a kap. 1 § 17 LSE). Skattebefrielse medges för alla bränslen utom råtallolja och högbeskattad olja. Skattebefrielsen är 70 % av energiskatten och 93 % av koldioxidskatten för förbrukning i kraftvärmeproduktion (6 a kap. 1 § 17 a LSE). I annan värmeproduktion är skattebefrielsen 6 % av koldioxidskatten (6 a kap. 1 § 17 b LSE).

Observera att skattebefrielse även medges för råtallolja enligt bestämmelserna i 6 a kap. 2 § LSE. Se avsnitt 5.12.15.

Se avsnitt 5.2.2 avseende definition av kraftvärmeproduktion.

Av förarbetena till 6 a kap. 1 § 17 b LSE framgår att punkten 17 b omfattar all värmeproduktion som inte omfattas av punkten 17 a (kraftvärmeproduktion) 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 tillverkningsprocessen (prop. 2007/08:121 s. 18).

Se avsnitt 5.12.17 avseende bestämmelser om skattebefrielse för bränsle som förbrukats för framställning av värme vid kraftvärmeproduktion i anläggningar som inte omfattas av utsläppshandelssystemet.

I avsnitt 5.12.17 redogörs också för bestämmelser om fördelning av bränsle som åtgått vid samtidig produktion av skattepliktig elkraft och värme.

5.12.15 Förbrukning av råtallolja för uppvärmningsändamål m.m.

I 6 a kap. 2 § LSE regleras skattebefrielse för råtallolja som används för vissa ändamål.

Råtallolja är till viss del 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 vattenbruksverksamhet.

Skattebefrielsen omfattar i dessa fall ett belopp som motsvarar 70 % av den energiskatt och 70 % av den koldioxidskatt som tas ut på lågbeskattad olja (6 a kap. 2 § första stycket LSE).

Om råtallolja förbrukas vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet, när förbrukningen sker i en anläggning för vilken utsläppsrätter ska överlämnas, medges befrielse från energi-

skatten med ett belopp som motsvarar 70 % av den energiskatt och 100 % av den koldioxidskatt som tas ut för lågbeskattad olja (6 a kap. 2 § andra stycket LSE).

Om råtallolja förbrukas för framställning av värme i kraftvärmeproduktion, när förbrukningen sker i en anläggning för vilken utsläppsrätter ska överlämnas, medges skattebefrielse med ett belopp som motsvarar 70 % av den energiskatt och 93 % av den koldioxidskatt som tas ut för lågbeskattad olja (6 a kap. 2 § tredje stycket LSE).

Om råtallolja förbrukas för framställning av värme i annan värmeproduktion än kraftvärmeproduktion, när förbrukningen sker i en anläggning för vilken utsläppsrätter ska överlämnas, medges befrielse från energiskatten med ett belopp som motsvarar 6 % av den koldioxidskatt som tas ut för lågbeskattad olja (6 a kap. 2 § fjärde stycket LSE).

På motsvarande sätt som för övriga bränslen som förbrukas för dessa ändamål aktualiseras skattebefrielsen för råtallolja endast i de fall skattebefrielse inte följer av en tidigare punkt i 6 a kap. 1 § LSE.

Också i övrigt behandlas råtallolja skattemässigt i huvudsak som lågbeskattad olja.

Energiskattesatsen för råtallolja motsvarar den sammanlagda energi- och koldioxidskattesats som tas ut för lågbeskattad olja.

5.12.16 Förbrukning i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar

Om bränsle som förbrukas i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar medges befrielse från koldioxidskatt med 2 100 kr per kubikmeter. Det är endast bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b LSE, dvs. högbeskattad olja, som omfattas av skattebefrielsen (6 a kap. 2 a § LSE). För energiskatten medges ingen befrielse.

Skattebefrielsen är begränsad till andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar och omfattar således inte högbeskattad olja som förbrukas i bilar, lastbilar eller bussar även om dessa används i verksamheten.

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 denna förbrukning av skattenedsättningen (prop. 2004/05:1 s. 217).

Begreppet jordbruksverksamhet omfattar även växthusodling (jfr 11 kap. 12 § LSE). Den som bedriver yrkesmässig växthusodling har således också rätt till skattebefrielse för förbrukning i sina arbetsfordon.

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 (Skatteverket 2005-02-07, dnr 130 70899-05/111).

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 (Skatteverket 2005-04-04, dnr 130 173279-05/111).

5.12.17 Förbrukning vid samtidig produktion av värme och skattepliktig elkraft

Kraftvärmeproduktion

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.

Skattebefrielsen för bränsle som förbrukats för framställning av skattepliktig elkraft framgår av 6 a kap. 1 § 7 LSE oavsett om den vid elproduktionen uppkomna värmen nyttiggörs eller inte (se avsnitt 5.12.7).

Med kraftvärmeproduktion förstås samtidig produktion av värme och skattepliktig elkraft i en och samma process, om den värme som uppkommer nyttiggörs och elverkningsgraden uppgår till minst 15 % (1 kap. 10 § LSE).

Kraftvärmeproduktion kan ske med olika teknik. Ett exempel på kraftvärmeteknik är mottryckskteknik, 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.

För bränsle som förbrukats för framställning av värme i kraftvärmeproduktion i anläggningar som omfattas av handeln med utsläppsrätter medges skattebefrielse med 70 % av energiskatten och 93 % av koldioxidskatten. För bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b LSE (högbeskattad olja) medges ingen skattebefrielse (6 a kap. 1 § 17 a LSE). Se även avsnitt 5.12.14 avseende skattebefrielse för bränsle som förbrukats för detta ändamål. Avseende skattebefrielse för råtallolja som förbrukas för detta ändamål, se avsnitt 5.12.15.

Vid annan kraftvärmeproduktion än sådan som sker i anläggningar som omfattas av handeln med utsläppsrätter medges, för den del av bränslet som förbrukas för framställning av värme, befrielse från energiskatt med 70 % och från koldioxidskatt med 70 %. För bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b LSE (högbeskattad olja) medges inte någon skattebefrielse (6 a kap. 3 § LSE).

Tillämpningsområdet för 6 a kap. 3 § LSE torde vara begränsat eftersom i praktiken all fossilbränsleanvändning i svensk kraftvärmeproduktion bedöms omfattas av handelssystemet med utsläppsrätter (prop. 2009/10:41 s. 199).

Om råtallolja förbrukas för ändamål som avses i 6 a kap. 3 § LSE, 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 LSE (6 a kap. 3 a § LSE).

Avtappning av ånga eller hetvatten

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 (6 a kap. 3 c § LSE).

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 (Skatteverket 2005-04-15, dnr 130 217116-05/111).

Som framgår ovan är ett av kriterierna för den skattemässiga definitionen av kraftvärmeproduktion att elverkningsgraden uppgår till minst 15 %. Detta innebär att om elverkningsgraden är lägre än 15 % medges ingen skattebefrielse enligt 6 a kap. 1 § 17 a, 3 eller 3 a § LSE för den del av bränslet som förbrukats för värmeproduktion. Skattebefrielse medges då endast för den del av bränslet som förbrukats för produktion av skattepliktig elkraft (se avsnitt 5.12.7).

Skattelättnaden för bränsle som förbrukas för produktion av värme är kopplad till den momentana effektiviteten (elverkningsgraden), och inte en konstruktivt högsta möjliga effektivitet (prop. 2005/06:125 s. 54).

Skatteverket har följande uppfattning om beräkningen av 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 koldioxidskatt.” (Skatteverket 2006-06-29, dnr 131 411433-06/111).

Proportionering av bränslen

Vid samtidig produktion av värme och skattepliktig elkraft i en och samma process, när den värme som uppkommer nyttiggörs, ska 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 (6 a kap. 3 b § första stycket LSE). Se avsnitt 5.12.7 och 5.17.1 avseende vilken elkraft som ska anses skattepliktig respektive icke skattepliktig.

Om det förutom sådan elproduktion som nämns i 6 a kap. 3 b § första stycket LSE också sker samtidig kondenskraftproduktion från samma bränsle, ska bränslet fördelas också på kondenskraftproduktionen (6 a kap. 3 b § andra stycket LSE).

Följande uttalas i förarbetena avseende 6 a kap. 3 b § LSE:

> ”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.” (prop. 2007/08:121 s. 19 f.)

Notera att sedan detta förarbetsuttalande gjordes har 1 kap. 10 § LSE ändrats och elverkningsgraden måste numera uppgå till minst 15 % för att det ska kunna anses vara kraftvärmeproduktion.

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 hänförts 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 lydelser.” (Skatteverket 2009-06-25, dnr 131 190295-09/111).

Nyttiggjord värme

Skatteverket har följande uppfattning avseende om viss värme ska anses nyttiggjord:

> ”Skatteverket anser att sådan värme som uppkommer i en process där skattepliktig elektrisk kraft produceras och som överförts 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 lydelser av LSE.” (Skatteverket 2009-06-25, dnr 131 380054-09/111)

5.12.18 Förbrukning vid framställning av skattepliktig elkraft i en gasturbinanläggning

Skattebefrielse enligt 6 a kap. 1 § 7 LSE gäller också 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 (6 a kap. 4 § LSE). 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.

5.12.19 Förbrukning av bränslen som avses i 2 kap. 3 och 4 §§ LSE

De begränsningar av skattebefrielsen i 6 a kap. 1 § och 3 § andra stycket LSE som gäller bensin och högbeskattad olja ska även gälla för bränsle som avses i 2 kap. 3 och 4 §§ LSE och som beskattas på samma sätt (6 a kap. 5 § LSE).

5.13 Avdrag

5.13.1 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 deklarationsskyldiga 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 5.12).

Av ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden framgår att det förhållandet att en upplagshavare inte varit ägare till visst bränsle inte anses vara ett hinder för avdragsrätt. Avgörande för skattskyldighet och avdragsrätt är i stället var varorna fysiskt befinner sig, dvs. om de hanteras under skatteuppskov i ett skatteupplag (SRN 2007-01-14, dnr 15-09/I).

5.13.2 Skattskyldighet har inträtt tidigare

Avdrag får göras för skatt på bränsle för vilket skattskyldighet tidigare har inträtt (7 kap. 1 § första stycket 1 LSE).

Här avses t.ex. bränsle som förvärvats innan den skattskyldige godkänts som skattskyldig eller som av den skattskyldige förvärvats från annan än skattskyldig. Avsikten med denna avdragsmöjlighet är att undvika dubbelbeskattning (prop. 1994/95:54 s. 122).

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 (prop. 1994/95:54 s. 122). Denna utländska skatt ska betalas tillbaka i avsändarlandet (artikel 36.5 i direktiv 2008/118/EG).

Kammarrätten har bedömt att avdrag för skatt på tidigare beskattat bränsle ska ske efter den skattesats som bränslet tidigare beskattats enligt (KRNS 1989-10-17, mål nr 2248-1989). Det är således den skatt som redovisats till Skatteverket i samband med att skattskyldigheten tidigare inträtt som får dras av och inte skatten enligt den skattesats (om denna skulle vara en annan) som gäller vid den senare tidpunkt då avdragsrätten uppkommer.

Avdragsyrkandet görs under samma period som avdragsrätten uppkommer. En upplagshavare som tar in beskattat bränsle i sitt skatteupplag gör således avdrag i deklarationen för den redovisningsperiod då bränslet fördes in i skatteupplaget. En lagerhållare gör avdrag i deklarationen för den redovisnings-

period då det beskattade bränslet förvärvades. 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.

Denna tillämpning av avdraget för skatt på bränsle för vilket skattskyldighet tidigare inträtt har sin grund i två kammarrättsdomar (KRNS 1984-03-05, mål nr 6717-1981 och mål nr 430-1982). Målen rörde avdrag enligt dåvarande lagen (1957:262) om allmän energiskatt (EL), men principerna för avdrag enligt LSE är desamma.

I det förstnämnda 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 redovisas 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.

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.

Kammarrätten lämnade i båda målen besvären 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 avdragsbestämmelsen 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.

Spillolja

Ofta går det inte att utreda om spillolja har beskattats eller enligt vilken skattesats den beskattats. Som riktlinjer för bedömningen i dessa fall rekommenderar RSV två schablonregler i fråga om spillolja som återanvänds (RSV M 2002:10):

> ”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.”
> (RSV 2002:18)

Notera dock att de allmänna råden är under omarbetning.

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. Högsta förvaltningsdomstolen har ändrat ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden och fastslagit att den skattskyldige får göra avdrag 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 (RÅ 1986 ref. 85).

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.

5.13.3 Återgång av köp

Den som är skattskyldig får göra avdrag för skatt på bränsle som tagits tillbaka i samband med återgång av köp (7 kap. 1 § första stycket 2 LSE). Avdrag medges under förutsättning att bränslet sålts i beskattat skick och att köpeskillingen återbetalats eller krediterats med det fulla beloppet inklusive skatt. Utan en sådan avdragsmöjlighet skulle en dubbelbeskattning uppstå, i och med att skattskyldighet inträder för det aktuella bränslet när det säljs på nytt (prop. 1994/95:54 s. 123).

Den skattskyldige bör upprätta en kreditnota eller liknande handling över bränsle som har återtagits på grund av återgång av köp.

5.13.4 Export

Den som är skattskyldig får 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 (7 kap. 1 § första stycket 3 LSE).

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.”

Bestämmelserna i 7 kap. 1 § första stycket 3 och 2 § LSE gäller inte skatt på bränsle som flyttats enligt uppskovsförfarande till sådan destination som avses i 3 a kap. 2 § 1 c och d LSE (7 kap. 2 a § 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 EU. Uppskovsförfarandet omfattar endast bränsle enligt 1 kap. 3 a § LSE (se avsnitt 5.3), varför undantaget från 7 kap. 1 § första stycket 3 LSE endast är tillämpligt vid export av sådant bränsle.

Beträffande undantaget i 7 kap. 2 a § LSE från bestämmelserna i 7 kap. 2 § LSE, se avsnitt 5.13.7.

5.13.5 Förbrukning för skattebefriade användningsområden enligt 6 a kap. LSE

Den som är skattskyldig får göra avdrag för skatt på den egna förbrukningen av bränsle för de skattebefriade ändamål som framgår av 6 a kap. LSE (7 kap. 1 § första stycket 4 LSE). Se även avsnitt 5.12. 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 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,
- i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar.

5.13.6 Leverans från upplagshavare m.fl. av bränsle för skattebefriat ändamål

5.13.6.1 Inledning

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 5.14 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.

5.13.6.2 Bränsle som tas emot av en skattebefriad förbrukare

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 (7 kap. 1 § första stycket 5 LSE).

Om en skattebefriad förbrukare har meddelats ett beslut om preliminär skattesats enligt 9 kap. 9 b § LSE (1,2 procentsregeln), får den som är skattskyldig göra avdrag för skatt på bränsle som levererats till denne enligt den lägre skattesats som följer av beslutet (7 kap. 1 § andra stycket LSE). Detta är

aktuellt vid leverans av bränsle till vissa växthusföretag, se även avsnitt 5.15.10.

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 5.14.2.

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 två skrivelser, ”Riksskatteverkets inställning i vissa frågor rörande hantering av bränsle för skattebefriat ändamål” samt ”Riksskatteverkets inställning rörande återförsäljning av bränsle”, klargjort bl.a. upplagshavarens ansvar för att leverans sker till en skattebefriad förbrukare (RSV 2001-10-31, dnr 10882-01/100 samt RSV 2002-12-11, dnr 8102-02/110). Om inte den skattskyldige har full kontroll över vart leveransen går kan Skatteverket ifrågasätta avdragsrätten och neka den skattskyldige skatteavdrag för leveransen.

5.13.6.3 Bränsle som tas emot för förbrukning i luftfartyg, skepp och vissa båtar

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 (7 kap. 1 § första stycket 6 och 7 LSE). 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 (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 5.12.5 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, möjliggöra skattefria inköp av flygfotogen för förbrukning i luftfartyg när detta används för annat än privat ändamål är 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 (prop. 2007/08:122 s. 16).

Se även avsnitt 5.15.4 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 förarbetena 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.” (prop. 2000/01:118 s. 100–101)

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.

5.13.7 Leverans av bränsle till diplomater m.fl.

Den som är skattskyldig får göra avdrag för skatt på bränsle som avses i 1 kap. 3 a § LSE, dvs. uppskovsbränsle, och som levererats till en sådan köpare som avses i 3 kap. 30 a § första stycket 3, 3 a eller 4 ML, i den omfattning som frihet från bränsleskatt föreligger i det EU-landet. Bestämmelsen gäller energi-, koldioxid- samt svavelskatt (7 kap. 2 § LSE).

Bestämmelsen avser bränsle som levereras från Sverige om

- köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EU-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat,
- köparen är ett i ett annat EU-land beläget kontor eller anläggning som tillhör
  - Europeiska gemenskapen,

  - Europeiska atomenergigemenskapen,
  - Europeiska centralbanken,
  - Europeiska investeringsbanken, eller
  - ett organ som har inrättats av gemenskaperna och för vilket protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier gäller, eller
- köparen är
  - ett i ett annat EU-land beläget kontor eller anläggning som tillhör en annan internationell organisation än som anges i andra punkten ovan,
  - en medlemsstats ombud vid en sådan organisation,
  - en person med tjänst hos en sådan organisation, eller
  - en person med uppdrag hos en sådan organisation.

Bestämmelserna i 7 kap. 2 § LSE gäller inte skatt på bränsle som flyttats enligt uppskovsförfarande (se avsnitt 5.3) till sådan destination som avses i 3 a kap. 2 § 1 d LSE (7 kap. 2 a § LSE).

5.13.8 Förbrukning eller försäljning av vissa bränslen för uppvärmning

Den som är skattskyldig får göra avdrag för skatt på bränsle som den skattskyldige 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 (7 kap. 3 § första stycket LSE).

Detta gäller också om produkterna ingår som en beståndsdel i ett annat bränsle (7 kap. 3 § andra stycket LSE).

För produkt enligt KN-nr 3824 90 99 gäller 7 kap. 3 § första och andra styckena LSE endast för skatt på den del av bränslet som framställts av biomassa (7 kap. 3 § tredje stycket LSE).

Rätten till avdrag enligt första–tredje styckena i 7 kap. 3 § LSE gäller endast om bränslet (vegetabiliska och animaliska oljor och fetter m.m.) omfattas av ett hållbarhetsbesked enligt 3 kap. 1 b § HBL (7 kap. 3 § fjärde stycket LSE). Hållbarhetsbeskeden utfärdas av Energimyndigheten.

En ny lydelse av 7 kap. 3 § fjärde stycket LSE trädde i kraft den 1 januari 2012. Observera dock att enligt övergångsbestämmelserna tillämpas inte villkoret avseende hållbarhetsbesked när skattskyldigheten inträder före den 1 februari 2012. Enligt övergångsbestämmelserna gäller äldre bestämmelser fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Detta innebär att äldre bestämmelser är tillämpliga då skattskyldighet inträtt före den 1 januari 2012 (prop. 2010/11:154 s. 18).

Observera att med KN-nr förstås 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 (1 kap. 2 a § LSE). Nummerändringar som gjorts därefter i den Kombinerade nomenklaturen saknar således betydelse för rätten till avdrag enligt 7 kap. 3 § LSE.

Den som är skattskyldig 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 (prop. 2006/07:13 s. 60). Observera att för bränsle som skattskyldigheten inträder för efter den 31 januari 2012 gäller detta givetvis endast om bränslet omfattas av ett hållbarhetsbesked.

Bakgrunden till kravet på hållbarhetsbesked är bl.a. följande. Biodrivmedel och flytande biobränslen ska enligt det s.k. förnybartdirektivet (2009/28/EG) uppfylla fastlagda hållbarhetskriterier för att få ges finansiellt stöd, t.ex. i form av skattelättnader (artikel 17.1 c i direktiv 2009/28/EG). Bestämmelser om dessa hållbarhetskriterier finns i artikel 17 i förnybartdirektivet. Det rör sig om dels krav på viss minskning av utsläppen av växthusgaser i förhållande till om fossila bränslen i stället hade använts, dels vissa markrelaterade krav för produktion av de aktuella biobränslena. Förnybartdirektivets bestämmelser om hållbarhetskriterier har i Sverige implementerats genom lagen (2010:598) om hållbarhetskriterier för biodrivmedel och flytande biobränslen (HBL). Hållbarhetsbesked är ett särskilt beslut i vilket Energimyndigheten fastställer att den rapporteringsskyldiges kontrollsystem för bränslenas hållbarhet uppfyller de krav som ställs i HBL (3 kap. 1 b § HBL).

5.13.9 Biogas som förbrukas eller säljs som motorbränsle eller för uppvärmning

Den 1 januari 2011 upphörde undantaget från skatteplikt för biogas genom en ändring av 2 kap. 11 § LSE. Skattebefrielsen för biogas regleras i stället genom avdrag.

Den som är skattskyldig får göra avdrag för skatt på biogas som den skattskyldige har förbrukat eller sålt som motorbränsle eller som bränsle för uppvärmning (7 kap. 4 § första stycket LSE).

Beträffande biogas som den skattskyldige har förbrukat eller sålt som motorbränsle för transportändamål gäller denna rätt till avdrag endast om bränslet omfattas av ett hållbarhetsbesked enligt 3 kap. 1 b § HBL (7 kap. 4 § andra stycket LSE).

Lydelsen av 7 kap. 4 § andra stycket LSE ändrades den 1 januari 2012. Observera dock att enligt övergångsbestämmelserna tillämpas inte villkoret avseende hållbarhetsbesked när skattskyldigheten inträder före den 1 februari 2012. Enligt övergångsbestämmelserna gäller äldre bestämmelser fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Detta innebär att äldre bestämmelser är tillämpliga då skattskyldighet inträtt före den 1 januari 2012 (prop. 2010/11:154 s. 18). Se avsnitt 5.13.8 avseende bakgrunden till kravet på hållbarhetsbesked.

Avdrag får inte göras för större mängd biogas än som faktiskt har tillförts rörledningen, antingen av den skattskyldige själv eller av någon annan för den skattskyldiges räkning (prop. 2009/10:144 s. 35).

I förarbetena uttalades följande i samband med införandet av avdragsrätten för biogas:

> ”Eftersom skattebefrielsen är tänkt att gälla generellt för all användning av biogas som uppvärmnings- eller motorbränsle, skulle det sedvanliga systemet med inköp i nästa led som skattebefriad förbrukare leda till en omfattande administrativ hantering. I paragrafen införs därför förenklade avdragsbestämmelser i likhet med regleringen i 3 § (se vidare prop. 2006/07:13, s. 60). Den skattskyldige får därmed rätt att göra avdrag i samtliga fall då han själv förbrukat bränslet eller sålt det för uppvärmnings- eller drivmedelsändamål. Det är således i försäljningstillfället tillräckligt att försäljningen sker i denna avsikt och något krav på att bränslet

faktiskt förbrukats av annan för dessa ändamål ställs inte." (prop. 2009/10:41 s. 199)

5.13.10 Begränsning av svavelutsläpp

5.13.10.1 Inledning

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 (7 kap. 5 § LSE).

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 svavelföreningar 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 cellulosaindustrin, 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.

5.13.10.2 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 i och 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/m^3. Oljans svavelhalt är således (0,003 x 900 kg =) 2,7 kg/m^3. 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/m^3 x 30 kr/kg =) 16,20 kr/m^3.

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/m^3. Svavelinnehållet uppgår således till (0,0045 x 950 kg =) 4,275 kg/m^3. Antag vidare att svavelutsläppet efter reningsåtgärder minskat med 35 %, dvs. med (0,35 x 4,275 =) 1,5 kg svavel för varje kubikmeter förbrukad olja. Avdrag kan då göras med (1,5 kg svavel/m^3 x 30 kr/kg =) 45 kr/m^3. På grund av avrundningsreglerna har dock (27 kr/m^3 x 5 =) 135 kr/m^3 betalts i skatt, vilket skulle ha medfört ett avdrag med (135 x 35 % =) 47,25 kr/m^3 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 x 0,50 x 0,0004 = 300 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 ton

därav från skattepliktig torv

4 656 x 0,9742 = 4 536 kg

därav från icke skattepliktig flis

4 656 x 0,0258 = 120 kg

Skatteavdrag för bundet svavel från torv

4 536 kg x 30 kr/kg = 136 080 kr

5.13.11 Skattebefrielse enligt 2 kap. 12 § LSE

Regeringen får i särskilda fall helt eller delvis medge befrielse från energiskatt och koldioxidskatt på vissa bränslen (2 kap. 12 § LSE), s.k. dispensbeslut. Se avsnitt 5.4.8.

Den 1 januari 2011 infördes en ny avdragsbestämmelse i LSE. Enligt denna får en skattskyldig som har befriats från skatt på bränsle enligt 2 kap. 12 § LSE göra avdrag för denna skatt i

den omfattning som följer av beslutet om skattebefrielse (7 kap. 5 a § LSE). Tidigare fanns inga bestämmelser om hur skattebefrielsen som följer av dessa dispensbeslut från regeringen skulle komma den skattskyldige till del. I praktiken har skattebefrielsen åstadkommits genom nettoredovisning i deklarationen. Något synligt avdrag har alltså inte gjorts.

Av avdragsbestämmelsen framgår att avdrag får göras i den omfattning som följer av dispensbeslutet. Det är således det enskilda dispensbeslutet som reglerar de närmare förutsättningarna för och begränsningarna av skattebefrielsen. Av dispensbeslutet framgår vilket bränsle som skattebefrias och hur stor skattebefrielsen ska vara. Vidare framgår för vilket ändamål bränslet ska användas för att skattebefrielsen ska gälla. För tid från och med den 1 mars 2011 gäller befrielsen endast om bolaget är godkänt av Skatteverket som upplagshavare eller registrerad varumottagare för det fall beslutet gäller bränsle som avses i 1 kap. 3 a § LSE eller som lagerhållare för det fall beslutet gäller övrigt bränsle som är skattepliktigt enligt LSE. I dispensbeslut för 2012 villkoras skattebefrielsen även av att bränslet omfattas av ett hållbarhetsbesked från Energimyndigheten enligt 3 kap. 1 b § lagen (2010:598) om hållbarhetskriterier för biodrivmedel och flytande biobränslen. Detta hållbarhetsvillkor gäller dock inte när bolagets skattskyldighet för bränslet inträder under januari 2012.

En förutsättning för att få skatteavdrag är att bränslet omfattas av ett dispensbeslut som riktats till den skattskyldige (prop. 2010/11:32 s. 8). Tidigare tillämpningspraxis innebar att skattebefrielsen följde bränslet.

I förarbetena uttalas följande avseende kravet på att den skattskyldige ska ha ett eget dispensbeslut:

> ”För att upplagshavare B ska få del av skattelättnaden när han säljer bränslet till någon utanför uppskovsförfarandet, krävs därför att upplagshavare B har ett dispensbeslut riktat till sig själv för det aktuella bränslet.
>
> Ett dispensbeslut som meddelats annan sökande än den som är skattskyldig för en viss mängd bränsle bör alltså inte kunna åberopas i den sistnämndas skattedeklarationen. Det kan förekomma att samma bränslevolym omfattas av fler än ett dispensbeslut. Eftersom skattelättnaden de facto inte aktualiseras förrän skattskyldigheten för bränslet inträder, sker dock redovisnings-

> mässigt ingen dubbelräkning av det stöd som skattelättnaden utgör.” (prop. 2010/11:32 s. 15)

I förarbetena uttalas följande avseende skälen till att införa en avdragsbestämmelse:

> ”Det är angeläget att de administrativa reglerna för hur skattefriheten åstadkoms är utformade så att goda förutsättningar skapas för den statsstödskontroll som Sverige har åtagit sig att göra. Det är därför nödvändigt för regeringen att ha tillgång till uppgifter om skattefria volymer och de skattebelopp som inte betalas till följd av dispensbesluten. Om skattebefrielsen vid låginblandning av biodrivmedel i bensin respektive dieselolja kommer att gälla upp till en viss nivå, medför även detta ett ökat behov av ändamålsenliga bestämmelser för att underlätta Skatteverkets skattekontroll. Mot den angivna bakgrunden bör en bruttoredovisning införas av skattelättnader som ges med stöd av regeringens dispensbeslut.” (prop. 2010/11:32 s. 13)

5.13.12 Utförsel till annat EU-land av andra bränslen än uppskovsbränsle

Den som är skattskyldig får göra avdrag för skatten på annat bränsle än som avses i 1 kap. 3 a § LSE (dvs. annat än uppskovsbränsle) som av den skattskyldige förts ut från Sverige till ett annat EU-land. Bestämmelsen gäller energi-, koldioxid- samt svavelskatt (7 kap. 5 b § LSE).

Skattskyldighet inträder vid leverans till köpare oavsett var denne befinner sig (5 kap. 3 § 2 och 3 LSE).

Vid export föreligger avdragsrätt enligt 7 kap. 1 § första stycket 3 LSE, se avsnitt 5.13.4.

5.13.13 Bränsle som beskattats i annat EU-land med anledning av s.k. transportförlust

En upplagshavare får göra avdrag för skatt på bränsle som har beskattats i ett annat EU-land i sådana fall som avses i 4 kap. 2 § LSE under förutsättning att det andra EU-landets skatteanspråk är befogat (7 kap. 6 § LSE).

Bestämmelsen avser det fall då en svensk upplagshavare har betalat skatt i Sverige med anledning av att bränsle som skickats iväg under ett uppskovsförfarande inte har nått angiven destination och det senare visar sig att ett annat EU-land har ett befogat anspråk på den skatt som ska tas ut med

anledning av att bränslet försvunnit under transporten. Om bränslet i ett sådant fall blir beskattat i det andra EU-landet får den svenske upplagshavaren göra avdrag för den skatt han betalat i Sverige för bränslet. Se avsnitt 5.5.6.8.

5.14 Skattebefriad förbrukare

5.14.1 Inledning

Som framgått av avsnitt 5.12 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 5.13). Den som inte är skattskyldig har möjlighet att ansöka om återbetalning i efterskott (se avsnitt 5.15.3). 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 5.14.6.3.

Syftet med ett godkännande av skattebefriade förbrukare är att de som av olika anledningar inte bör anförtros att köpa varorna skattefritt ska hållas utanför systemet (prop. 2000/01:118 s. 85). Dessa är i stället hänvisade till att köpa beskattat bränsle som de i efterhand kan ansöka om återbetalning för kvartalsvis, se avsnitt 5.15.

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.

5.14.2 Godkännande av skattebefriad förbrukare

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 (8 kap. 1 § första stycket LSE).

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 5.12.

Det bör ställas lika höga krav på den som ansöker om godkännande som skattebefriad förbrukare som på den som ansöker om godkännande som upplagshavare (prop. 2000/01:118 s. 86–87). 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 (prop. 2000/01:118 s. 87–88).

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 (8 kap. 1 § andra stycket LSE).

I ett beslut om godkännande specificeras vilket förbrukningsändamål som godkännandet avser och vilka bränslen som skattebefrielsen gäller för.

Den som godkänts som skattebefriad förbrukare får 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 (8 kap. 1 § tredje stycket LSE. 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.

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 råtallolja, energiskattesats som följer av beslutet (8 kap. 1 § fjärde stycket LSE). 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 5.15.10). 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.

5.14.3 Underlag för kontroll av skattebefriad förbrukning

Den som är godkänd som skattebefriad förbrukare ska löpande 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 (8 kap. 2 § LSE).

I förarbetena 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.” (prop. 2000/01:118 s. 93)

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.

5.14.4 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 förarbetena 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. 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 5.14.2 ska skatt tas ut vid en felaktig användning. Reglerna är dock inte tänkta att kunna användas för att skaffa sig en skattekredit. 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 (prop. 2000/2001:118 s. 96–97).

5.15 Återbetalning av skatt

5.15.1 Inledning

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.

5.15.2 Diplomater m.fl.

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 denna förordning finns bestämmelser om ansökan om återbetalning (2 §). Den ska göras av chefen för beskickningen eller konsulatet eller av den som i Sverige får företräda den internationella organisationen eller den som i övrigt är berättigad till återbetalning.

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. Den kan också hämtas på www.skatteverket.se.

5.15.3 Skattebefrielse enligt 6 a kap. LSE

Om någon som inte är skattskyldig eller skattebefriad förbrukare har förbrukat bränsle på ett sådant sätt som ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap. LSE medger Skatteverket efter ansökan återbetalning av skatten på bränslet (9 kap. 2 § första stycket LSE).

Har beslut om preliminär skattesats meddelats enligt 9 kap. 9 b § LSE (se avsnitt 5.15.10) får återbetalning medges efter den lägre koldioxidskattesats eller, beträffande råtallolja, energiskattesats som följer av beslutet (9 kap. 2 § andra stycket LSE).

Rätten till återbetalning är generell om förutsättningar för skattebefrielse enligt 6 a kap. LSE föreligger, se avsnitt 5.12. 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.

5.15.4 Förbrukning i fartyg och luftfartyg

Skatteverket medger 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 (9 kap. 3 § LSE).

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 5.14.6.3.

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 5.15.4.

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.

5.15.5 Begränsning av koldioxidutsläpp

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 (9 kap. 4 § LSE).

Syftet med bestämmelsen är att ge koldioxidskatten en miljöprofil. Koldioxid bildas vid förbränning av kolhaltiga bränslen. Utsläppen är beroende av vilket bränsle som används. Det

finns ännu ingen ekonomiskt rimlig möjlighet att avskilja koldioxid ur förbränningsgaserna. Tanken är dock enligt förarbetena, att den miljömässiga styreffekten så småningom ska uppnås genom att införandet av ett återbetalnings- och kompensationssystem utgör ett incitament att utveckla tekniken mot kostnadseffektiva åtgärder för att minska koldioxidutsläppen (prop. 1989/90:111 s. 153). 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.

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt att kompensation ska medges för begränsning av koldioxidutsläpp i ett fall där förbränningsavgaser leddes genom ett växthus och koldioxid togs upp av gurkor (RÅ 1998 not. 97).

RSV lämnar följande allmänna råd:

> ”Återbetalning bör medges endast för koldioxid som avskiljs 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 %.” (RSV 2002:18)

Notera dock att de allmänna råden är under omarbetning.

5.15.6 Värme som levererats för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller för jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet

Skatteverket medger, efter ansökan, 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 (9 kap. 5 § första stycket LSE).

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. råtallolja med ett energiskattebelopp som motsvarar 70 % av den energiskatt och 70 % av den koldioxidskatt som tas ut på bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 a LSE,

c. andra bränslen än råtallolja med 70 % av energiskatten och 70 % av koldioxidskatten,

2. annat ändamål än som avses under 1, med hela energiskatten på elkraft och med hela energiskatten, koldioxidskatten och svavelskatten på bränsle (9 kap. 5 § andra stycket LSE).

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 (9 kap. 5 § tredje stycket LSE). Detta innebär att elkraften ska fördelas proportionellt mellan återbetalningsberättigande och icke återbetalningsberättigande värmeleveranser. För den resterande energimängd som förbrukats för framställning av återbetalningsberättigande värmeleveranser gäller fri turordning mellan bränslena.

För bensin och högbeskattad olja medges inte återbetalning enligt 9 kap. 5 § LSE (9 kap. 5 § fjärde stycket LSE).

Har beslut om preliminär skattesats meddelats enligt 9 kap. 9 b § LSE medges återbetalning enligt den lägre koldioxidskattesats eller, beträffande råtallolja, energiskattesats som följer av beslutet (9 kap. 5 § femte stycket LSE).

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 5.12.14 och 5.12.17). 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 5.12.17) av någon som är skattskyldig för bränslet har avdrag redan gjorts för 70 % av energiskatten och 70 % av koldioxidskatten på bränslet som förbrukats för värmeproduktionen (se avsnitt 5.13.5). Om värmen producerats vid kraftvärmeproduktion i en anläggning som omfattas av utsläppshandelssystemet har avdrag gjorts för 70 % av energiskatten och 93 % av koldioxidskatten, om värmen producerats av någon som är skattskyldig för bränslet. Möjlighet finns också att göra motsvarande avdrag i eldeklarationen (se avsnitt 5.17.5.8), vilket i praktiken torde vara aktuellt endast för den som inte är skattskyldig för bränslet. Om värme som levererats för sådana ändamål som avses i 9 kap. 5 § andra stycket 2 LSE

producerats vid kraftvärmeproduktion medges återbetalning av den resterande delen av energiskatten och koldioxidskatten.

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 5.13.5). 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 5.15.3).

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.

I remissvar avseende förslaget till den utvidgade återbetalningsbestämmelsen i 9 kap. 5 § andra stycket 2 LSE framför Plast- och Kemiföretagen och Svensk Fjärrvärme att de anser att även el som förbrukas för s.k. hjälpkraft bör omfattas av förslaget i syfte att fullfölja ambitionen att undvika en konkurrenssnedvridande beskattning (prop. 2006/07:13 s. 109).

Med anledning av detta uttalas i förarbetena följande avseende s.k. hjälpförbrukning av el som sker i samband med värmeproduktion:

> ”Med s.k. hjälpförbrukning av el som sker i samband med värmeproduktionen avses t.ex. drift av pumpar och fläktar som i och för sig är nödvändiga för att driva en värmeanläggning men som inte kan anses direkt användas för värmeproduktion. Skatt på sådan hjälpförbrukning får idag, enligt Skatteverkets tolkning av gällande rätt i sina rekommendationer RSV Sp 1999:1, avsnitt 12, inte räknas med i det skattebelopp som kan återbetalas vid externa värmeleveranser till tillverkningsindustrin eller för växthusuppvärmning. Regeringen finner för närvarande inte skäl att lägga fram

förslag till en sådan lagändring som *Plast- & Kemiföretagen* och *Svensk fjärrvärme* yrkat.”

Kammarrätten har därefter prövat frågan om rätt till återbetalning föreligger för sådan hjälpförbrukning av el som sker i samband med värmeproduktionen, t.ex. i pumpar och fläktar. Kammarrätten delade länsrättens bedömning att rätt till återbetalning inte föreligger för sådan hjälpförbrukning av el (KRSU 2007-06-21, mål nr 916–918-07).

I fråga om vad som avses med tillverkningsprocessen i industriell verksamhet, växthusodling och jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet, se avsnitt 5.12.8, 5.12.9 respektive 5.12.10.

5.15.7 Kompensation för begränsning av svavelutsläpp

Om svavelskatt har tagits ut och någon som inte är skattskyldig har begränsat utsläppet av svavel enligt 7 kap. 5 § LSE, medger Skatteverket efter ansökan kompensation för den svavelskatt som belastat bränslet med 30 kr per kg som utsläppet har minskat (9 kap. 6 § LSE).

Redogörelse för begränsning av svavelutsläpp och om hur sådan begränsning ska beräknas m.m. finns i avsnitt 5.13.10 som avser avdrag för svavelskatt enligt 7 kap. 5 § LSE.

5.15.8 Ansökningsförfarandet

Ansökningsperiod

Ansökan om återbetalning eller kompensation enligt 9 kap. 2–6 §§ LSE ska omfatta en period om ett kalenderkvartal och lämnas in till Skatteverket inom tre år efter periodens utgång (9 kap. 7 § LSE).

Ifråga om återbetalning enligt 9 kap. 2 § LSE som sker med stöd av 6 a kap. 1 § 11 eller 2 a § LSE, dvs. bränsle förbrukat i yrkesmässig 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 (9 kap. 7 § LSE).

Skatteverket får 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 (15 § FSE).

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

Rätt till återbetalning eller kompensation enligt 9 kap. 2–6 §§ LSE föreligger 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, dvs. förbrukning i fartyg och luftfartyg (9 kap. 8 § första stycket LSE).

Sådan återbetalning enligt 9 kap. 2 § LSE som sker med stöd av 6 a kap. 1 § 11 eller 2 a § LSE, dvs. viss förbrukning i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet, får dock göras när den sammanlagda ersättningen uppgår till minst 500 kr per kalenderår (9 kap. 8 § andra stycket LSE). Hela beloppet återbetalas, dvs. från första kronan, när gränsen 500 kr uppnås.

Beloppsbegränsningarna har 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 (prop. 1994/95:54 s. 132–133). 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 2 a § LSE.

5.15.9 Förbrukning för uppvärmningsändamål av viss märkt olja som förts in till Sverige

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 (9 kap. 8 a § LSE).

Ansökan om återbetalning ska omfatta ett kalenderkvartal och ska lämnas in till Skatteverket inom tre år efter kvartalets utgång.

Återbetalning enligt 9 kap. 8 a § LSE aktualiseras sällan. Det kan röra sig om fall då en oljeprodukt har frigjorts för konsumtion i ett annat EU-land 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 tillsats ett färgämne som används för färgning av olja i ett annat EU-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 (prop. 2006/07:123 s. 17).

5.15.10 Nedsättning av koldioxidskatt för energiintensiva företag

Bestämmelser om nedsättning av koldioxidskatt för energiintensiva företag finns i 9 kap. 9, 9 a och 9 b §§ LSE, vilka har lydelser enligt nedan. Vissa begrepp som används i dessa bestämmelser definieras i 1 kap. 8 § LSE.

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 råtallolja, energiskatten för den del av skatten som överstiger 1,2 % av de framställda produkternas försäljningsvärde. Nedsättning medges med sådant belopp att den överskjutande skattebelastningen inte överstiger 24 % 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 ska 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 §§ LSE (9 kap. 9 § LSE).

Bestämmelsen ändrades den 1 januari 2011. Ändringen innebar att begränsningsnivån höjdes från 0,8 % till 1,2 % av de framställda produkternas försäljningsvärde. Observera dock att enligt övergångsbestämmelserna gäller äldre bestämmelser fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Detta innebär att berörda företag alltjämt kan ansöka om nedsättning enligt äldre bestämmelser för förbruk-

ning som skett före den 1 januari 2011 senast tre år efter utgången av det kalenderår som ansökan avser (prop. 2009/10:41 s. 135).

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

- det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och
- det inte av omständigheterna framgår att andra skäl än ekonomisk intressegemenskap varit avgörande för prissättningen (9 kap. 9 a § LSE).

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 råtallolja, 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 (9 kap. 9 b § LSE).

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 sådan nedsättning som redogjorts för ovan. Bestämmelserna har anpassats till energiskattedirektivets (2003/96/EG) bestämmelser om skattenedsättning för energiintensiva företag.

Definitioner av begrepp

Följande definitioner gäller vid tillämpningen av bestämmelserna i 9 kap. 9 och 9 b §§ LSE (1 kap. 8 § LSE).

Företag

Med *företag* avses ett företag i sin helhet eller en del av ett företag som utgör en egen verksamhet eller verksamhetsgren.

Av förarbetena 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 (prop. 2006/07:13 s. 117).

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.

Bränsle

Med *bränsle* avses alla bränslen utom bensin och högbeskattad olja.

Basperiod

Med *basperiod* 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 *förädlingsvärde* avses skillnaden mellan företagets sammanlagda omsättning och sammanlagda inköp.

Sammanlagd omsättning

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.

Sammanlagda inköp

Med *sammanlagda inköp* 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 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 § tredje stycket LSE (se ovan), varvid det nedsatta skattebeloppet i genomsnitt alltid minst ska motsvara minimiskattenivåerna för de förbrukade energislagen.

Skatteverket anser att 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 (Skatteverket 2005-01-25, dnr 130 60817-05/111).

Försäljningsvärde

Med försäljningsvärde avses värdet av samtliga framställda produkter under året. Försäljningsvärdet ska beräknas utifrån en marknadsmässig prissättning (prop. 1997/98:18 s. 21).

Beträffande växthus består produktionen som regel endast av de växter eller växtprodukter som drivs upp i växthuset.

Vid beräkningen av försäljningsvärdet vid försäljning till företag med intressegemenskap, t.ex. till ett annat bolag inom koncernen, ska värdet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till vid försäljning till ett oberoende bolag (9 kap. 9 a § LSE).

Vid legotillverkning beräknas ett försäljningsvärde för de legotillverkade produkterna (prop. 1997/98:18 s. 20).

Preliminär skattesats

För att minska likviditetspåfrestningen för ett företag finns det 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 (9 kap. 9 b § LSE).

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. Det slutliga beslutet om nedsättning kommer således att vara riktat till värmemottagaren, vilken kan få skatt påförd sig eller återbetalad till sig.

5.15.11 Återbetalning av skatt vid EU-handel

5.15.11.1 Inledning

Det finns ett antal bestämmelser om betalning av skatt vid flyttning av bränsle mellan EU-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 EU-land.

Skatteverket medger efter ansökan återbetalning av skatten om skatt har betalats i Sverige för bränsle och bränslet därefter har flyttats till ett annat EU-land under sådana förhållanden att skatt ska betalas där eller flyttningen sker för förbrukning för ett i det andra EU-landet skattebefriat ändamål (9 kap. 10 § LSE). Se avsnitt 5.15.11.2 och 5.15.11.3. 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 5.15.11.4).

5.15.11.2 Vid distansförsäljning från Sverige

Vid distansförsäljning föreligger rätt till återbetalning enligt 9 kap. 10 § LSE endast 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 (9 kap. 10 a § första stycket LSE).

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.

Vid distansförsäljning ska ansökan omfatta en period om ett kalenderkvartal och lämnas in till Skatteverket inom tre år efter kvartalets utgång (9 kap. 10 a § andra stycket LSE). Ansökan för ett visst kalenderkvartal ska omfatta alla leveranser som skett under kvartalet (prop. 1994/95:54 s. 134, prop. 1994/95:56 s. 101).

Bestämmelsen grundar sig på artikel 36.5 i direktiv 2008/118/EG.

Se även avsnitt 5.5.5 avseende begreppet distansförsäljning.

5.15.11.3 I andra fall än vid distansförsäljning

Ansökan om återbetalning enligt 9 kap. 10 § LSE i andra fall än vid distansförsäljning ska lämnas till Skatteverket. Sökanden ska visa att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige.

Skatteverket återbetalar skattebeloppet sedan sökanden visat att

- skatt har betalats i mottagarlandet, eller
- bränslet är avsett att användas i mottagarlandet för ett där skattebefriat ändamål (9 kap. 10 b § LSE).

Det rör sig om flyttningar av bränsle till utländska näringsidkare, myndigheter och organisationer m.m.

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.

5.15.11.4 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 (se avsnitt 5.5.6.7 och 5.5.6.8).

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 EU-land, ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas, om det andra EU-landets skatteanspråk är befogat (9 kap. 11 § LSE). 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 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 §.” (prop. 2000/01:118 s. 123)

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.

5.16 Sanktioner vid otillåten användning av märkta oljeprodukter m.m.

5.16.1 Allmänt

Viss användning av märkta oljeprodukter är förbjuden (2 kap. 9 § LSE), 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. Skatteverket påför i vissa fall den som avlägsnat märkämnet skatt som skulle ha tagits ut enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 b LSE (10 kap. 4 § LSE). I 10 kap. 5–8 §§ LSE finns bestämmelser om en särskild avgift som ska betalas om bränsletanken i motordrivet fordon eller båt, i strid mot reglerna i LSE, innehåller bränsle försett med märkämne. Den särskilda avgiften är en i administrativ ordning påförd 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.

5.16.2 Straffbestämmelser m.m.

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 motordrivet 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 (10 kap. 1 § LSE).

Ett exempel på när någon ”på annat sätt tar befattning” kan vara följande (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.

Vid försök eller förberedelse till grovt brott ska dömas till ansvar enligt 23 kap. brottsbalken (10 kap. 2 § LSE).

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 rättegångsbalken (10 kap. 3 § LSE).

Skatteverket påför 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 (10 kap. 4 § 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.

5.16.3 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.

Särskild avgift ska betalas för motordrivet fordon och båt, vars bränsletank innehåller oljeprodukt i strid mot 2 kap. 9 § LSE (10 kap. 5 § första stycket 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 innebar 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 numera begränsad till den lägsta avgift som kan påföras fordon registrerade i Sverige (prop. 2003/04:1 s. 214).

Avgiften för personbil, lätt lastbil och lätt buss samt båt uppgår till 10 000 kr. För tunga lastbilar, tunga bussar, traktorer och tunga terrängvagnar som är registrerade i vägtrafikregistret beräknas avgiften enligt följande tabell (10 kap. 5 § andra stycket LSE).

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	

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 (10 kap. 5 § tredje stycket LSE). 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.

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 (10 kap. 5 § LSE fjärde stycket). Vid upprepade förseelser inom ett år höjs avgiften således med 50 %.

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 (10 kap. 6 §). Beträffande äganderätten tillämpas allmänna bevisregler. Om någon t.ex. stjäl 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.

Den särskilda avgiften enligt 10 kap. 5 § LSE påförs av Skatteverket (10 kap. 8 § LSE). Om det finns särskilda skäl, kan beskattningsmyndigheten medge nedsättning av eller befrielse från avgiften. I förarbetena 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 betalningsskyldiges ekonomiska eller personliga förhållanden.” (prop. 1992/93:124 s. 66).

Med anledning av detta förarbetsuttalande har Skatteverket intagit en restriktiv hållning. Enligt Skatteverkets bedömning räcker det inte med att ägaren eller den som lovligen 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.

Kammarrätten har i ett antal avgöranden prövat frågan om nedsättning eller befrielse av särskild avgift och i stort dömt i enlighet med Skatteverkets yrkanden. I två mål har kammarrätten prövat frågan om felleverans från bränsleleverantören av märkt bränsle i en tank avsedd för omärkt bränsle varit skäl för nedsättning av eller befrielse från sanktionsavgiften (KRSU 2003-02-14, 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 bolagen svävade i okunnighet om felleveransen tills det var för sent. Länsrätten anförde att bolagen som ägare är ansvariga för att fordonen inte innehåller färgad diesel. Bolagen 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. Länsrätten bedömde att tillräckliga skäl att medge nedsättning av eller befrielse från sanktionsavgiften inte förelåg. Kammarrätten instämde i länsrättens bedömning.

Kammarrätten har i ett mål bedömt att en allmän undersökningsplikt alltid åvilar fordonsägaren beträffande det bränsle som tankas. I målet var omständigheterna följande. 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. Kammarrätten 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. Kammarrätten framhöll att en allmän undersökningsplikt alltid åvilar fordonsägaren beträffande det bränsle som tankas. Kammarrätten fann vid en samlad bedömning att skäl för befrielse från eller nedsättning av avgiften inte förelåg. RR meddelade inte prövningstillstånd (KRSU 2003-04-23, mål nr 3182-02).

I ett kammarrättsmål anförde bolaget 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. Bolaget ingav även en kopia av en polisanmälan. Länsrätten konstaterade att anmälan inkommit först i april 2004 och att det i övrigt inte framkommit något som stödde bolagets påstående varför överklagandet avslogs. Kammarrätten instämde i länsrättens bedömning (KRSU 2005-06-13, mål nr 1989-04).

Högsta förvaltningsdomstolen har 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 redan vid överlåtelsen av fordonet. Högsta förvaltningsdomstolen 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 (RÅ 1999 ref. 66).

5.16.4 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 (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 (10 kap. 10 § LSE).

5.16.5 Regler om förfarandet

Regler om förfarandet finns i 10 kap. 11 och 13 §§ LSE.

Bestämmelserna i 70 kap. 1−3 §§ SFL (begäran om indrivning) samt 68 kap. 1 § SFL (besluts verkställbarhet) ska tillämpas även på särskild avgift (10 kap. 11 § LSE).

Om ett fordon eller en båt har flera ägare, är de solidariskt ansvariga för den särskilda avgift som ska betalas (10 kap. 13 § LSE).

RSV har meddelat föreskrifter om inbetalning av särskild avgift enligt LSE. Enligt dessa gäller bl.a. att särskild avgift ska vara inbetald inom fyra veckor från beskattningsmyndighetens beslut (RSFS 1996:14).

5.17 Energiskatt på elkraft

5.17.1 Skattepliktig kraft

Elkraft som förbrukas i Sverige är skattepliktig om inte annat följer av 11 kap. 2 § LSE (11 kap. 1 § LSE). Därav följer att elkraft som exporteras och förbrukas utomlands inte är skattepliktig.

Elkraft är inte skattepliktig om den

1. *framställts i Sverige i ett vindkraftverk av en producent som inte yrkesmässigt levererar elektrisk kraft* (11 kap. 2 § 1 LSE),

Vindkraft

Bestämmelsen innebär en generell skattefrihet för vindkraftsproducerad elkraft, oavsett kraftverkets generatoreffekt, i de fall då producenten inte yrkesmässigt levererar elkraft.

Leveransbegreppet

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 (Skatteverket 2008-10-06, dnr 131 560566-08/111).

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 (Skatteverket 2008-10-23, dnr 131 634650 08/111).

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* (11 kap. 2 § 2 LSE),

Denna punkt gäller alla andra kraftverk än vindkraftverk.

Installerad generatoreffekt

Enligt RSV:s rekommendationer bör med installerad generatoreffekt avses märkeffekten uttryckt i kilowatt, dvs. den effekt som generatorn är konstruerad för. Normalt anges effekten på en märkplåt på generatorn. En ändring av märkeffekten förutsätter att generatorn 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 (RSV Sp 1999:1).

Rekommendationen är under omarbetning.

Skatteverket har gjort följande bedömning avseende el som framställs i en solcellsanläggning eller annan anläggning utan generator:

> ”El som framställts i en anläggning som inte har någon generator, såsom en solcellsanläggning, kan omfattas av

undantaget från skatteplikt i 11 kap. 2 § 2 lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE). Sådan el är därmed undantagen från skatteplikt om övriga förutsättningar i bestämmelsen är uppfyllda.

En producent måste inte förfoga över en installerad generatoreffekt för att den el som denne framställer ska kunna undantas med stöd av bestämmelsen. Även el som framställts av en producent som bara förfogar över en eller flera anläggningar som inte har någon generator, såsom solcellsanläggningar, kan alltså omfattas av undantaget från skatteplikt i 11 kap. 2 § 2 LSE.

Bara anläggningar som har en generator ska beaktas vid bedömningen av hur stor installerad generatoreffekt en producent förfogar över." (Skatteverket 2011-11-16, dnr 131 651138-11/111)

Skatteverket har i två skrivelser redogjort för sin uppfattning avseende leveransbegreppet vid inmatning av el på elnätet respektive vid elförbrukning i upplåten bostad eller lokal (Skatteverket 2008-10-06, dnr 131 560566-08/111 respektive 2008-10-23, dnr 131 634650-08/111), 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* (11 kap. 2 § 3 LSE),

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* (11 kap. 2 § 4 LSE),
5. *förbrukats för framställning av elektrisk kraft* (11 kap. 2 § 5 LSE),

Genom denna bestämmelse undantas kraftproducentens egen förbrukning av elkraft från beskattning. Undantaget är begränsat till den verksamhet som omfattar framställning av elkraften (prop. 1994/95:54 s. 137). Producentens elförbrukning i annan verksamhet, t.ex. byggnadsverksamhet, ska medföra beskattning.

Kammarrätten har prövat frågan om elkraft som förbrukats för driftsättande av en ny elproduktionsenhet ska anses nyttiggjord inom rörelse för produktion av elkraft. Elkraften hade förbrukats

för nödvändiga prov och tester av elproduktionsenheten innan denna sattes i drift första gången. Kammarrätten bedömde att den elkraft som förbrukats för driftsättandet inte omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 2 § d EL (KRNS 1990-04-26, mål nr 8009-1988). Domen avsåg visserligen tillämpningen av EL, men är fortfarande relevant då den aktuella bestämmelsen har överförts till 11 kap. 2 § 5 LSE med endast en språklig ändring (prop. 1994/95:54 s. 137).

Kammarrätten har även bedömt att elförbrukning för fiskodling hos en elproducent inte är undantagen från skatteplikt (KRNS 1989-01-13, mål nr 7216 -1987).

Schabloner

RSV har utfärdat rekommendationer och allmänna råd avseende hur stor del av bruttoproduktionen av elkraft som schablonmässigt beräknas användas för framställning av elkraft (RSV Sp 1999:1, RSV 2002:18). 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 %

Schablonen för mottryckskteknik avser 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. Schablonen för kondenskraft avser en teknik för elproduktion som skiljer sig från mottryckstekniken på så sätt att värmeinnehållet i ångan efter ångturbinen kyls bort utan att tas tillvara (RSV Sp 1999:1).

Rekommendationen och de allmänna råden är under omarbetning.

Skatteverket har i en skrivelse redovisat vad Skatteverket anser ska gälla vid beräkningen av hur stor mängd av förbrukad elkraft som är hänförlig till elframställning vid samtidig och integrerad framställning av värme och elkraft i de fall då schablonberäkning enligt ovan inte tillämpas (Skatteverket 2006-01-10, dnr 131 637468-05/111). Se avsnitt 5.12.7 för en närmare redogörelse för denna skrivelse.

I vissa fall ingår överförings- och transformeringsförluster i uppmätt kraft. Enligt RSV:s rekommendationer bör inte sådana förluster anses skattepliktiga om de är hänförliga till producent

eller leverantör (RSV Sp 1999:1). I dessa fall får förlusterna beräknas schablonmässigt enligt 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 %.

6. *framställts i ett reservkraftsaggregat* (11 kap. 2 § 6 LSE).

Reservkrafts-aggregat

Vad som avses är aggregat som används för att framställa elkraft vid avbrott i den ordinarie krafttillförseln från en utomstående kraftleverantör eller för driftprov i sådant aggregat Eftersom den framställda elkraften inte är skattepliktig kan avdrag inte göras för skatt på bränslen som använts vid produktionen (prop. 1994/95:54 s. 138).

5.17.2 Skattesatser

Bestämmelser om skattesatser finns i 11 kap. 3 § LSE. I första stycket anges de olika skattesatserna. 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 (11 kap. 3 § andra stycket LSE). Regeringen fastställer före november månads utgång de omräknade skattebelopp som ska tas ut för påföljande kalenderår (11 kap. 3 § tredje stycket LSE).

I förordning (2011:1134) om fastställande av omräknade belopp för energiskatt och koldioxidskatt för år 2012 har regeringen fastställt följande skattebelopp.

Energiskatten utgör

1. 0,5 öre per kilowattimme för elkraft som förbrukas i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen eller vid yrkesmässig växthusodling

2. 0,5 öre per kilowattimme för elkraft som förbrukas i skepp som används för sjöfart och som har en bruttodräktighet om minst 400, när skeppet ligger i hamn och spänningen på den elkraft som överförs till skeppet är minst 380 volt.

3. 19,2 öre per kilowattimme för annan elkraft än som avses under 1 och 2 och som förbrukas i kommuner som anges i 11 kap. 4 § LSE, och
4. 29,0 öre per kilowattimme för elkraft som förbrukas i övriga fall.

Den lägre skattesatsen för s.k. landström, enligt punkt 2 ovan, gäller inte när skeppet används för privat ändamål eller när skeppet är upplagt eller på ett varaktigt sätt är tagit ur trafik.

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-Sälen, Mora, Orsa och Älvdalen i Dalarnas län och Torsby i Värmlands län.

Industriell verksamhet och tillverkningsprocess

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 5.12.8.

Avgörande för om industriell verksamhet som avses i 11 kap. 3 § 1 LSE ska anses föreligga är, enligt Skatteverkets bedömning, 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 (Skatteverket 2008-05-29, dnr 131 335369-08/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt att för elkraft som förbrukats i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen ska den s.k. industriskattesatsen tas ut oavsett om den som bedriver tillverkningen står för elabonnemanget eller ej. Högsta Förvaltningsdomstolen 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 ifrågavarande leveransavtal med elleverantörerna ansågs därför sakna betydelse i målen (RÅ 2005 ref. 24).

I den officiella statistiken tillämpas en näringsgrensindelning som benämns Svensk näringsgrensindelning (SNI). SNI-standarden kan användas som en allmän vägledning till vad som avses med industriell verksamhet (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 hänföras 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.

Kammarrätten har i några avgöranden prövat frågan om elkraft förbrukats i industriell verksamhet.

Kammarrätten har 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 (KRSU 2006-10-23, mål nr 3416–3421-05). Kammarrätten fann att ett forsknings- och utvecklingsbolags verksamhet i livsmedelsbranschen ska ses som en integrerad del av det tillverkande bolagets industriella tillverkning (KRSU 2009-05-29, mål nr 303–304-08).

Kammarrätten har 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 (KRSU 2007-06-20, mål nr 3504–3510-06).

I två domar har kammarrätten 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 (KRSU 2007-06-20, mål nr 3500-06, KRSU 2007-06-20, mål nr 3501–3503-06).

Kammarrätten gjorde samma bedömning som länsrätten avseende en värmeproducent som pulvriserat kol som sedan används för värmeproduktion. 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 (KRSU 2007-06-20, mål nr 1054-07). Länsrätten 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.”

Kammarrätten har funnit att den elkraft som förbrukats av ett bolag för att framställa is till en skridskobana inte har förbrukats i industriell verksamhet (KRSU 2008-11-07, mål nr 301-08).

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.

5.17.3 Skattskyldighet m.m.

5.17.3.1 Skattskyldig

Bestämmelser om vem som är skattskyldig för energiskatt på elkraft finns i 11 kap. 5 § LSE.

Skattskyldig är den som i Sverige

- yrkesmässigt framställer skattepliktig elektrisk kraft (producent),
- yrkesmässigt levererar av honom framställd skattepliktig elektrisk kraft eller av annan framställd elektrisk kraft (leverantör),
- 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 5.17.6),
- 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 (11 kap. 5 § första stycket LSE).

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 är skyldig att betala energiskatt om tillsynsmyndigheten beslutar att,

- åtagandena enligt 14 eller 15 § lagen om program för energieffektivisering inte är uppfyllda, eller

– återkalla godkännanden enligt 12, 17 eller 18 § lagen om program för energieffektivisering (11 kap. 5 § andra stycket LSE).

Med tillsynsmyndighet menas den myndighet som avses i 19 § lagen om program för energieffektivisering (11 kap. 5 § fjärde stycket LSE).

Den för vars räkning elkraft förs in till Sverige och den som utan att betala ersättning tar emot skattepliktig elkraft (dvs. när effekten är minst 50 kilowatt eller när förbrukaren står i intressegemenskap med producenten eller leverantören, se avsnitt 5.17.1) anses ha framställt elkraften (11 kap. 5 § tredje stycket LSE). Om framställningen anses ske yrkesmässigt blir dessa alltså skattskyldiga enligt 11 kap. 5 § första stycket 1 LSE.

När det gäller uttrycket ”yrkesmässig verksamhet” finns en definition i 1 kap. 4 § LSE, se avsnitt 5.2.2. Skatteverket har 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 2005-06-28, dnr 130 360751-05/111).

Skatteverket har i två skrivelser redovisat sin uppfattning avseende leveransbegreppet vid inmatning av el på elnätet respektive vid elförbrukning i upplåten bostad eller lokal (Skatteverket 2008-10-06, dnr 131 560566-08/111 respektive 2008-10-23, dnr 131 634650-08/111), se avsnitt 5.17.1.

Registrering

Skatteverket ska registrera den som är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § första stycket 1 eller 2 LSE (7 kap. 1 § första stycket 10 g SFL).

5.17.3.2 Skattskyldighetens inträde

Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde finns i 11 kap. 7–7 b §§ LSE.

För den som är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § första stycket 1 eller 2 LSE inträder skattskyldigheten 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 (11 kap. 7 § 1 LSE).

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 (prop. 1994/95:54 s. 140).

Kammarrätten har 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 faktureringstillfället (KRSU 2008-07-24, mål nr 1302–1304-07).

För den som är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § första stycket 3 LSE (dvs. den som köpt elkraft skattefritt mot försäkran) inträder skattskyldigheten när elkraft levereras till en köpare eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning (11 kap. 7 § 2 LSE).

För den som är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § första stycket 4 LSE inträder skattskyldigheten när elkraft tas i anspråk för annat ändamål än sådan industriell verksamhet i tillverkningsprocessen som omfattas av ett godkännande att delta i programmet för energieffektivisering (11 kap. 7 a § LSE).

För den som är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § andra stycket LSE inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för tillsynsmyndighetens beslut att

1. åtagandena enligt programmet inte uppfyllts, eller
2. återkalla godkännandet att delta i programmet (11 kap. 7 b § första stycket LSE).

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.

5.17.4 Mätning av elkraft

Energiskatt som ska betalas av den som är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § 1 eller 2 LSE (producenter och leverantörer) ska bestämmas på grundval av mätning av elkraftens energiinnehåll

(11 kap. 8 § första stycket LSE). Lagtexten är utformad så att det inte krävs att det är någon viss person som ska utföra mätningen (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 (11 kap. 8 § andra stycket LSE).

Om elkraften inte kan bestämmas på grundval av mätning eller enligt annan grund som medgivits av beskattningsmyndigheten i visst fall ska den i stället beräknas efter vad som är skäligt (11 kap. 8 § tredje stycket LSE).

I samband med skattehöjningar godtas att mätarställningen vid tidpunkten för skattehöjningen uppskattas.

5.17.5 Avdrag

5.17.5.1 Inledning

Bestämmelser om avdrag för energiskatt på elkraft finns i 11 kap. 9 och 10 §§ LSE. I de kommande avsnitten redogörs närmare för de olika avdragsbestämmelserna.

5.17.5.2 Förbrukning i tåg m.m.

Den som är skattskyldig för energiskatt på elkraft får 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 (11 kap. 9 § 1 LSE).

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 förarbetena 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.” (prop. 1994/95:54 s. 141)

RSV har utfärdat rekommendationer som anger att till skillnad mot bangårdsbelysning bör elkraft som förbrukats för drift av

signaler, växeluppvärmning och säkerhetsanordningar utefter banlinjen anses ha förbrukats för motordrift eller uppvärmning i omedelbart samband med förbrukning i tåg eller annat spårbundet transportmedel (RSV Sp 1999:1, s. 10).

Kammarrätten har funnit att skatt på elkraft som förbrukats för bangårdsbelysning inte är avdragsgill (KRSU 2007-06-20, mål nr 748–749-06).

5.17.5.3 Förbrukning för kemisk reduktion eller i elektrolytiska processer

Avdrag får göras för skatt på elkraft som i huvudsak förbrukats eller sålts för förbrukning för kemisk reduktion eller i elektrolytiska processer (11 kap. 9 § 2 LSE).

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 (prop. 2003/04:144 s. 8).

5.17.5.4 Framställning av vissa bränslen

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 (11 kap. 9 § 3 LSE). De produkter som avses är energiprodukter och andra produkter (bränslen) för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren, se avsnitt 5.12.6.

5.17.5.5 Förbrukning vid kraftöverföring

Avdrag får 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 (11 kap. 9 § 4 LSE).

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 (prop. 1994/95:54 s. 143).

5.17.5.6 Förbrukning i metallurgiska och mineralogiska processer

Avdrag får 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 (11 kap. 9 § 5 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 (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 (prop. 2003/04:144 s. 9).

5.17.5.7 Program för energieffektivisering

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 (11 kap. 9 § 6 LSE).

Motsvarande avdrag får 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 (11 kap. 9 § 7 LSE), se avsnitt 5.17.7.

5.17.5.8 Skatt på bränsle som används för produktion av skattepliktig elkraft och vid kraftvärmeproduktion

I vissa fall får avdrag för skatt på bränsle göras i deklarationen för energiskatt på elkraft.

Avdrag får göras 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 §§ LSE. Sådant avdrag får göras endast i den mån avdrag inte gjorts enligt 7 kap. 1 § första stycket 4 LSE i fall som avses i 6 a kap. 1 § 7 eller 17 a eller 3, 3 a, 3 b, 3 c eller 4 § LSE (11 kap. 10 § LSE).

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 5.12.7 och 5.12.14–5.12.18 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.

5.17.6 Inköp mot försäkran

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 (11 kap. 11 § LSE). Försäkran är ett underlag för deklarationen.

RSV har lämnat följande rekommendationer om försäkran:

> ”Försäkran bör avges 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.” (RSV Sp 1999:1, s. 14).

Rekommendationen är under omarbetning.

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 (11 kap. 5 § första stycket 3 LSE), se avsnitt 5.17.3.1.

5.17.7 Skattebefriad förbrukare

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 får godkännas som skattebefriad förbrukare (11 kap. 11 a § LSE). 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.

En skattebefriad förbrukare ska 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 (11 kap. 11 b § LSE).

Ett godkännande som skattebefriad förbrukare får 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 sina skyldigheter enligt 11 kap. 11 b § LSE,
5. förbrukaren inte medverkar vid skatterevision enligt skattebetalningslagen (1997:483), eller
6. förbrukaren begär det (11 kap. 11 c § första stycket LSE).

Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet (11 kap. 11 c § andra stycket LSE).

5.17.8 Återbetalning av skatt

Jordbruk m.m.

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 (11 kap. 12 § LSE). 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 11 kap. 12 § LSE (Skatteverket 2008-01-31, dnr 131 60380-08/111).

Ansökan om återbetalning ska normalt omfatta ett kalenderår, men den som förbrukar elkraft i större omfattning kan efter medgivande av beskattningsmyndigheten ansöka per kalenderkvartal. Skatteverket får medge att ansökan får göras per kalenderkvartal om årsförbrukningen för vilken återbetalning kan medges beräknas uppgå till minst 150 000 kilowattimmar (15 § FSE). 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 energieffektivisering

Den som deltar i ett program för energieffektivisering utan att vara skattskyldig eller skattebefriad förbrukare kan 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 (11 kap. 13 § LSE). Ansökan om återbetalning ska omfatta kalenderår. Om sökanden beräknas förbruka elkraft i större omfattning får beskattningsmyndigheten medge att ansökan görs per kalenderkvartal. Skatteverket får medge att ansökan får göras per kalenderkvartal om årsförbrukningen för vilken återbetalning kan medges beräknas uppgå till minst 150 000 kilowattimmar (15 § FSE). 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 5.15.6.

5.18 Förfaranderegler

5.18.1 Hänvisning till SFL

I fråga om förfarandet vid beskattningen gäller bestämmelserna i SFL när skatten ska betalas till Skatteverket (6 kap. 1 § första stycket LSE). Detta innebär att reglerna i SFL om skattekontroll, beslut om punktskatt, redovisning och betalning av skatt, omprövning (bl.a. bestämmelsen om särskilt kvalificerad beslutsfattare i 66 kap. 5 §), överklagande m.m. ska tillämpas. För skatt som ska betalas till Tullverket gäller tullagen (2008:1281).

5.18.2 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.

Skatteverket beslutar om skatt som avses i 4 kap. 2 och 2 a §§ LSE. Skatten ska betalas inom den tid som Skatteverket bestämmer. Endast vissa bestämmelser i SFL ska tillämpas i de fall då Skatteverket beslutar om skatt enligt 4 kap. 2 eller 2 a § LSE (6 kap. 1 § andra stycket LSE).

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 (6 kap. 1 § tredje stycket LSE). Före en sådan utbetalning ska sådan skatt enligt LSE för vilken den skattskyldige står i skuld räknas av. Skattebelopp som den skattskyldige fått anstånd med att betala ska dock inte räknas av (6 kap. 1 § fjärde stycket LSE). Nämnda bestämmelser har kommenterats i prop. 2000/01:118 s. 124–125 och i prop. 2001/02:127 s. 202–203.

Skatteverket ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet om skatt tas ut enligt 4 kap. 2 § LSE (3 § FSE).

5.18.3 Särskilt om överklagande

SFL:s bestämmelser om överklagande är tillämpliga på beslut om skatt som fattas av Skatteverket med stöd av LSE. Skatteverkets övriga beslut enligt LSE omfattas inte av SFL:s bestämmelser, men dessa beslut kan överklagas med stöd av 12 kap. 1 § LSE.

Beslut enligt LSE får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige och sökanden. Beslut som meddelas av regeringen får inte överklagas (12 kap. 1 § LSE).

De beslut som får överklagas med stöd av 12 kap. 1 § LSE är

– beslut om godkännande enligt 4 kap. 3, 6, 7, 8, 9 a och 15 §§, 8 kap. 1 § och 11 kap. 11 a § LSE.,

- beslut om återkallelse av godkännande enligt 4 kap. 5, 6, 7, 8, 9 a eller 15 §§, 8 kap. 3 och 11 kap. 11 c §§ LSE,
- beslut om medgivande enligt 2 kap. 9 §, 9 kap. 7 §, 11 kap. 8 och 12 §§ LSE,
- beslut om säkerhet enligt LSE,
- beslut enligt 10 kap. 8 § LSE.

För dessa beslut gäller de allmänna bestämmelserna om överklagande enligt FL. Tiden för överklagande är tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet (23 § FL).

Beslut av Skatteverket som överklagas till en förvaltningsrätt ska tas upp av Förvaltningsrätten i Falun om beslutet avser ärenden enligt SFL i fråga om punktskatt och om återbetalning av punktskatt enligt 64 kap. 6 § samma lag eller författning som anges i 3 kap. 15 § SFL (7 a § 1 och 2 förordning [1977:937] om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.). I 3 kap. 15 § SFL anges författningar om punktskatt.

5.19 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 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 Skatteverkets 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 Skatteverkets beskattningsverksamhet (skattedatabasförordningen) har meddelats komplette-

rande 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.

5.19.1 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.

5.20 Författningar m.m.

Lag (1994:1776) om skatt på energi, prop. 1994/95:54, SOU 1994:85, SkU 1994/95:4

Förordning (2010:178) 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 omstrukturering 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.

Direktiv m.m. avseende det generella beskattningsförfarandet, se avsnitt 2.2.

6 Skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer

6.1 Skatteplikt

Skatt ska betalas på den termiska effekten i en kärnkraftsreaktor. Med termisk effekt avses kärnkraftsreaktorns värmeproduktionsförmåga (1 § LSTK).

6.2 Skattskyldighet

Den som har tillstånd att inneha och driva en kärnkraftsreaktor är skattskyldig (3 § LSTK).

6.3 Skattskyldighetens inträde

Skatt ska 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 (2 § första stycket LSTK).

6.4 Skattesats

Skatten utgör för varje kalendermånad 12 648 kr per megawatt av den högsta tillåtna termiska effekten i kärnkraftsreaktorn. Om den högsta tillåtna termiska effekten inte har fastställts, får Skatteverket beräkna effekten efter jämförelse med reaktorer för vilka sådan effekt har fastställts (2 § andra stycket LSTK).

6.5 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 (5 § LSTK).

6.6 Förfaranderegler m.m.

Regler för förfarandet vid uttag av skatten finns i SFL (4 § LSTK). Det innebär att reglerna i SFL om skattekontroll,

beslut om punktskatt, omprövning (bl.a. bestämmelsen om särskilt kvalificerad beslutsfattare i 66 kap. 5 §) och överklagande m.m. är tillämpliga vid uttag av skatten enligt LSTK.

Skatteverket ska registrera den som är skattskyldig enligt LSTK (7 kap.1 § första stycket 10 j SFL).

Beslut av Skatteverket som överklagas till en förvaltningsrätt ska tas upp av Förvaltningsrätten i Falun om beslutet avser ärenden enligt SFL i fråga om punktskatt och om återbetalning av punktskatt enligt 64 kap. 6 § samma lag eller författning som anges i 3 kap. 15 § SFL (7 a § 1 och 2 förordning [1977:937] om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.). I 3 kap. 15 § SFL anges författningar om punktskatt.

6.7 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.

Skatt (reklamskatt) ska 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 (1 § första stycket RSL).

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat följande beträffande tolkningen av ”annons, som är avsedd att offentliggöras inom landet” (RÅ 80 1:86).

> ”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 utomlands 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.

Kammarrätten har i ett mål rörande ett annonsblad som spridits både i Sverige och i Norge 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 (KRNS 1987-05-13, mål nr 5656-1986).

Frågan om reklam ansågs offentliggjord inom landet har prövats av Skatterättsnämnden. 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. Skatterättsnämnden ansåg att bolaget var skattskyldigt till reklamskatt för offentliggörande av den ifrågavarande reklamen (SRN 1998-11-25).

7.3 Trycksak

7.3.1 Trycksaksbegreppet

Trycksak

Med trycksak förstås avtryck som framställts i flera lika exemplar antingen i tryckpress eller genom screenförfarande (1 § andra stycket 1 RSL).

13 exemplar

Skatteverket anser att ”flera lika exemplar” får anses föreligga när minst 13 lika exemplar framställts (RSV 2002:42). Har färre exemplar framställts är det således aldrig fråga om trycksak.

Tryckpress

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 typtryck 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 kvarsittande 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.

Screenförfarande

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 påklistrade schabloner. Genom screenförfarande framställs bl.a. dekaler, 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 (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 ansetts utgöra en trycksak (SRN 1996-11-04). 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.

Kopiering m.m.

Som trycksak anses däremot inte alster som mångfaldigats genom stencilering, ljuskopiering, fotokopiering eller liknande förfarande (prop. 1972:58 s. 40).

Telefax-meddelande

Ett telefaxmeddelande har i ett förhandsbesked inte ansetts utgöra en trycksak i RSL:s mening (SRN 1993-03-18).

7.3.2 Begränsning av trycksaksbegreppet

7.3.2.1 Inledning

Trycksaksbegreppet begränsas i anvisningarna till 1 § RSL. Som trycksak anses 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 (punkt 2 första stycket av anvisningarna till 1 § RSL). Observera att skatteplikt kan föreligga för reklam applicerad på en vara som inte utgör trycksak (5 § RSL).

I lagens förarbeten uttalade departementschefen bl.a. följande (prop. 1974:84 s. 30).

> ”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 skatteplikten 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."

7.3.2.2 Självständigt bruksvärde

En vara som försetts med tryck anses inte som trycksak, om varan utgörs av penna, glas, klädesplagg eller annat som har ett självständigt bruksvärde (punkt 2 första stycket av anvisningarna till 1 § RSL).

Beträffande pennor, glas och klädesplagg 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 (SOU 1988:17 s. 82).

Skatteutskottet framhöll i betänkande bl.a. följande som exempel på sådana varor som inte ska belastas med reklamskatt, dvs. varor med ett självständigt bruksvärde (SkU 1975:12 s. 13).

> "Man kan som exempel nämna att åtskilliga av de presentartiklar som företag skickar ut, såsom kortlekar, fickalmanackor, pennor m.m., försedda med uppenbar firmareklam, inte uppfattas av mottagaren som något annat än reklam men att sådana varor inte belastas med reklamskatt."

För tryckalstrens del torde rent allmänt gälla att dessa anses ha ett självständigt bruksvärde om de för mottagaren har ett användningsområde även utan reklamtryck. I vilken ordning reklamtrycket och eventuellt annat tryck görs har ingen betydelse för denna bedömning.

Receptkort

Kammarrätten har gjort en bedömning av om receptkort kunde anses utgöra en vara med självständigt bruksvärde. Kammarrätten ansåg att receptkorten var utformade så att de som besöker respektive butik i sin egenskap av konsument kan ha nytta av receptkorten 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. Receptkorten var inte trycksaker i RSL:s mening (KRSU 2004-06-21, mål nr 3023–3024, 3027 och 3044–3045-02).

Karta

Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat förhandsbesked rörande en bilkarta över Sverige. Bilkartan var utgiven av ett bensin- och oljeföretag och den utdelades gratis till bensinstationskunder. På kartan markerades var företagets bensinstationer var belägna. Kartan innehöll dessutom viss reklamtext för en bensinstationskedja. Kartan ansågs ha ett självständigt bruksvärde och var därför inte att anse som en trycksak i reklamskattehänseende (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 av den Högsta förvaltningsdomstolen ansetts ha självständigt bruksvärde (RÅ R79 1:101).

Kammarrätten har i dom bedömt skatteplikten för utrymmen på 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 utmärkts på kartorna. Enligt kammarrätten 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. Kammarrätten 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 (KRSU 2003-09-12, mål nr 20–22-2002).

Kammarrätten har även bedömt ett antal campingbroschyrer som i huvudsak innehåller information om campingen, turist-information samt annonser. I broschyrerna finns kartor över respektive camping och/eller det geografiska närområdet. Enligt kammarrätten 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 (KRSU 2007-03-05, mål nr 184−185-06).

Pärm

Riksskatteverket har i förhandsbesked uttalat att en ringpärm inte var skattepliktig, medan skatteplikt däremot förelåg för tillhörande receptblad. Pärmen 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 (RSV:s förhandsbesked 1978-03-15).

Ballong

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 7.11.2).

Telefonkort

I ett förhandsbesked ansågs ett telefonkort, försett med reklamtext, ha självständigt bruksvärde (SRN 1992-05-27).

Vykort

Vykort är ett annat exempel på tryckalster som har ansetts ha ett självständigt bruksvärde (RSV:s förhandsbesked 1983-10-13).

Mobil

Högsta förvaltningsdomstolen har 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 gratis-utdelning. I domskälen uttalade majoriteten följande.

> ”Som nämnden anfört 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 leklust 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 skiljaktiga ledamöter ansåg däremot att figurerna var trycksaker som framställts huvudsakligen i syfte att offentliggöra reklam och skulle betraktas som reklamtrycksaker (RÅ 1986 ref. 126).

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 av kammarrätten ansetts ha ett sådant självständigt bruksvärde att de inte är att bedöma som trycksaker i RSL:s mening (KRSU 1997-09-30, mål nr 460-1995).

7.3.2.3 Affärshandling m.m.

Som trycksak anses inte vara som är avsedd att användas som affärshandling (punkt 2 första stycket av anvisningarna till 1 § RSL). Detta gäller oavsett om varan är försedd med reklamtryck eller ej (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, svarskuponger, 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 beställningssedel, som medföljer en varukatalog eller anmälningskort när det gäller kurskataloger.

I ett förhandsbesked har ett beställningserbjudande med svarstalong som medföljde en bilaga till en tidning bedömts som en affärshandling eller liknande (RSV:s förhandsbesked 1977-09-12). I ett förhandsbesked har tre trycksaker avseende kurs- och konferensprogram bedömts. Broschyrerna innehöll en presentation av det seminarium som skulle hållas, seminarieprogram samt en anmälningsblankett. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg dem vara trycksaker och således ej hänförbara till något av de undantag som finns i andra punkten anvisningarna till 1 § RSL (RÅ 1979 Aa 22).

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 1974-11-12).

7.3.2.4 Kontorsmaterial

Som trycksak anses inte heller vara avsedd att användas som kontorsmaterial (punkt 2 första stycket av anvisningarna till 1 § RSL). 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 avsnitt 7.3.2.2 ovan).

Högsta förvaltningsdomstolen har haft att bedöma en fyrsidig folder i format a 4 med praktiska upplysningar om en anläggning. Foldern 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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 enligt punkt 2 av anvisningarna till 1 § RSL inte var en trycksak (RÅ 1983 Aa 143).

7.3.2.5 Etikett

Som trycksak anses inte heller en vara som är avsedd att användas som etikett (punkt 2 första stycket av anvisningarna till 1 § 2 RSL). 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 fäst 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).

7.3.2.6 Emballage

Som trycksak anses inte vara som är avsedd att användas som emballage (punkt 2 första stycket av anvisningarna till 1 § 2 RSL). 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.

I ett förhandsbesked har en kartong, i vilken mat läggs för servering och förtäring på t.ex. flygplan, ansetts vara emballage och alltså inte en trycksak även om reklam förekom på kartongen (RSV:s förhandsbesked 1979-05-21).

7.4 Reklam

7.4.1 Reklambegreppet

Definition

Med reklam förstås meddelande som har till syfte att åstadkomma eller främja avsättning i kommersiell verksamhet av vara, fastighet, nyttighet, rättighet eller tjänst (1 § andra stycket 2 RSL).

Meddelande anses som reklam även när det innefattar erbjudande om inköp eller motsvarande. Med avsättning förstås försäljning eller annan omsättning som normalt sker mot vederlag (anvisningarna till 1 § RSL). Formen för vederlaget saknar betydelse. Rena gåvotransaktioner räknas dock inte som avsättning (prop. 1972:58 s. 36). Se även avsnitt 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 avsnitt 7.4.2 avseende begreppet avsättningsfrämjande.

Definition av vara etc.

För bedömningen 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).

Tryckfrihets-privilegierad 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. tryckfrihets-privilegierad 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).

Högsta förvaltningsdomstolen har lämnat ett förhandsbesked rörande en trycksak vilken endast innehöll 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 (RÅ 1975 Aa 604).

Motsatt utgång blev det i senare avgörande där 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 (RÅ 1982 Aa 70).

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. 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 (RÅ 1974 a 64, RÅ 1976 Aa 34) Högsta förvaltningsdomstolen har även tagit ställning till om skatteplikt förelåg för en skrift utgiven av ett livsmedelsföretag med information om riktiga kostvanor m.m. samt för en skrift utgiven av ett företag som tillverkade näringspreparat för spädbarn och som innehöll information om spädbarnsvård. De två sistnämnda tryckalstren ansågs vara

skattepliktiga reklamtrycksaker, dvs. det ansågs föreligga ett avsättningsfrämjande syfte (RÅ 1978 Aa 73, RÅ 1975 Aa 602).

Kammarrätten har gjort bedömningen att receptblad, som delades ut gratis till kunder i livsmedelsbutiker, hade ett avsättningsfrämjande syfte (KRNS 1993-12-13, mål nr 7693-1993).

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbesked bl.a. bedömt tre tidskrifter som gavs ut av ett bensinbolag. I två av tidskrifterna omnämndes inte bolaget eller dess verksamhet. Dessa ansågs 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 (RÅ 1977 Aa 136).

En trycksak innehållande inbjudan till allmänheten att köpa aktier har av Riksskatteverket i ett förhandsbesked 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 (RSV:s förhandsbesked 1985-04-16).

I en liknande situation där två banker bjöd ut aktier i ett visst aktiebolag till försäljning, fann Högsta förvaltningsdomstolen ett avsättningsfrämjande syfte föreligga (RÅ 1977 Aa 135).

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbesked bedömt om en förening var skattskyldig för plaketter, med namnet på bidragsgivande företag, som återges inne i en förskolebyggnad. Högsta förvaltningsdomstolen 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 (RÅ 2005 ref. 31).

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).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en trycksak utgiven av ett allmännyttigt bostadsföretag var avsedd att främja avsättning i kommersiell verksamhet. Trycksaken skulle distribueras genom kommunens bostadsförmedlings försorg till bostadssökande i kommunens lägenhetskö. Beskrivningen skedde under rubriker som ”perfekt läge”, ”välutrustade lägenheter” och ”trivsam yttre miljö”. Vidare fanns en kort-

fattad rumsbeskrivning samt ritningar över lägenheterna (RÅ 1994 not. 347).

Läkemedels-information

Information utgiven av läkemedelsföretag har ansetts utgöra reklam då den innehållit upplysningar om företagets produkter eller har sådan anknytning till dessa att informationen måste anses avsättningsfrämjande (RÅ 1973 ref. 50, RÅ 1982 Aa 1 samt RÅ 1983 Aa 93).

I ett förhandsbesked har en broschyr om primärvården och egenvård utgiven gemensamt av Apoteket och en kommun ansetts vara framställd huvudsakligen i syfte att offentliggöra reklam (RSV:s förhandsbesked 1984-04-16).

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbesked 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, dvs. ett avsättningsfrämjande syfte ansågs föreligga. Någon information om företagets produkter förekom inte i skriften (RÅ 1975 Aa 60).

Mässkatalog

Högsta förvaltningsdomstolen har behandlat frågan om skatteplikt för textutrymmen i mässkataloger och gjorde då samma bedömning som kammarrätten. Kammarrätten ansåg att utrymmen för vilka särskilt vederlag inte utgått för utställare var skattepliktiga reklamannonser. Kammarrätten 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 kammarrättens mening självfallet ett avsättningsfrämjande syfte (RÅ 2006 ref. 4).

Kammarrätten har fastslagit att företagspresentationer som publicerats i mässkataloger utgjorde reklamannonser för vilka skatteplikt gäller (KRSU 2003-10-13, mål nr 1525-01, KRSU 2004-05-26, mål nr 1512–1514-03).

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 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 (prop. 1974:84 s. 27–28). Skatteutskottet 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 (SkU 1974:34 s. 13).

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 (RÅ 1975 Aa 571, RÅ 78 1:41, SRN 1984-03-26).

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt trycksaker med information om olika kulturella arrangemang vilka medlemmar i en ideell förening kan få tillträde till eller deltaga i genom att den ideella föreningen disponerar och säljer visst antal biljetter eller motsvarande. 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 (RÅ 1987 not. 168).

Kursverksamhet

När det gäller kurser, utbildning och dylikt bedrivs sådan verksamhet såväl i som utan vinstsyfte.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbesked bedömt att en verksamhet som bedrevs av en utbildningsenhet, inom en förening, som arbetade med utveckling och genomförande av utbildning, konsultverksamhet och annan service inom vuxenutbildning fick anses som kommersiell. Enheten gav ut kursprogram och kursöversikter som var avsedda att främja avsättningen av enhetens 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 (RÅ 1976 Aa 36). 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 (RÅ 1976 Aa 125). Högsta förvaltningsdomstolen har gjort motsvarande bedömning rörande ett forskningsinstituts kurs- och konferensprogram (RÅ 1979 Aa 22), vidareutbildning inom ett yrkesförbund (RÅ 1982 Aa 139) och en folder som presenterade avgiftsbelagd kurs på högskola (RÅ 1983 Aa 92). Kammarrätten har ansett att en trycksak ”XXX kurskatalog” var skattepliktig, då det antogs att liknande kurser i vinstsyfte anordnades av andra (KRNS 1989-04-27, mål nr 5936-1988).

Högsta förvaltningsdomstolen har dock inte ansett att all kursverksamhet ska anses som kommersiell av den anledningen att det förekommer kursverksamhet som bedrivs i konkurrens. I ett mål gällande en trycksak med inbjudan till ett seminarium, bakgrunden till varför kursen anordnades, kursprogrammet, en inbjudan till kursen och en anmälningstalong fastställde Högsta förvaltningsdomstolen det förhandsbesked som Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden meddelat. 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.” (RÅ 1987 not. 169).

Motsvarande bedömning gjordes i ett förhandsbesked beträffande en trycksak som utgavs av en kommunal vårdhögskola med information om olika utbildningslinjer och antagningsregler. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden 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. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade inte förhandsbeskedet (RÅ 1988 not. 340).

7.5 Annons

7.5.1 Allmänt om annonsbegreppet

Definition

Med annons avses 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 (1 § andra stycket 3 RSL).

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 (RSV:s förhandsbesked 1976-04-08).

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.

7.5.2 Annonsinnehåll

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, 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 (prop. 1971:28 s. 7 och SkU 1974:34 s. 14 och 25).

7.5.3 Utgivare

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 ansågs SJ vara utgivare av publikationen ”Raka spåret” trots att ett förlag i publikationen angavs vara utgivare. Förlagets överklagande lämnades utan bifall (RÅ 1984 Aa 107).

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat om vissa reklammeddelanden som distribuerats i kuvert eller plastomslag var att anse som reklamtrycksaker eller som andra trycksaker innehållande annonser. Högsta förvaltningsdomstolen anslöt sig till Skatterättsnämndens bedömning. Nämnden hade funnit att reklammeddelandena skulle anses som trycksaker med skattepliktiga annonser. Nämnden 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 nämnden var bolaget, oavsett om trycksakerna innehöll uppgift härom eller inte, att anse som utgivare (RÅ 1999 not. 106).

Kammarrätten har bedömt om bolag som sammanställt häften och administrerat tryckning och distribution av dessa skulle anses vara utgivare. Kammarrätten ansåg de aktuella bolagen genom sin befattning med trycksakerna vara utgivare av kuponghäftena då det inte var fråga om samdistribution av reklamerbjudanden från flera företag (KRSU 1997-06-27, mål nr 1245-1995 och 1243−1244-1995).

7.5.4 Del av publikation eller bilaga

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 framgår följande (prop. 1972:58 s. 38).

> ”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 bilagans 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."

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat om en TV-bilaga var att anse som en del av de dagstidningar som magasinet medföljer. Av utredningen i målet framgick att TV-bilagan hade ett innehåll som i allt väsentligt överensstämde 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 producerades på uppdrag av ett stort antal dagstidningar och distribuerades en gång i veckan tillsammans med respektive tidnings hela upplaga. Dess samband med respektive dagstidning framgick dels av att den behandlades 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 återfanns i trycksaken. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen medförde de nämnda omständigheterna att publikationen TV-bilagan borde anses utgöra en del av de dagstidningar den distribuerades tillsammans med. Det förhållandet att trycksaken på dess första sida saknade uppgift som markerar sambandet med respektive tidning föranledde, enligt Högsta förvaltningsdomstolen, inte någon annan bedömning (RÅ 2003 ref. 9).

Kammarrätten har i dom 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 huvudpublikationer-

na samt att utgivaren av tematidningarna har betalat för att dessa ska få gå med i huvudpublikationerna. Tematidningarna fick därmed anses utgöra bilagor i stället för delar av huvudpublikationerna (KRSU 2009-01-23, mål nr 2822–2823-08).

Kammarrätten har i dom gjort följande bedömning beträffande en publikations delar och bilagor. Enligt kammarrätten 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 kammarrätten 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. Kammarrätten fann att vissa publikationer vid en helhetsbedömning ansågs utgöra delar medan andra publikationer som innehöll säljfrämjande artiklar och/eller en förhållandevis stor mängd annonser ansågs utgöra bilagor (KRSU 2004-08-19, mål nr 2607–2609-03, 2611-03, 2613–2616-03).

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 2006-09-13, mål nr 1852-04).

Bilaga

Bilaga till annan publikation än reklamtrycksak anses som självständig trycksak och dessutom som annons i publikationen (punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 1 § RSL).

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.

En publikation kan innehålla mer än en bilaga. Riksskatteverket har i ett förhandsbesked 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 svarskuponger. Denna trycksak skulle distribueras tillsammans med två andra trycksaker, ett rabattkupongark och ett fotobeställningskuvert, som till-

handahölls AB A i färdigt skick och för vars distribution AB A erhöll vederlag. Rabattkupongarket var i samma storlek som AB A:s svarskupong 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. Riksskatteverket gjorde bedömningen att rabattkupongarket och fotobeställningskuvertet var att anse som bilagor till de av AB A framställda svarskupongerna (RSV:s förhandsbesked 1976-04-21).

Kammarrätten har bedömt 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. Kammarrätten 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 (KRSU 2005-02-03, mål nr 448–449-04).

7.6 Periodisk publikation

Definition av periodisk publikation

Med *periodisk publikation* förstås en publikation som enligt utgivningsplan ska komma ut med normalt minst fyra nummer om året och som inte är att anse som en reklamtrycksak (1 § andra stycket 4 RSL).

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.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbesked ansett att en tidning som lades ner efter att endast två nummer hade kommit ut inte var en periodisk publikation enligt RSL (RÅ 1982 Aa 211).

I ett annat förhandsbesked har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att en publikation uppfyllde kraven på periodisk publikation redan första utgivningsåret trots att den inte utkom med fyra nummer under det första året. 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 (RÅ 2001 ref. 36).

En reklamtrycksak kan genom definitionen aldrig utgöra en periodisk publikation och detta oavsett om den enligt utgivningsplan ska komma ut med minst fyra nummer per år (1 § andra stycket 4 RSL). Angående reklamtrycksak se även avsnitt 7.7 nedan.

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. Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbesked gjort bedömningen 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 (RÅ 1977 Aa 136).

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 avsnitt 7.12.2).

Definitionen av reklamtrycksak och undantag från reklamtrycksaksbegreppet har funktion som avgränsning av periodisk publikation och annonsblad. En reklamtrycksak kan aldrig vara en periodisk publikation (1 § andra stycket 4 RSL). En reklamtrycksak kan inte heller utgöra ett annonsblad (1 § andra stycket 6 RSL).

Definition

Med reklamtrycksak förstås en trycksak som framställs huvudsakligen i syfte att offentliggöra reklam för utgivaren (1 § andra stycket 5 RSL).

Enligt författningskommentaren till 1 § andra stycket RSL 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." (prop. 2007/08:18 s. 18)

Undantag

I anvisningarna till 1 § RSL görs vissa inskränkningar i vad som är att anse som reklamtrycksak. Som reklamtrycksak räknas inte trycksak, som avser viss vara och som ska åtfölja denna vid försäljning eller motsvarande, såsom garantisedel, bruksanvisning eller instruktionsbok (punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 1 § RSL).

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 (punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 1 § RSL).

En trycksak är inte att anse som en reklamtrycksak enbart av den anledningen att den innehåller annonser med reklam för annan än utgivaren (punkt 3 av anvisningarna till 1 § RSL).

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.

Rättspraxis

I ett förhandsbesked 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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 (RÅ 1990 ref. 48).

Högsta förvaltningsdomstolen delade Riksskatteverkets bedömning i två förhandsbesked 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. Riksskatteverket 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 (RÅ 1985 Aa 12 samt RÅ 1985 Aa 60).

7.8 Annonsblad

Definition

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 (1 § andra stycket 6 RSL).

I förarbetena har bland annat följande angivits avseende annonsblad (prop. 2007/08:18 s. 14).

> ”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 omnämnts 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

Definition

Med katalog avses en efter vissa grunder upprättad förteckning över personer, föremål eller liknande (1 § andra stycket 7 RSL). Med program avses en förteckning över personer och deras roll eller nummer vid teaterföreställning, konsert, idrottsevenemang eller liknande (1 § andra stycket 8 RSL).

Vid införandet av definitionerna har bland annat följande uttalats i förarbetena:

> "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." (prop. 2007/08:18 s. 14)

7.10 Skatteplikt för annons

7.10.1 Skattepliktig annons

Skatteplikt föreligger, om inte annat följer av 4 § RSL, för annons som avser reklam och för annan annons för vilken vederlag utgår (3 § RSL).

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). Se avsnitt 7.10.2 angående undantagen i 4 § RSL.

Annons mot vederlag

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).

Riksskatteverket har i förhandsbesked 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. Riksskatteverket 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 (RSV:s förhandsbesked 1989-10-13).

Kammarrätten har bedömt vad vederlag skulle anses hänförligt till då det varit gemensamt för annons i en huvudpublikation och i en separat distribuerad gratisupplaga. Kammarrätten 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 (KRNS 1981-11-05, mål nr 495–496-1981).

Riksskatteverket har i ett förhandsbesked 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. Riksskatteverket 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 (RSV:s förhandsbesked 1981-01-20).

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 köperbjudanden 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 (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 erläggs 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 Högsta förvaltningsdomstolen i två avgöranden 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 (RÅ 1982 Aa 140 och 212). Se även avsnitt 7.4.

Ersättningsannons

Skatteverket anser att skatteplikt inte bör anses föreligga för ersättningsannonser. Med ersättningsannonser avses 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 (Riksskatteverkets allmänna råd [RSV 2002:42] om skatt på annonser och reklam).

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 7.10.2.4).

7.10.2 Ej skattepliktig annons

7.10.2.1 Inledning

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. Avseende dessa undantag se avsnitt 7.10.2.2 respektive 7.10.2.3. I den sista punkten undantas annonser i vissa former av trycksaker under förutsättning att annonserna är av visst innehåll. Avseende detta undantag se avsnitt 7.10.2.4.

7.10.2.2 Organ för sammanslutningar

Skatteplikt föreligger inte 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 (4 § 1 RSL).

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). Skatteutskottet uttalade i ett betänkande 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 reklamskattehänseende ska anses som organ för en ideell organisation bör därför gälla att publikationen genom annat innehåll än annonser väsentligen framstår som organ för organisationen.” (SkU 1975:12 s. 11)

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 riksidrottsförbund eller Sveriges korpo-

rationsidrottsförbund eller är representerad inom Sveriges olympiska kommitté, jfr 3 kap. 14 § ML.

Begreppet miljövård avser i RSL:s mening endast den yttre miljön medan inre miljövård, t.ex. företagshälsovård och arbetsmiljö, inte omfattas därav (jfr RSV:s förhandsbesked 1978-11-10 och 1981-06-24).

Högsta förvaltningsdomstolen har inte ansett en förening med ett näringspolitiskt syfte 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. Riksskatteverket 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 huvudsakligt syfte som anges i författningspunkten. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade inte förhandsbeskedet (RÅ 1985 Aa 59).

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbesked 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. Högsta förvaltnings-

domstolen fann, vid en helhetsbedömning av ovan redovisade och övriga omständigheter, att publikationen inte väsentligen framstod som organ för föreningen (RÅ 1979 Aa 173).

I ett annat förhandsbesked – 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 (RSV:s förhandsbesked 1980-03-18).

Riksskatteverket har meddelat förhandsbesked rörande 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. Fråga var om publikationen 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. Riksskatteverket fann att publikationen framstod som en lokal allmän idrottstidning och att annonserna därför var skattepliktiga (RSV:s förhandsbesked 1981-03-24).

Riksskatteverket har meddelat ett förhandsbesked rörande en publikation, som kom ut med minst 12 nummer per år, varav 11 nummer såldes i samband med A-lagets hemmamatcher. Frågan var om publikationen 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. Riksskatteverket, 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 (RSV:s förhandsbesked 1982-11-02).

Riksskatteverket har meddelat ett förhandsbesked rörande en periodisk publikation som skulle komma ut med ca 45 000 exemplar och spridas som gruppkorsband 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. Riksskatteverket gjorde bedömningen att skatteplikt inte förelåg för annonserna (RSV:s förhandsbesked 1976-12-29).

Kammarrätten har 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. Kammarrätten fann vid en helhetsbedömning att programbladet inte utgjorde sådan publikation som väsentligen framstår som organ för föreningen (KRSU 2005-01-26, mål nr 1568–1569-03).

7.10.2.3 Främmande språk/spridning huvudsakligen utomlands

Skatteplikt föreligger inte för annons i en publikation som ges ut på främmande språk för spridning huvudsakligen utomlands (4 § 2 RSL).

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 (RÅ 1973 a 69 och RÅ 1974 a 1209). Det krävs att såväl all redaktionell text som samtliga annonser är på annat språk än svenska (SRN 2001-10-03).

Minst 80 %

Skatteverket anser att för att en publikation ska anses som huvudsakligen spridd utomlands ska minst 80 % av den distribuerade upplagan av publikationen spridas utomlands (Riksskatteverkets allmänna råd [RSV 2002:429] om skatt på annonser och reklam).

7.10.2.4 Egenannons i publikation

Det föreligger inte skatteplikt för annons i publikation eller bilaga till publikation (se avsnitt 7.5), när annonsen avser

endast publikationen eller annat nummer av denna eller, i fråga om bok, annan bokutgivning av samme förläggare (4 § 3 RSL).

Detta undantag gäller t.ex. annons med uppmaning till prenumeration på den publikation som annonsen är införd i (RÅ 1974:80). Från här avsedda annonser skiljs annonser med reklam för annan verksamhet som utgivaren bedriver (RÅ 1974 a 791 och RSV:s förhandsbesked 1974-02-27).

Om annons för en publikation införs i en annan publikation är annonsen skattepliktig. Detta gäller även om publikationerna har samme ägare. Annonser i en bok behandlas dock på annat sätt än vad som gäller för annonser i publikation. I fråga om annons i en bok föreligger inte skatteplikt om annonsen enbart avser annan bokutgivning av samme förläggare.

Så kallade kombinationserbjudande har av kammarrätten inte ansetts vara egenannons i publikation. Kammarrätten har bedömt ett kombinationserbjudande i form av en annons för prenumeration av två olika publikationer som en skattepliktig annons. Kammarrätten ansåg att annonsen inte endast avsett den publikation i vilken annonsen införts (KRSU 2004-05-07, mål nr 1488–1490-03).

Kammarrätten har även bedömt ett kombinationserbjudande i form av en annons med erbjudande om resa med hotellövernattning för publikationens läsare som en skattepliktig annons. Kammarrätten ansåg att annonsen inte endast avsett publikationen ifråga (KRSU 2004-06-07, mål nr 144-04).

Annons i reklamtrycksak

Kammarrätten har i ett mål, avseende redovisningsperioder under år 2000–2001, haft att ta ställning till 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. Kammarrätten 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 (KRSU 2006-11-09, mål nr 110-04).

7.11 Skatteplikt för annan reklam

7.11.1 Inledning

Skatteplikt för reklam regleras i 5 § RSL. Skatteplikten enligt 5 § begränsas genom 6 § RSL.

7.11.2 Skatteplikt för reklam enligt 5 § 1 RSL

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 på annat motsvarande sätt är skattepliktig (5 § 1 RSL) Visst undantag från skatteplikten stadgas i 6 § 1 RSL (avseende 6 § 1 RSL se avsnitt 7.11.3 nedan).

Reklam som avses i 5 § 1 RSL offentliggörs antingen utomhus eller i lokaler av olika slag.

Utomhusreklam

Utomhusreklam sker i väsentlig utsträckning genom offentliggörande av affischer, ljusskyltar, andra skyltar och liknande samt s.k. ljustidningar. Sådan kan t.ex. 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.

Reklam på leasingbilar har ansetts vara skattepliktig (RSV:s förhandsbesked den 1977-05-10). Vidare har reklam på luftballong ansetts svara skattepliktig (RSV:s förhandsbesked 1982-11-02).

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

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden har i två förhandsbesked 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 (RSV:s förhandsbesked 1990-03-21). Jfr avsnitt 7.11.4 avseende filmreklam via projektor.

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att reklam som en radiostation förmedlade genom radio inte omfattades av lagen om skatt på annonser och reklam (RÅ 85 1:24).

Databaser

I förhandsbesked 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 (SRN 1993-03-18).

Elektroniska marknadsplatser

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked 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 (SRN 2000-05-22).

Idrottsreklam

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 (KRNS 1980-09-09, 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 en dom från Högsta förvaltningsdomstolen där ett idrottsförbund enligt ett avtal med den svenska generalagenten för sportkläder under ett år 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. Högsta förvaltningsdomstolen fann att varumärkesbeteckningen i förevarande sammanhang inte kunde anses utgöra reklam i den mening som avses i RSL. Skatteplikt uppkom därför inte när förbundet använde ifrågavarande sportkläder (RÅ 84 1:43).

Kammarrätten har även avgjort en liknande fråga, där ett förbund erhöll ersättning från ett företag som tillverkade hjälmar för att spelarna skulle bära hjälmar med en påklistrad dekal med tillverkarens namn. Av utredningen framgår att

förbundets hjälmar levererades till vanliga konsumenter utan dekalen påklistrad. Denna följde dock med i förpackningen. Skattepliktig reklam ansågs föreligga när spelarna använde hjälmarna inom landet (KRNS 1980-09-09, mål nr 1092-1979 och 1341–1346-1979).

Namnrättighet

Kammarrätten har tagit ställning till om reklamskatt skulle utgå på den ersättning som en klubb erhållit från ett företag för att namnge en av klubben arrangerad biltävling efter företagets namn. Kammarrätten fann att klubbens åtagande i detta hänseende inte kunde anses utgöra reklam i den mening som avses i RSL (KRNS 1977-06-06, mål nr 11801-1974 och 11902-1974). Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden har i förhandsbesked uttalat att skatteplikt inte förelåg för upplåtelse avseende ensamrätt för ett bolag till en tennisbanas namn (RSV:s förhandsbesked 1986-06-23).

Reklam utan vederlag

Skatteplikt enligt 5 § RSL förutsätter inte att vederlag utgått.

Kammarrätten har bedömt frågan om skatteplikt för periodvis outhyrda men likväl offentliggjorda reklamskyltar. Kammarrätten 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 (KRSU 2005-02-08, mål nr 1752-03). Kammarrätten har i en senare dom avgjort 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 (KRSU 2006-03-30, mål 1439–1440-06).

7.11.3 Undantag från skatteplikten enligt 6 § 1 RSL

Reklam som avses i 5 § 1 RSL är 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 (6 § 1 RSL). 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.

I ett förhandsbesked har Riksskatteverket ansett 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) (RSV:s förhandsbesked 1981-06-04). 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 1984-08-15).

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 förarbetena 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 (prop. 1972:58 s. 39).

I ett ärende om förhandsbesked har skatteplikt för skyltreklam i och utanför ett inbyggt köpcentrum i Göteborg bedömts. 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. Riksskatteverket 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. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade inte förhandsbeskedet. En ledamot var skiljaktigt och menade att affärscentret vid tillämpning av 6 § 2 RSL (nuvarande 6 § 1 RSL) fick ses som en enhet (RÅ 81 1:23).

I ett annat ärende om förhandsbesked har skatteplikt för skyltreklam i anslutning till ett köpcentrum bedömts. 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.

Riksskatteverket 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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. Högsta förvaltningsdomstolen fann med anledning härav att förutsättningar för skattefrihet enligt 6 § 2 RSL (nuvarande 6 § 1 RSL) inte föreligger beträffande denna skyltreklam (RÅ 1984 Aa 145).

Frågan om när skyltreklam uppfyller kravet på att vara uppsatt i eller utanför företags butikslokaler har prövats av kammarrätten (KRSU 2004-03-02, mål nr 1316–1317-03 och KRSU 2007-01-08, mål nr 13-06).

7.11.4 Skatteplikt för reklam enligt 5 § 2 RSL

Reklam som återges genom visning av film eller återgivning av ljud är skattepliktig (5 § 2 RSL). Visst undantag från skatteplikten stadgas i 6 § 2 RSL.

Filmreklam

Reklamskatteutredningen utgick från att filmreklam förekommer 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 (se SOU 1972:6 s. 98 och prop. 1972:58 s. 39). 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).

Högsta förvaltningsdomstolen har i förhandsbesked bedömt frågan om skatteplikt förelåg enligt 5 § 2 RSL för visning av reklammeddelanden 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 skulle visas sänds informationen via kabel från denna hårddisk till en spelare som var kopplad via kabel till en projektor som projicerade bilden på en duk för visning i biosalongen. Högsta förvaltningsdomstolen 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. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att denna skillnad saknade betydelse för bedömningen av skatteplikt för reklamen. Visningen ansågs således vara skattepliktig enligt RSL (RÅ 2007 ref. 71).

Videogram

Kammarrätten har 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 (KRNS 1990-11-14, mål nr 2996–2997-1989).

Riksskatteverket nämnd för rättsärenden har i två förhandsbesked prövat frågan om reklam på videoband som förmedlas på TV-monitorer i olika offentliga miljöer. Nämnden uttalade att enligt radiorättsliga 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 (RSV:s förhandsbesked 1990-03-21).

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 1983-04-20).

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt distribution till hushållen av ljudband som innehöll reklammeddelanden och underhållning. Högsta förvaltningsdomstolen fann att denna distribution inte innefattade ljudåtergivning och att tillhandahållande av ljudbanden inte heller på annan grund var att anse som skattepliktig reklam (RÅ 80 1:5).

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan om skatteplikt för spridning av reklam via kabelradionät till medlemmar i viss förening. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att RSL inte avser reklam i Sveriges Radio och heller inte annan radioreklam. Föreningens spridande av radioreklam ansågs därför inte skattepliktigt (RÅ 85 1:24).

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbesked ansett att reklam som spreds via tillhandahållande av en för abonnenten gratis telefontjänst inte var att anse som skattepliktig reklam (RÅ 2000 not. 191).

7.11.5 Undantag från skatteplikt enligt 6 § 2 RSL

Kommande verksamhet

Reklam som avses i 5 § 2 är inte skattepliktig om reklamen avser kommande verksamhet av det slag som bedrivs där reklamen offentliggörs (6 § 2 RSL). 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 Inledning

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.

Huvudregel

Skattskyldig är den som i yrkesmässig verksamhet inom landet offentliggör skattepliktig annons eller skattepliktig reklam i annan form än annons (9 § första stycket RSL). Även den som i yrkesmässig verksamhet distribuerar annonsblad som förts in i landet utan att reklamskatt betalats vid införseln är skattskyldig (9 § andra stycket RSL). För import av annonsblad som getts ut i tredje land, dvs. område utanför EU:s tullområde, betalas skatten till Tullverket (26 § RSL).

Undantag

När innehavare av publikation träffat avtal med annan om rätt för denne att upplåta utrymme i publikationen för annons och uppbära vederlaget härför är endast den sistnämnde skattskyldig. Vid sådan så kallad vidareupplåtelse övergår alltså skattskyldigheten. Motsvarande gäller även i fråga om reklam (andra stycket av anvisningarna till 9 § RSL). Se vidare avsnitt 7.12.2.

Yrkesmässig

Begreppet yrkesmässig har i RSL i huvudsak samma innebörd som i inkomstskattesammanhang. En verksamhet anses 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 tillhandahållande av skattepliktig annons eller skattepliktig reklam (första stycket av anvisningarna till 9 § RSL).

Kammarrätten har prövat 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. Kammarrätten 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 (KRNS 1982-12-20, mål nr 7436-1982). I ett annat mål fann Kammarrätten att skatteplikt förelåg för två skyltar som var uppsatta på en 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 ifrågavarande reklamintäkter.” (KRNS 1981-10-07, mål nr 5207-1979)

Utländskt företag

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett av Skatterättsnämnden meddelat förhandsbesked avseende frågan om ej enbart enstaka tillhandahållande av skattepliktig annons eller skattepliktig reklam kunde anses som yrkesmässig verksamhet. Skatterättsnämnden 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. Skatterättsnämnden fann att kravet på inte enbart enstaka tillhandahållande var uppfyllt och att skattskyldighet förelåg. Skatterättsnämnden 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.” (RÅ 1996 not. 123)

Enkelt bolag

Delägare i ett enkelt bolag är skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget (10 § första stycket RSL). 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 (KRNS 1979-07-03 mål nr 5869-1978) Avseende en fråga från en idrottsförening om föreningens olika sektioner som bl.a. bandy, basket, fotboll osv. var skattskyldiga var för sig bedömde Riksskatteverket att de olika sektionerna inte uppfyllde kraven på självständiga skattesubjekt utan skattskyldigheten åvilade idrottsföreningen (RSV:s förhandsbesked 1984-09-03).

Handelsbolag

I fråga om kommanditbolag eller annat handelsbolag är bolaget skattskyldigt (10 § andra stycket första meningen RSL).

Europeisk ekonomisk intressegruppering

I fråga om europeisk ekonomisk intressegruppering är grupperingen skattskyldig (10 § andra stycket andra meningen RSL).

Dödsbo, konkursbo

Om en skattskyldig avlidit eller om han försatts i konkurs är dödsboet respektive konkursboet skattskyldigt (10 § andra stycket tredje och fjärde meningarna RSL).

7.12.2 Annonser (3 § RSL)

Enligt huvudregeln är den som offentliggör skattepliktig annons skattskyldig. Detta är alltså oftast *utgivare eller ägare* av publikation eller annan trycksak innehållande skattepliktiga annonser. Detta behöver inte vara den som i trycksaken står angiven som utgivare/ansvarig utgivare. I RÅ 1984 Aa 107 ansågs annan än den som angivits som utgivare vara skattskyldig, se vidare avsnitt 7.5.3.

Vidareupplåtelse

I 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 (andra stycket av anvisningarna till 9 § RSL). I förarbetena uttalas följande om skattskyldighet vid vidareupplåtelse.

> ”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.” (SOU 1972:6 s. 108 ff.)

Kammarrätten har bedömt frågan om vidareupplåtelse. Kammarrätten 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. Kammarrätten fann därför att huvudregeln i 9 § RSL var tillämplig och bolagen ansågs inte skattskyldiga (KRSU 2005-05-24, mål nr 2212 och 2213-02).

Kammarrätten har konstaterat att ett visst 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 kammarrätten att bestämmelsen i anvisningarna till 9 § RSL inte var tillämplig utan i stället att huvudregeln i 9 § RSL skulle tillämpas, varför bolaget inte ansågs skattskyldigt (KRSU 2004-04-08, mål nr 1140–1141-02).

7.12.3 Reklam på affischer, skyltar m.m. (5 § 1 RSL)

Som huvudregel gäller att den som *offentliggör* reklam är skattskyldig (9 § första stycket RSL). 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 skattskyldiga (andra stycket av anvisningarna till 9 § RSL). I sådana fall är den som upplåtit det aktuella utrymmet till reklamföretaget inte skattskyldig, Detta beskrivs i 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 1979-03-06). 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 avsnitt 7.12.2 angående vidareupplåtelse.

Taxireklam

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbesked avgjort frågan 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 erhölls antingen genom överföring till medlemmens bankkonto eller så skedde avräkning från medlemmens månadsavgift till föreningen. Högsta förvaltningsdomstolen 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 fann Högsta förvaltningsdomstolen att taxiägaren var skattskyldig. Bestämmelserna i andra stycket anvisningarna till 9 § RSL var således inte tillämpliga (RÅ 1984 Aa 10).

Riksskatteverket har i ett förhandsbesked funnit en idrottsförening skattskyldig för viss reklam som offentliggjordes på leasingbilar som förhyrts av klubben och som disponerades av föreningens spelare (RSV:s förhandsbesked 1977-05-10).

7.12.4 Reklam genom visning av film eller återgivning av ljud (5 § 2 RSL)

Som huvudregel gäller att den som *offentliggör* reklam är skattskyldig (9 § första stycket RSL).

Den som träffat avtal med reklamköparen om visning av film eller återgivning av ljud och uppbär vederlaget härför är skattskyldig (anvisningarna till 9 § RSL).

Reklamfilm

Biografägare eller annan lokalinnehavare som själv träffar avtal om visning av reklamfilm och uppbär vederlag för visningen är skattskyldig. Visning av reklamfilm på biografer 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 (SOU 1972:6 s. 110).

7.12.5 Införsel av annonsblad

Reklamskatt ska erläggas för i tredje land utgivet annonsblad när sådana trycksaker förs in till Sverige från tredje land, dvs. område utanför EU:s tullområde. Skatt ska betalas till Tullverket (26 § första stycket RSL).

Den som i yrkesmässig verksamhet distribuerar annonsblad som förts in till landet utan att reklamskatt betalts vid införseln är skattskyldig (9 § andra stycket RSL).

7.13 Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten för reklamskatt inträder när

1. skattepliktig annons offentliggörs,
2. skattepliktig reklam i annan form återges (11 § första stycket RSL).

Förskott

Erhåller den skattskyldige betalning i förskott inträder dock skattskyldighet för betalningen när den sker (11 § andra stycket RSL).

7.14 Skattesatser m.m.

7.14.1 Skattesatser

Det finns två skattesatser. För annons i periodisk publikation, undantaget annonsblad, katalog och program, utgör den 3 % av beskattningsvärdet. Skatten utgör i övriga fall 8 % av beskattningsvärdet (12 § RSL). Annonsblad, katalog och program definieras i 1 § andra stycket 6−8 RSL.

7,41 procentregeln

I beskattningsvärdet ska inte inräknas beloppet av reklamskatt eller annan statlig skatt eller avgift (13 § fjärde stycket RSL).

Eftersom beskattningsvärdet utgörs av vederlaget exklusive skatt beräknas skatten som ett pålägg med 3 eller 8 % av priset för en reklamprestation. Är priset för en reklamprestation 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 efterfakturering sker.

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan. Enligt de bestämmelser som låg till grund för Högsta förvaltningsdomstolens prövning utgick skatt med 10 %. Högsta förvaltningsdomstolen 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 åstadkommits en beskattning med 10 % av ett beskattningsvärde, i vilket skatten inte ingår (RÅ 78 1:5).

7.14.2 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 7.5).

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

7.15.1 Inledning

Beskattningsvärde

Beskattningsvärdet utgörs av vederlaget exklusive skatt i fall som avses i 3 § samt 5 § 1 och 2 RSL, dvs. för annonser och för offentliggörande av reklam (13 § första stycket RSL). 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 av Högsta förvaltningsdomstolen i ett förhandsbeskedsärende. 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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 (RÅ 1987 ref. 19).

Kammarrätten har avseende s.k. kringkostnader vid offentliggörande av annonser funnit att det vid bestämmande av beskattningsvärdet är det vederlag som annonssäljaren 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 (KRSU 2004-11-24, mål nr 604–610-03, 611–614-03, 615–616-03).

7.15.2 Vederlag

Med vederlag avses det avtalade priset, däri inräknat avtalade pristillägg enligt faktura eller annan handling (första stycket anvisningarna till 13 § RSL).

Om vederlag inte utgår eller om vederlaget uppenbarligen understiger vad som är skäligt utgörs vederlaget av belopp som svarar mot skäligt vederlag (13 § andra stycket RSL).

Skäligt värde

Skäligt värde bestäms enligt ortens pris enligt samma grunder som föreskrivs för marknadsvärde i 61 kap. IL (fjärde stycket av anvisningarna till 13 § RSL). 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 7.10.1.

Villkorlig rabatt

Villkorlig rabatt som utgår vid betalning i efterhand inom viss tid får ej avräknas från vederlaget (andra stycket av anvisningarna till 13 § RSL). Kassarabatter är ett exempel på villkorliga rabatter (SOU 1972:6 s. 111).

Factoring

Det förekommer att fordringar som uppkommer i yrkesmässigt bedriven rörelse överlåts 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. Får 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 (andra stycket av anvisningarna till 13 § RSL).

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 (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.

Förmedlings-provision

Provision eller annan gottgörelse till externa reklamförmedlare, s.k. förmedlingsprovision, betraktas som en definitiv rabatt. Sådan ersättning ska därför inte inräknas i vederlaget.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked bedömt om förmedlingsprovisioner som ett tidskriftsutgivande bolag utger till sitt dotterbolag, ett särskilt annonsbolag, ska avräknas från vederlaget vid bestämmande av reklamskatt. Skatterättsnämnden förklarade att den förmedlingsprovision som avsågs med angivna förutsättningar ska avräknas från vederlaget vid bestämmande av beskattningsvärdet enligt 13 § RSL (SRN 2000-05-19).

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 förmedlingsprovision (jfr LR:s i Dalarnas län dom 2007-02-14, mål nr 686–688-06).

Gemensamt vederlag

Reklamskatten ska endast träffa kostnaderna för offentliggörandet av reklam och annonser. Detta medför ibland att vederlaget för reklamprestationen kan vara gemensamt för prestationer som ska inräknas i beskattningsvärdet och för andra prestationer. Beskattningsvärdet ska i sådana fall bestämmas efter uppdelning av vederlaget efter skälig grund (tredje stycket av anvisningarna till 13 § RSL).

Kammarrätten har tagit ställning om gemensamt vederlag vid sponsorbidrag. Kammarrätten 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. Kammarrätten 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 Kammarrätten att den reklamskattepliktiga delen av vederlaget borde beräknas utgöra endast 75 % av den totala ersättningen (den skattskyldige hade yrkat att endast 5 % av sponsorersättningen skulle anses som skattepliktigt) (KRNS 1988-03-04, mål nr 2360-1987).

Kammarrätten har 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 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 (KRSU 2003-10-30, mål nr 118–119-02).

Skatterättsnämnden har i två förhandsbesked 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. Skatterättsnämnden 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 (SRN 2000-04-07).

Kammarrätten har bedömt huruvida kreativt arbete, intern ackvisition och distribution av kataloger skulle ingå i beskattningsvärdet för annonserna i katalogerna. Avseende kreativt arbete uttalade Kammarrätten 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 kammarrättens 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 kammarrätten 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. Kammarrätten avslog bolagets överklagande. Kammarrätten avslog även bolagets överklagande gällande intern ackvisition och distributionskostnader (KRSU 2002-12-17, mål nr 3113-1999).

Kammarrätten har i ett flertal fall prövat frågan om beskattningsvärde för annonser (exv. KRSU 2002-02-04, mål nr 397–398-2000; KRSU 2002-12-16, mål nr 464-2000; KRSU 2003-12-09, mål nr 1156–1161-00 samt KRSU 2003-11-17, mål nr 1049-2000).

Annons i flera trycksaker

Kammarrätten har bedömt vad vederlag skulle anses hänförligt till då det varit gemensamt för annons i en huvudpublikation och i en separat distribuerad gratisupplaga. Kammarrätten 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 (KRNS 1981-11-05, mål nr 495–496-1981).

Produktions-kostnader

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett av Skatterättsnämnden meddelat förhandsbesked rörande produktionskostnader. 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. Skatterättsnämnden utgick från den förutsättningen att bolaget inte mot särskilt pris avtalat med en annonsör om annan prestation än en sådan upplåtelse. Skatterättsnämnden gjorde bedömningen att de angivna kostnaderna

som bolaget har för produktion och utgivning av tidningen, såsom t.ex. lönekostnader, provisioner till anställda annonssäljare, marknadsföringskostnader, distributionskostnader med flera kostnader som bolaget angivit i ansökningen inte fick avräknas vid bestämmande av beskattningsvärdet (RÅ 2001 not. 111).

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.

Kammarrätten har i ett flertal domar bedömt frågan om ett annonspris varit gemensamt för upplåtelse av annonsutrymme och kreativt arbete.

I ett mål fann kammarrätten 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 kammarrätten, betydelse (KRSU 2003-12-09, mål nr 906–908-2001).

I ett mål framgick inte annat av utredningen 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. Kammarrätten 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 (KRSU 2004-05-05, mål nr 1201-03).

Kammarrätten har i dom 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 (KRSU 2004-05-18, mål nr 2588–2589-03).

I ett mål gjorde Kammarrätten 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 (KRSU 2004-11-24, mål nr 604–616-03).

Kammarrätten har 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. Länsrätten 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. Länsrätten fann att en sådan uppdelning kunde ske ändå att bolaget inte iakttagit bestämmelserna i 8 § förordningen om punktskatter och prisregleringsavgifter. Kammarrätten 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 kammarrätten kunde det inte anses ha utgått ett gemensamt vederlag för skattepliktiga och inte skattepliktiga prestationer. Kammarrätten fastställde med ändring av läns-

rättens dom, Skatteverkets beslut (KRSU 2005-03-11, mål nr 1794 och 1797-01).

Vidare har Kammarrätten i dom prövat frågan om gemensamt vederlag utgått. Kammarrätten 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. Kammarrätten 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 Kammarrätten gav detta anledning att ifrågasätta den redovisade omfattningen av det kreativa arbetet. Kammarrätten 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 %. Kammarrätten fann det skäligt att medge bolaget en reducering av beskattningsunderlaget för kreativt arbete med ett belopp motsvarande 25 % av totalt fakturerat belopp (KRSU 2005-03-31, mål nr 907–908-04).

Internet-publicering

Publicering på Internet har i det offentliga utredningsarbetet inte ansetts omfattas av RSL (SOU 1988:17 s. 101 och SOU 1997:53 s. 93).

Riksskatteverket har i ett ställningstagande redogjort för verkets inställning avseende fördelning av vederlaget 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 Skatteverkets 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 någon uppdelning inte göras (RSV 2003-04-28, dnr 2874-03/100).

Kammarrätten har behandlat 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. Länsrätten 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. Kammarrätten instämde i Länsrättens bedömning och avslog överklagandet (KRSU 2006-11-06, mål nr 2310-05).

Kammarrätten har bedömt frågan om hur beskattningsvärdet ska beräknas vid publicering både i mässkatalog och på Internet. Kammarrätten 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 (KRSU 2004-05-26, mål nr 1512–1514-03).

Vidare har Kammarrätten bedömt frågan om reducering av beskattningsvärdet skulle ske för publicering på Internet. Kammarrätten 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 ”Internetkostnad (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. Kammarrätten fann att det med annonsörerna avtalade priset i sin helhet avsåg upplåtna tryckta annonser (KRSU 2005-02-03, mål nr 448–449-04).

7.16 Redovisningsskyldighet

Även om skattskyldighet konstaterats och skattskyldigheten inträtt föreligger ändå inte alltid en skyldighet att redovisa reklamskatt. Redovisningsskyldigheten är knuten till beloppet av den skattskyldiges sammanlagda beskattningsvärde för helt beskattningsår. Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader ska gränserna räknas upp respektive ner i motsvarande mån (16 § RSL).

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 (16 § RSL). 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 erhålla återbetalning av reklamskatt och även befrielse från skyldigheten att inbetala sådan skatt (24 § RSL), se avsnitt 7.19.

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. Redovisningsskyldigheten för delägare i enkelt bolag bestäms av omfattningen av bolagets skattepliktiga verksamhet (anvisningarna till 16 § RSL). Delägare i enkelt bolag är skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget (10 § RSL).

Gränserna för redovisningsskyldighet utgör inget ”grundavdrag”, utan när gränsen för redovisningsskyldighet överskridits ska skatt betalas från första kronan.

7.17 Avdrag enligt 18 § RSL

Avdrag får 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 (18 § RSL).

Beträffande avdrag för förmåner under 1 bör den redovisningsskyldige 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 jämställas 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 redovisning åter lämnas för den skatt som belöper på det betalda beloppet (18 § andra stycket RSL).

7.18 Redovisningsperiod

Enligt RSL omfattar redovisningsperioden en eller två kalendermånader (21 § RSL).

Två månader

Redovisningsperioden omfattar som huvudregel *två månader*.

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 redo-

visat eller skulle ha redovisat reklamskatt med minst 300 000 kr (21 § RSL).

Helår

För den som kan beräknas redovisa punktskatt med ett nettobelopp på högst 50 000 kr för beskattningsåret får Skatteverket besluta att redovisningsperioden ska vara ett 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 då konkursbeslutet har fattats (26 kap. 17 § SFL).

7.19 Återbetalning av reklamskatt m.m.

24 § RSL

Beskattningsmyndigheten ska, 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 (24 § första stycket RSL). Erlagd skatt för annonser i annonsblad, katalog eller program berättigar dock inte till återbetalning (24 § andra stycket RSL).

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 anses vara beslut om punktskatt (53 kap. 5 § 1 a SFL). Bestämmelsen innebär att förfarandet fram till beslutet om återbetalning m.m. ska regleras i lagarna om punktskatt medan förfarandet därefter ska regleras i SFL (prop. 2010/11:165 s. 973). Bestämmelserna om betalning, anstånd, ränta, indrivning, särskilda avgifter, omprövning och överklagande i SFL ska alltså gälla för besluten om återbetalning av punktskatt.

Befrielse

Beskattningsmyndigheten har även 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 (24 § tredje stycket RSL). 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 förarbetena 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 (prop. 1971:28 s. 11).

Kammarrätten har bedömt om fyra publikationer kunde anses utgöra en självständig periodisk publikation. Frågan gällde endast tolkningen av begreppet självständig i 24 § RSL. Enligt kammarrättens mening var de aktuella publikationerna som samtliga utges under fyra olika namn, innehållsmässigt till övervägande del identiska. Kammarrättens fann att tidningarna som ges ut under fyra olika namn vid tillämpning av RSL ska anses som en självständig periodisk publikation (KRSU 2004-06-28, mål nr 631-03).

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 § RSL har begränsats. Beslut enligt 24 § tredje och fjärde stycket, dvs. beslut om befrielse respektive beslut om tidigarelagd återbetalning, får inte överklagas (32 § RSL).

25 § RSL

Beskattningsmyndigheten ska återbetala reklamskatt som skattskyldig erlagt trots att han inte varit redovisningsskyldig (25 § RSL). Ett sådant beslut om återbetalning av skatt anses som beslut om punktskatt (53 kap. 5 § 1 SFL).

7.20 Förfaranderegler m.m.

7.20.1 Inledning

Skatteverket är beskattningsmyndighet. Om annonsblad införs till Sverige från tredje land, dvs. område utanför EU:s tullområde, ska reklamskatt dock erläggas till Tullverket (26 § RSL).

Regler för förfarandet vid beskattningen finns i SFL (33 § RSL). Det innebär att reglerna i SFL om skattekontroll, beslut om punktskatt, redovisning och betalning av skatt, omprövning (bl.a. bestämmelsen om särskilt kvalificerad beslutsfattare i 66 kap. 5 §), överklagande m.m. är tillämpliga vid beskattning enligt RSL. RSL innehåller dock bestämmelser rörande redovisningsperiodens längd, vissa besluts överklagbarhet samt begränsning av redovisningsskyldigheten, se avsnitt 7.18, 7.19 respektive 7.16.

Skatteverket ska registrera den som är skattskyldig och redovisningsskyldig enligt RSL (7 kap. 1 § första stycket 9 SFL).

Beslut av Skatteverket som överklagas till en förvaltningsrätt ska tas upp av Förvaltningsrätten i Falun om beslutet avser ärenden enligt SFL i fråga om punktskatt och om återbetalning av punktskatt enligt 64 kap. 6 § samma lag eller författning som anges i 3 kap. 15 § SFL (7 a § 1 och 2 förordning [1977:937] om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.). I 3 kap. 15 § SFL anges författningar om punktskatt.

7.20.2 Arkivering

Två år

Skattskyldiga ska 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 (31 § RSL).

Skatteverket anser att trycksaker som är särskilt dyrbara eller skrymmande inte behöver bevaras på annat sätt än i form av skisser, fotografier eller dylikt (Riksskatteverkets allmänna råd [RSV 2002:42] om skatt på annonser och reklam).

7.20.3 Särskilda bestämmelser om redovisning

I lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. finns särskilda bestämmelser om redovisning av reklamskatt (34 § RSL).

Vid redovisning av uppgifter om reklamskatt enligt RSL ska omräkning ske med den genomsnittliga växelkursen för den period som redovisningen avser (16 § lagen om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m.).

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 (1999:355). LL innehåller den generella regleringen av all lotteriverksamhet i Sverige. Kasinolagen reglerar kasinon.

Med lotteri avses 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 även rätt till fortsatt spel (3 § LL).

8.3 Spelskatt

8.3.1 Skattepliktig verksamhet

Roulettspel, kort- och tärningsspel

Spelskatt betalas för sådant roulettspel som kräver tillstånd enligt LL (1 § första stycket LSP).

Kortspel och tärningsspel jämställs med roulettspel (1 § andra stycket LSP).

LL tillämpas inte på spel enligt kasinolagen (2 § tredje stycket LL). Tillstånd att anordna kasinospel får lämnas endast till företag som i sin helhet, direkt eller indirekt, ägs av staten (11 § kasinolagen).

8.3.2 Skattskyldiga

Skattskyldig är den som har tillstånd som avses i 1 §. I fråga om roulettspel med utrustning som upplåtits av någon med fast driftställe i landet, är dock den som upplåter utrustningen skattskyldig (4 § LSP).

Spel utan tillstånd

Anordnar någon skattepliktigt spel utan tillstånd, påför beskattningsmyndigheten anordnaren spelskatt med belopp motsvarande den skatt som enligt 10 § skulle ha utgått om tillstånd lämnats (16 § LSP). Detta innebär inte att anordnaren härigenom skulle vara skattskyldig vid varje tillfälle då spel utan tillstånd ägt rum. Kammarrätten har ansett att 16 § LSP endast är tillämplig i de fall skattepliktigt spel anordnats av någon som skulle ha varit skattskyldig, om han haft tillstånd (KRNS 1979-02-27, mål nr 3942-1978, KRNS 1979-11-13, mål nr 12-1979 och 249-1979).

Särskilda bestämmelser om skattskyldighet

Delägare i enkelt bolag är skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget (5 § första stycket LSP). I fråga om kommanditbolag eller annat handelsbolag är bolaget skattskyldigt. I fråga om europeisk ekonomisk intressegruppering är grupperingen skattskyldig. Har skattskyldig avlidit, är dödsboet skattskyldigt. Har skattskyldig försatts i konkurs, är konkursboet skattskyldigt (5 § andra stycket LSP).

Annan än skattskyldig ansvarig för skatt

Den som bedriver roulettspel med utrustning som upplåtits till honom är ansvarig för spelskatt för vilken skattskyldighet åvilar upplåtaren och som denne inte betalat. När spelutrustning upplåts i flera led gäller motsvarande för en upplåtare som själv inte är skattskyldig (19 § LSP).

8.3.3 Skattskyldighetens inträde

Skattskyldighetens inträde (respektive upphörande)

Skatten på roulettspel utgår med ett visst belopp för tillståndet att anordna spel.

Skattskyldigheten inträder med den kalendermånad då spelet påbörjas och upphör vid utgången av den kalendermånad då spelet upphör (6 § LSP). 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 för roulettspel tas ut, för varje kalendermånad då skattskyldighet föreligger, med

- 2 000 kr för tillstånd som innebär rätt till spel på ett spelbord
- 4 000 kr för tillstånd som innebär rätt till spel på två spelbord
- 9 000 kr för tillstånd som innebär rätt till spel på tre spelbord
- 18 000 kr för tillstånd som innebär rätt till spel på fyra spelbord och
- 25 000 kr för tillstånd som innebär rätt till spel på fem spelbord (10 § första stycket LSP).

Föreligger rätt till spel på fler spelbord än fem tas skatten för vart och ett av dessa bord ut med 5 000 kr per månad (10 § andra stycket LSP).

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 (KRNS 1992-11-03, mål nr 6138–40-1990 och 6174-1990), KRNS 1977-10-11, mål nr 405-1975, KRNS 1982-07-07, mål nr 677-1981).

Anordnar någon skattepliktigt spel utan tillstånd, påför beskattningsmyndigheten anordnaren spelskatt med belopp motsvarande den skatt som enligt 10 § skulle ha utgått om tillstånd lämnats (16 § LSP).

Spelområde

Tillstånd att anordna lotteri ska avse en viss tid och ett visst område där lotteriverksamheten får bedrivas (11 § första meningen LL). Det innebär att antalet spelbord beräknas per sådant område (spelområde). Om innehavaren har två tillstånd rörande området ska skatten ändå beräknas som om ett tillstånd förelåg.

Skatteverket anser att 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 (Skatteverket 2004-12-07, dnr 130 673214-04/111).

Spelplan

Varje spelplan är att anse som ett spelbord (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

Regler för förfarandet vid uttag av skatten finns i SFL (23 § LSP). Det innebär att reglerna i SFL om redovisning och betalning av skatt, skattekontroll, beslut om punktskatt, omprövning (bl.a. bestämmelsen om särskilt kvalificerad beslutsfattare i 66 kap. 5 §) och överklagande m.m. ska tillämpas.

Skatteverket ska registrera den som är skattskyldig enligt LSP (7 kap. 1 § första stycket 10 a SFL).

Beslut av Skatteverket som överklagas till en förvaltningsrätt ska tas upp av Förvaltningsrätten i Falun om beslutet avser ärenden enligt SFL i fråga om punktskatt och om återbetalning av punktskatt enligt 64 kap. 6 § samma lag eller författning som anges i 3 kap. 15 § SFL (7 a § 1 och 2 förordning [1977:937] om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.). I 3 kap. 15 § SFL anges författningar om punktskatt.

8.4 Lotteriskatt

8.4.1 Skattepliktig verksamhet

Lotteriskatt ska betalas för svenskt lotteri (1 § första stycket LSL).

Lotteriskatt ska också betalas för utländskt lotteri som avser vadhållning i samband med hästtävlingar, om

1. undantag medgetts för lotteriet enligt 38 § andra stycket lotterilagen (1994:1000),
2. deltagandet sker via en svensk trav- eller galopporganisation, och
3. det svenska speldeltagandet undantagits från lotteribeskattning i det land där lotteriet anordnas (1 § andra stycket LSL).

Beteckningen lotteri har samma betydelse i denna lag som i 3 § LL (1 § tredje stycket LSL). Definitionen av lotteri enligt LL behandlas i avsnitt 8.2.

8.4.2 Lotterier som är undantagna från skatteplikt

I 1 a § LSL anges vilka lotterier som undantas från skatteplikt enligt LSL.

Lotteriskatt ska inte betalas för

1. sådant lotteri som avses i LSP,
2. sådant 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,
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 (1 a § LSL).

I 1 a § 4 LSL hänvisas till 15 § LL. I den sistnämnda paragrafen anges följande.

Tillstånd att anordna ett egentligt lotteri får lämnas till en juridisk person som är en ideell förening och som

1. enligt sina stadgar har till huvudsakligt syfte att främja ett allmännyttligt ändamål inom landet,
2. bedriver verksamhet som huvudsakligen tillgodoser sådant ändamål,
3. inte vägrar någon inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl för detta med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller syfte eller av någon annan orsak, och
4. för sin verksamhet behöver lotteriinkomster (15 § första stycket LL).

Tillstånd får lämnas också till en annan juridisk person än en ideell förening eller en juridisk person som har till huvudsakligt syfte att främja ett allmännyttligt ändamål utom landet, om det finns särskilda skäl för det (15 § andra stycket LL).

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

Lotteriskatt tas ut med 35 % av den behållning som återstår sedan de sammanlagda vinsterna som betalats ut till vinnarna i lotteriet räknats av från de sammanlagda insatserna (1 b § första stycket LSL).

Vid bestämmande av behållningen av sådant utländskt lotteri som avses i 1 § andra stycket ska endast insatser och vinster som hänför sig till det svenska speldeltagandet beaktas. Motsvarande gäller för svenskt lotteri som avser vadhållning i samband med hästtävlingar där deltagandet sker via en utländsk trav- eller galopporganisation (1 b § andra stycket LSL).

Med utbetalade vinster avses de vinster som betalats ut inom 90 dagar från skattskyldighetens inträde (1 b § tredje stycket LSL). 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 (5 § 1 LSL). Vid det andra tillfället redovisas de vinster som inte har blivit utbetalda inom 90 dagar från skattskyldighetens inträde (5 § 2 LSL).

8.4.4 Skattskyldig

Skattskyldig är den som anordnar ett sådant lotteri för vilket skatt ska betalas enligt 1 §. I fråga om utländskt lotteri enligt 1 § andra stycket är sådan organisation som aves där skattskyldig (2 § LSL).

8.4.5 Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten inträder vid vinstdragningen eller, om denna ägt rum före lottförsäljningens början, vid utgången av den tid som bestämts för lottförsäljningen (3 § LSL). Med vinstdragning avses i fråga om vadhållning det förfarande varigenom vinsterna bestäms (3 § LSL).

8.4.6 Förfaranderegler

Regler för förfarandet vid uttag av skatten finns i SFL (4 § LSL). Det innebär att reglerna i SFL om redovisning och betalning av skatt, skattekontroll, beslut om punktskatt,

omprövning (bl.a. bestämmelsen om särskilt kvalificerad beslutsfattare i 66 kap. 5 §) och överklagande m.m. ska tillämpas.

Skatteverket ska registrera den som är skattskyldig enligt LSL (7 kap. 1 § första stycket 10 d SFL).

Beslut av Skatteverket som överklagas till en förvaltningsrätt ska tas upp av Förvaltningsrätten i Falun om beslutet avser ärenden enligt SFL i fråga om punktskatt och om återbetalning av punktskatt enligt 64 kap. 6 § samma lag eller författning som anges i 3 kap. 15 § SFL (7 a § 1 och 2 förordning [1977:937] om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.). I 3 kap. 15 § SFL anges författningar om punktskatt.

8.4.7 Särskilda redovisningsbestämmelser

För varje redovisningsperiod ska 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 och de vinster som inte har blivit utbetalda inom 90 dagar från skattskyldighetens inträde (5 § LSL).

8.5 Skatt på vinstsparande m.m.

8.5.1 Skattepliktig verksamhet

Skatt betalas 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 (1 § första stycket lagen om skatt på vinstsparande m.m.).

I samband med utgivandet av en tryckt periodisk skrift får det 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 prisbasbelopp (21 § LL).

8.5.2 Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten inträder vid vinstdragningen (2 § andra stycket lagen om skatt på vinstsparande m.m.).

8.5.3 Beskattningsunderlag och skattesats

Skatteplikt föreligger för penningvinster, som utfaller vid dragning i vinstsparande eller tidningslotterier.

Skatten utgör 30 % av vinstens värde (1 § andra stycket första meningen lagen om skatt på vinstsparande m.m.).

Vid beräkning av skattebeloppet ska i vinstens värde inräknas den skatt som ska betalas för vinsten (1 § tredje stycket lagen om skatt på vinstsparande m.m.).

Beräkningen ska alltså göras på vinstens värde inklusive skatt. Det motsvarar 42,86 % på vinstens värde exklusive skatt.

För vinst i lotteri som anordnas med stöd av 21 § LL ska skatt dock inte betalas med högre belopp än att etthundra kronor återstår av vinsten (1 § andra stycket andra meningen lagen om skatt på vinstsparande m.m.).

Begränsningen avser vinster i tidningslotteri. Någon motsvarande begränsning finns inte för skatten på vinst vid vinstdragning i bank eller sparkassa.

8.5.4 Skattskyldiga

Skattskyldig är den som anordnar lotteriet (2 § första stycket lagen om skatt på vinstsparande m.m.).

8.5.5 Återbetalning av skatt

Skatt ska inte betalas för vinster som inte tagits ut av vinnaren (1 § fjärde stycket lagen om skatt på vinstsparande m.m.).

Om den skattskyldige visar att en vinnare inte har tagit ut sin vinst inom föreskriven tid är den skattskyldige berättigad att få tillbaka den skatt som betalats för vinsten. Beskattningsmyndigheten beslutar om återbetalning efter ansökan till den skattskyldige. Ränta lämnas inte på återbetalat belopp (3 § lagen om skatt på vinstsparande m.m.).

8.5.6 Förfaranderegler

Regler för förfarandet vid uttag av skatten finns i SFL (4 § lagen om skatt på vinstsparande m.m.). Det innebär att reglerna i SFL om redovisning och betalning av skatt, skattekontroll, beslut om punktskatt, omprövning (bl.a. bestämmelsen om särskilt kvalificerad beslutsfattare i 66 kap. 5 §) och överklagande m.m. ska tillämpas.

Beslut av Skatteverket som överklagas till en förvaltningsrätt ska tas upp av Förvaltningsrätten i Falun om beslutet avser ärenden enligt SFL i fråga om punktskatt och om återbetalning av punktskatt enligt 64 kap. 6 § samma lag eller författning som anges i 3 kap. 15 § SFL (7 a § 1 och 2 förordning [1977:937] om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.). I 3 kap. 15 § SFL anges författningar om punktskatt.

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 (prop. 1998/99:84 s. 23).

9.2 Skattepliktiga anläggningar m.m.

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 har en vid innebörd, vilket innebär att varje plats där någon form av hantering av avfall sker är en avfallsanläggning (prop. 1998/99:84 s. 26).

Högsta förvaltningsdomstolen har tagit ställning till möjligheten att dela upp en avfallsanläggning så att det uppkommer två separata anläggningar. Skatterättsnämnden 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. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden (RR 2009-05-27, mål nr 5044-08).

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 för anläggningar där avfall uppkommer, men där huvudsakligen annan verksamhet än avfallshantering bedrivs, s.k. industrianläggningar. Det avgörande är således

hur stor mängd avfall som *tillförs* anläggningen (förs in eller uppkommer) per år för att deponeras eller lagras längre tid än tre år. En anläggning där det tillförs en mindre mängd per år blir således inte skattepliktig även om den totalt deponerade eller förvarade mängden efter några år överstiger 50 ton.

Se avsnitt 9.3.3 och 9.4 om vad som ska avses med avfall vid bedömningen av om det är fråga om en skattepliktig anläggning.

I förarbetena görs följande uttalande:

> ”En anläggning där det endast förekommer sortering är inte att anse som en skattepliktig avfallsanläggning. Inte heller sådana anläggningar där det endast sker rötning eller kompostering bör i allmänhet anses vara skattepliktiga avfallsanläggningar eftersom varken kriteriet för slutlig förvaring eller kriteriet för förvaring under längre tid än tre år är uppfyllt. Anläggningar som bedriver behandlingar, t.ex. rötning, där själva rötningsprocessen tar längre tid än tre år kommer dock att bli skattepliktiga.” (prop. 1998/99:84 s. 29).

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan om det material som är föremål för kompostering eller som förvaras med avsikt att genomgå en sådan process ska anses förvarat inom anläggningen i den mening som avses i 1 § LSA. I målet var fråga om avfall som på anläggningen genomgår flera komposteringsprocesser som sammanlagt tar längre tid än tre år. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde bedömningen att material som förs in till en anläggning för att där bearbetas på sätt som anges i 6 § LSA inte kan anses förvarat där i den mening som avses i 1 § LSA så länge det förvaras i avsikt att bearbetas eller så länge processen pågår. 6 § LSA omfattar bl.a. behandling genom kompostering och reaktorbaserad rötning. (RÅ 2001 ref. 30).

9.3 Skatteplikt

9.3.1 Inledning

Avfallsskatt tas ut efter en nettodeponimetod. Detta innebär, vad gäller avfallsanläggningar, att i princip allt som förs in till en skattepliktig 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 avfallsanläggningen. Beträffande s.k. industrianläggningar

gäller skatteplikt för allt avfall som uppkommer inom aktuellt slag av anläggning. 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 (prop. 1998/99:84 s. 105).

I 6 § LSA finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för avfall som används eller behandlas på visst sätt. Se avsnitt 9.9.

Avfall som fanns på anläggningen när LSA trädde i kraft, den 1 januari 2000, ska inte beskattas.

9.3.2 Avfall på konventionella avfallsanläggningar

Avfallsskatt ska betalas för avfall som förs in till en avfallsanläggning 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 (1 § första stycket LSA).

Som framgår ovan (avsnitt 9.3.1) ska i princip allt som förs in till en skattepliktig avfallsanläggning beskattas oavsett om det rör sig om något som definitionsmässigt är att anse som avfall eller inte. Det saknar betydelse om den som bedriver verksamheten på avfallsanläggningen köpt in materialet eller tagit emot materialet mot betalning (prop. 1998/99:84 s. 26).

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 förarbetena 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 utförsel 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).” (prop. 1998/99:84 s. 28)

9.3.3 Avfall på industrianläggningar

På en skattepliktig anläggning där det huvudsakligen bedrivs annan verksamhet än avfallshantering, s.k. industrianläggning, är allt avfall som uppkommer inom anläggningen föremål för beskattning (1 § andra stycket LSA).

I förarbetena 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, definitionsmässigt 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.” (prop. 1998/99:84 s. 30)

Se även avsnitt 9.4 om vad som i detta sammanhang avses med avfall.

Begreppet ”uppkommer”

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) (Skatteverket 2004-03-05, dnr 130 2199-04/1152).

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.

Det bör dock observeras att frågan om innebörden av begreppet avfall vad gäller avfallsanläggningar vid tillämpningen av LAS endast får betydelse för avgörandet av om det rör sig om en avfallsanläggning eller inte. Beskattningsförfarandet utgår från en nettodeponimetod, vilket bl.a. innebär att allt blir föremål för beskattning i och med att det förs in till en avfallsanläggning (prop. 1998/99:84 s. 26).

9.5 Undantag för vissa anläggningar

Bestämmelserna i 1 § LSA gäller inte för anläggningar där deponering eller förvaring sker uteslutande av ett eller flera av följande avfallsslag:

a. jord, grus, lera, skiffer, kalkstoft, kalksten eller annan sten

b. bergrester från gruvindustriell verksamhet

c. avfallssand från gruvindustriell verksamhet och avfall från vattenrening vid sådan verksamhet samt järnhaltigt avfall från rökgasrening vid tillverkning av järnmalmspellets (3 § första stycket 1 a–c LSA).

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 (3 § andra stycket LSA).

Schaktmassetippar

S.k. schaktmassetippar där enbart rena naturmaterial deponeras är således inte skattepliktiga anläggningar. Sand ligger kornstorleksmässigt mellan grus och lera och omfattas därmed av 3 § första stycket 1 a.

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 § första stycket 1 a–c LSA. Rester från cementframställning består bl.a. av kalksten, märgel (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 § första stycket 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 § första stycket 1 a LSA uppräknade rena massorna (prop. 1998/99:84 s. 49–50).

Vid en s.k. schaktmassetipp kan det även förekomma hantering och bearbetning av annat avfall/material än vad som avses i 3 §

första stycket 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 (prop. 1998/99:84 s. 109).

I Skatterättsnämndens förhandsbesked har ett bolag som utför återställningsentreprenad frågat om en 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. Av handlingarna i ärendet framgick således att sådant avfall, som förs in till anläggningen och som inte kan hänföras till sådant i 3 § LSA angivet avfall, inte kommer att deponeras eller förvaras där under längre tid än tre år. Skatterättsnämnden gjorde bedömningen att det 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. Skatterättsnämnden konstaterar därför att bolaget inte är skattskyldigt för ifrågavarande verksamhet (SRN 2000-03-09).

Bestämmelserna i 1 § LSA gäller inte heller för anläggningar där deponering eller förvaring sker uteslutande av:

- radioaktivt avfall,
- vattenverksslam i slambassäng, eller
- flytande avfall i vassbädd (3 § första stycket 2–4 LSA).

Beträffande sådant avfall är en förutsättning för att anläggningen ska undantas från skatteplikt att respektive avfallstyp inte samdeponeras med något annat avfallsslag.

9.6 Avfall för alternativa användningsområden

I vissa fall nyttiggörs avfall på ett sådant sätt att det inte kan anses vara slutligt förvarat (deponerat) eller förvarat under längre tid än tre år. Skatteverket har tagit ställning till vissa fall när avfall används för utfyllnadsändamål. Skatteverket anser att i exemplen nedan sker ingen deponering eller förvaring av avfall utan i stället sker en alternativ användning av avfallet. Det rör sig inte om någon avfallsanläggning i LSA:s mening

och det saknar således betydelse vilken typ av avfall som används.

Exempel på alternativa användningsområden är

- 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 (Skatteverket 2004-03-05, dnr 130 2199-04/1152).

Av förarbetena 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.” (prop. 1998/99:84 s. 28 f.)

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, vatten-

> område 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.”

Högsta förvaltningsdomstolen har fastslagit 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 (RÅ 2003 ref. 42).

9.7 Skattesats

Skattesatsen är 435 kr per ton avfall 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 Inledning

Avfallsskatt ska bestämmas på grundval av vägning (5 § första stycket LSA). 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, får avfallsskatten bestämmas på annan grund än vägning (5 § andra stycket LSA).

9.8.2 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 (prop. 1998/99:84 s. 110).

9.8.3 Annan beräkningsgrund

9.8.3.1 Omräkning från volym

Avfallsskatten får 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 (5 § andra stycket LSA).

Skatteverket anser att vid tillämpning av 5 § andra stycket LSA bör skatten få bestämmas genom omräkning från volym till vikt. Om den skattskyldige inte visar att annan omräkning ger en mer rättvisande vikt anser Skatteverket att omräkning från volym till vikt bör göras schablonmässigt enligt följande.

AVFALLSSLAG	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

(Skatteverket 2004-03-05, dnr 130 2199-04/1152).

9.8.3.2 Maximivikt enligt tillstånd

En annan möjlig grund för skatteberäkning – i vart fall för anläggningar som tar emot en begränsad mängd avfall kan vara att tillämpa den i tillståndet angivna maximivikten per år (prop. 1998/99:84 s. 111).

9.8.3.3 Mindre omfattning

Skatteverket har redovisat följande uppfattning om vad som kan anses utgöra mindre omfattning vid tillämpning av 5 § andra stycket LSA. 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 (Skatteverket 2004-03-05, dnr 130 2199-04/1152).

9.8.3.4 Andra särskilda skäl

Skatteverket har redovisat följande uppfattning om vad som av någon annan anledning än att avfallsmängden är av mindre omfattning 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 (Skatteverket 2004-03-05, dnr 130 2199-04/1152).

Det kan 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 (prop. 1998/99:84 s. 111).

9.9 Undantag från skatteplikt

9.9.1 Inledning

Avfallsskatt ska inte betalas för avfall som är avsett att användas eller behandlas på visst sätt (6 § LSA). Det avfall som undantas från skatteplikt 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 (6 § första stycket 1 LSA),
2. avfall som är avsett att inom en anläggning
   - behandlas genom kompostering eller reaktorbaserad rötning (6 § första stycket 2 a LSA),
   - förbrännas (6 § första stycket 2 b LSA),
   - användas för tillverkning av fast lagringsbart bränsle (6 § första stycket 2 c LSA),
   - avvattnas (6 § första stycket 2 d LSA),
   - renas, under förutsättning att avfallet är flytande (6 § första stycket 2 e LSA),
3. flytande avfall som inom en anläggning är avsett att behandlas i vassbädd (6 § första stycket 3 LSA).

Undantaget för avfall som avvattnas eller renas och för flytande avfall i vassbädd gäller endast om det vatten som avgår från behandlingen inte deponeras inom anläggningen (6 § andra stycket LSA). Vattnet kan t.ex. ledas direkt till det kommunala avloppsnätet 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 åtgärd enligt 6 § första stycket 2 (6 § tredje stycket LAS). Det kan röra sig om sten och metallföremål som sållats bort från kompostjord eller aska från förbränning (prop. 1998/99:84 s. 56 f.). Som ytterligare exempel på sådana rester nämns ”krossat glas och liknande” (prop.1998/99:84 s.113). 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, att det kan bli svårt att avgöra när behandlingen är slutförd, att det endast är en liten del som blir kvar efter behandlingen och att det material som ändå återstår efter behandlingen nästan undantagslöst bör kunna användas för lämpliga ändamål (prop. 2000/01:31 s. 59).

Högsta förvaltningsdomstolen har avgjort frågan om skattskyldighet uppkommer för material i kompost om behandlingen pågår under längre tid än tre år. Ett företag bedrev återvinningsverksamhet. Vissa rester från komposteringen, t.ex. grova pinnar och grenar, genomgick flera komposteringsprocesser. För dessa rester översteg den sammanlagda komposteringstiden tre år.

Högsta förvaltningsdomstolen 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 (RÅ 2001 ref. 30).

I förarbetena anförs bl.a. följande beträffande avfallsanläggningar enligt 1 § första stycket LSA.

> ”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.” (prop. 1998/99: 84 s. 111)

Skatteverket anser att samma synsätt bör 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 (Skatteverket 2004-03-05, dnr 130 2199-04/1152).

9.9.2 Driften av avfallsanläggningen

Avfallsskatt ska inte betalas för material som är avsett att användas för driften av en avfallsanläggning (6 § första stycket 1 LSA).

I förarbetena 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 förbruknings-

material. Begreppet ’driften av en anläggning’ bör inte omfatta vare sig bottentätning, mellan- eller sluttäckning eller andra konstruktionsarbeten, inte heller stabilisering av askor och dylikt.” (prop. 1998/99:84 s. 111−112).

I ett förhandsbesked som överklagats till Högsta förvaltningsdomstolen har Skatterättsnämnden bedömt att material som tagits i anspråk för att släcka bränder inom en avfallsanläggning ska anses ha använts för driften av anläggningen i den mening som avses i 10 § 2 LSA. Högsta förvaltningsdomstolen instämde i Skatterättsnämndens bedömning och fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked (HFD 2011-12-02, mål nr 4308-11).

9.9.3 Kompostering eller reaktorbaserad rötning

9.9.3.1 Inledning

Avfallsskatt ska inte betalas för avfall som är avsett att inom en anläggning behandlas genom kompostering eller reaktorbaserad rötning (6 § första stycket 2 a LSA). Avfallsskatt ska dock betalas för de rester som uppstår efter genomförd kompostering eller reaktorbaserad rötning (6 § tredje stycket LAS).

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.).

9.9.3.2 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.

Som framgått ovan (se avsnitt 9.9.3.1) räknas vissa för denna behandlingsform kännetecknande faktorer upp i förarbetena. Enligt Skatteverkets uppfattning kan dessa faktorer dock inte anses utgöra krav som måste vara uppfyllda för att undantag enligt 6 § första stycket 2 a LSA ska föreligga.

Skatteverket anser 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. Det spelar i detta sammanhang ingen roll om det redan när avfallet förs in till anläggningen är känt att slutprodukten efter avslutad behandling ska deponeras på anläggningen eller föras till en anläggning för farligt avfall (Skatteverket 2008-01-28, dnr 131 53455-08/111).

Kammarrätten har i dom bifallit bolagets överklagande avseende skatt på avfall som komposterats och därefter använts inom avfallsanläggningen. Bolaget har fört in hushållsavfall på anläggningen och bedömde att undantaget från skatteplikt i 6 § första stycket 2 a LSA var tillämpligt då avfallet var avsett att komposteras inom anläggningen. De rester som uppstått efter komposteringen har använts inom anläggningen för s.k. mellantäckning av deponin. För dessa rester har bolaget betalat avfallsskatt. Skatteverket hävdade att för att det aktuella undantaget ska vara tillämpligt krävs att behandlingen resulterar i en produkt som anläggningen finner avsättning för. Skatteverket hävdade vidare att med avsättning avses att produkten avyttras för användning utanför anläggningen. Bolaget anförde att avsättning kan likställas med användning och att det inte är något absolut krav på att slutprodukten måste lämna anläggningen. Kammarrätten konstaterade att det i propositionen inte finns någon definition av vad som avses med begreppet avsättning. Kammarrätten ansåg att det saknar stöd i lagtexten att inskränka begreppet ”avsättning” i förarbetena till att endast avse avyttring utanför anläggningen (KRSU 2009-04-17, mål nr 1917−1918-08).

Högsta förvaltningsdomstolen har avgjort frågan om skattskyldighet uppkommer för material i kompost om behandlingen pågår under längre tid än tre år. Ett företag bedrev återvinningsverksamhet. Vissa rester från komposteringen, t.ex. grova pinnar och grenar, genomgick flera komposteringsprocesser. För dessa rester översteg den sammanlagda komposteringstiden tre år.

Högsta förvaltningsdomstolen 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 (RÅ 2001 ref. 30).

9.9.3.3 Rötning

Vid rötningen sker nedbrytningen i syrefattig miljö (anaerob process). 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 (prop. 1998/99:84 s. 55).

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 kammarrätten. Kammarrätten 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 av 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 länsrätten, fann kammarrätten 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. Kammarrätten fann därför – även om denna behandlingsmetod inte kan styras på samma omfattande sätt som vid reaktorrötning av pumpbart avfall – att den aktuella avfallsbehandlingen utgör reaktorbaserad rötning och avslog Skatteverkets överklagande (KRSU 2005-02-18, mål nr 3490-03).

9.9.4 Förbränning

Avfall som är avsett att förbrännas inom en skattepliktig anläggning är undantaget från skatt (6 § första stycket 2 b LSA). Undantaget gäller såväl för avfallsanläggningar som för anläggningar enligt 1 § andra stycket LSA, s.k. industrianläggningar.

Avfallsskatt ska dock betalas för de rester som uppstår efter genomförd åtgärd enligt 6 § första stycket 2 (6 § tredje stycket LAS). Askan som uppkommer efter förbränningen ska således beskattas (prop. 1998/99:84 s. 56).

En anläggning där allt avfall som förs in eller uppkommer förbränns, t.ex. för värmeproduktion, är inte en skattepliktig anläggning och avfallsskatt betalas inte för avfall som förbränns i en sådan anläggning.

9.9.5 Flis och pellets

Avfall som är avsett att inom anläggningen användas för tillverkning av fast lagringsbart bränsle är undantagen från skatteplikt (6 § första stycket 2 c LSA).

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 energiproduktion 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).

9.9.6 Avvattning

Avfallsskatt ska inte betalas för avfall som är avsett att avvattnas inom en anläggning (6 § första stycket 2 d LSA). Resterna, dvs. den avvattnade fasta fasen av slammet efter avvattningen, ska dock beskattas (6 § tredje stycket LSA). Vid avvattning av slam är alltså vattendelen undantagen från beskattning. Undantaget gäller

dock endast om det vatten som avgår från behandlingen inte deponeras inom anläggningen (6 § andra stycket LSA).

I förarbetena uttalades följande avseende det aktuella undantaget:

> ”En förutsättning för undantaget måste dock vara att det på anläggningen är ordnat så att det renade eller avskilda vattnet inte deponeras inom anläggningen. Det finns olika tekniska lösningar varigenom detta kan åstadkommas och regeringen finner, i likhet med vad flera remissinstanser uttalat, inte skäl att göra någon närmare reglering i lagtexten. Ett exempel som kan nämnas är att det för skattefrihet torde räcka med att avvattningsanläggningen är utformad så att det avskilda vattnet leds direkt till det kommunala avloppsnätet eller recipient. Andra lösningar kan vara att hanteringen också innefattar mellanliggande reningssteg eller utjämningsdammar.” (prop. 2000/2001:31 s. 62).

9.9.7 Rening

Avfallsskatt ska inte betalas för avfall som är avsett att inom en anläggning renas, under förutsättning att avfallet är flytande (6 § första stycket 2 e LSA). Resterna efter behandlingen är dock skattepliktiga (6 § tredje stycket LSA). Vid rening av flytande avfall (förorenat vatten) är alltså det renade eller avskilda vattnet undantaget från skatt. Undantaget gäller dock endast om det vatten som avgår från behandlingen inte deponeras inom anläggningen (6 § andra stycket LSA).

Vattnet kan t.ex. ledas direkt till det kommunala avloppsnätet eller recipient. Andra lösningar kan vara att hanteringen också innefattar mellanliggande reningssteg eller utjämningsdammar (prop. 2000/01:31 s. 62 f.). Se även avsnitt 9.9.6.

9.9.8 Vassbädd

Flytande avfall som inom en anläggning är avsett att behandlas i vassbädd är undantaget från beskattning (6 § första stycket 3 LSA). Den lilla rest av slam som återstår efter behandlingen bedöms som mycket liten och ska inte beskattas (prop. 2000/2001:31 s. 59).

9.10 Skattskyldiga

Den som bedriver verksamheten på anläggningen är skattskyldig (7 § LSA). 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 miljötillstånd (prop. 1998/99:84 s. 33).

9.11 Skattskyldighetens inträde

Skyldigheten att betala avfallsskatt inträder när avfall förs in till en avfallsanläggning (8 § 1 LSA).

Skatterättsnämnden har gjort bedömningen att skattskyldighet inträder när material som fanns på en skattepliktig anläggning innan LSA trädde i kraft flyttas till en annan skattepliktig anläggning (SRN 2000-10-02).

Skyldigheten att betala avfallsskatt inträder när avfall uppkommer inom en s.k. industrianläggning (8 § 2 LSA).

Skattskyldigheten för de rester som uppstår efter genomförd åtgärd enligt 6 § första stycket 2 LSA inträder när åtgärden har slutförts (8 § 3 LSA).

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 (prop. 1998/99:84 s. 114).

9.12 Avdrag

9.12.1 Inledning

Avdrag får enligt allmänna principer endast avse skatt på sådant avfall som tagits upp till beskattning (prop. 1998/99:84 s. 38). Avdrag får inte göras med större belopp än vad som betalats när skattskyldigheten inträdde. Avdrag medges inte för avfall som redan fanns på anläggningen när lagen trädde i kraft eftersom skatt inte betalats för detta avfall.

Skatteverket anser 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 (Skatteverket 2007-10-15, dnr 131 590614 07/111).

Vid avdrag för t.ex. avfall som förts ut, avfall som använts för driften av anläggningen eller för konstruktionsarbeten, kan det bli aktuellt att använda olika skattesatser eftersom skattesatserna ändrats. Avdrag medges med den skatt som betalats när skattskyldigheten inträdde.

Följande anges i förarbetena 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.” (prop. 1998/99:84 s. 115)

Skatterättsnämnden har gjort 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 (SRN 2000-10-02).

9.12.2 Avfall som förts ut

Avfall som förts ut

Den som är skattskyldig får göra avdrag för skatt på avfall som först ut från anläggningen, dock inte lak- och reningsvatten och inte heller gas som har bildats vid nedbrytning av organsikt avfall (10 § 1 LSA).

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 9.12.1 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.

9.12.3 Driften av anläggningen

Avdrag för driften

Den som är skattskyldig får göra avdrag för skatt på avfall som använts för driften av anläggningen (10 § 2 LSA).

Material som är avsett att användas för driften av anläggningen undantas från skatteplikt (6 § första stycket 1 LSA). Det kan tänkas att en del av det material som kommer in på en avfallsanläggning och som tas upp till beskattning senare visar sig användbart i själva driften av anläggningen. För sådant material, som inte har kunnat undantas redan genom regeln i 6 § första stycket 1, skapas skattefrihet genom en avdragsmöjlighet. Det bör i praktiken röra sig om sådant material som kommit in till anläggningen tillsammans med annat avfall och som vid sortering visar sig kunna användas som förbrukningsmaterial (prop. 1998/99:84 s. 115). Det kan t.ex. vara trävirke som kan användas till staket eller bränsle som kan användas som drivmedel.

9.12.4 Avdrag för konstruktionsarbeten m.m.

Konstruktionsarbeten m.m.

Den som är skattskyldig får göra avdrag för skatt på avfall som inom anläggningen använts för konstruktionsarbeten eller för att där åstadkomma en miljösäker deponering eller förvaring, dock inte när avfallet använts för mellantäckning (10 § 3 LSA).

Avdragsrätten inträder således först när avfallet verkligen använts dvs. vid en senare tidpunkt än skattskyldigheten inträder.

För permanenta vägar, vallar, ledningar och dylikt regelmässigt bör det 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 (prop. 1998/99:84 s. 58).

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, släntbeklädnad, 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 (prop. 1998/99:84 s. 116).

I förarbetena 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.” (prop. 1998/99:84 s. 120)

Bestämmelserna i 10 § första stycket 1 c) LSA finns numera i 10 § 3 LSA.

Kammarrätten har prövat om ett bolags användning av s.k. presskakor för att täta/förstärka en vall och för att fylla ut gropen mot vallen kan anses utgöra sådan användning som medför avdragsrätt enligt 10 § 3 LAS. Bolaget har gjort gällande att de aktuella åtgärderna kan ses som ett led i sluttäckningen, även om åtgärderna påbörjades före länsstyrelsens beslut angående avslutningsplanen. I beslutet om avslutningsplan har länsstyrelsen förelagt bolaget att anmäla varje deletapp av sluttäckningen senast tre månader innan arbetena påbörjas samt redogjort för vad anmälan ska innehålla. Bolaget har inte gjort någon anmälan till länsstyrelsen avseende någon deletapp av en eventuell sluttäckning. Åtgärderna har dock rapporterats till länsstyrelsen i de årliga miljörapporterna. Åtgärderna har genomförts i enlighet med en upprättad schaktplan. Länsstyrelsen har bedömt att de aktuella presskakorna är lämpliga att använda i utjämningsskikt under tätskiktet i sluttäckningen av deponin.

Kammarrätten har hänvisat till förarbetsuttalanden om att det föreligger en viss risk för att anläggningarna utnyttjar rätten till

skattebefrielse för konstruktionsarbeten genom att använda mer avfall än nödvändigt och att lagstiftaren därför förutsatt att den skattskyldige till stöd för sitt avdragsyrkande ger in de tillståndshandlingar, konstruktionsritningar m.m. som kan finnas för arbetet. Mot bakgrund av behovet av kontroll ter det sig enligt kammarrätten naturligt att skattebefrielsen inträder först när det klarlagts att materialet använts på sådant sätt som motiverar befrielse.

Kammarrätten fann att underlaget inte var tillräckligt för ett grundat ställningstagande avseende om materialet använts för sluttäckning. Kammarrätten fann vidare att bolaget inte förmått göra sannolikt i vilken omfattning det krävts presskakor för att inrätta utjämningsskiktet under tätskiktet i sluttäckningen. Enbart det förhållandet att åtgärderna vidtagits i enlighet med en schaktplan samt att bolaget nämnt åtgärderna i miljörapporter till länsstyrelsen föranledde inte Kammarrätten att göra någon annan bedömning.

Kammarrätten prövade även frågan om avfallet använts för något annat konstruktionsarbete än sluttäckning eller för att åstadkomma en miljösäker deponering. Kammarrätten anför att endast avfall som uppfyller ställda kvalitetskrav utifrån tekniska respektive miljömässiga synpunkter kan bli aktuellt för skattefrihet med stöd av 10 § 3 LSA. Kammarrätten konstaterade att det saknas utredning om materialet är lämpligt att använda på annat sätt än i utjämningsskikt under tätskiktet i sluttäckningen av deponin. Kammarrätten fann därför att avdrag inte kunde medges för annat konstruktionsarbete än för sluttäckningen. Kammarrätten fann även att det därmed saknades utredning för att anse materialet som godtagbart för att åstadkomma en miljösäker deponering på annat sätt än vid sluttäckningen. Kammarrätten avslog bolagets överklagande. (KRSU 2011-11-10, mål nr 2024−2026-10).

9.12.5 Avdrag för sluttäckning

Sluttäckning

Den som är skattskyldig får göra avdrag för skatt på avfall enligt 3 § första stycket 1 a som är avsett att inom anläggningen användas för sluttäckning, om det förvaras skilt från annat avfall (10 § 4 LSA).

Detta direktavdrag 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.

Skatteverket anser att krav inte kan 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).

9.12.6 Övriga avdrag

9.12.6.1 Inledning

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 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.

9.12.6.2 Stabilisering och vätning av aska

Stabiliserande ämnen och vatten som tillsats aska utanför anläggningen

Den som är skattskyldig får göra avdrag även för skatt på vatten eller stabiliserande ämnen som utanför anläggningen tillsats till aska (11 § första stycket 1 LSA).

Det finns olika metoder för stabilisering av aska och området är föremål för fortgående teknikutveckling. 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, 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. 24 ff.).

Vatten som använts för vätning av aska som sker inom en konventionell avfallsanläggning (1 § första stycket LSA) är inte skattepliktigt. Vattnet anses då använt för den dagliga driften av anläggningen och är därigenom undantaget från skatteplikt enligt 6 § första stycket 1 LSA (prop. 2001/02:29 s. 24).

Vätning av aska kan också ske inom en s.k. industrianläggning (1 § andra stycket LSA), t.ex. en massafabrik, där askan deponeras inom anläggningen. Vätning sker normalt i direkt anslutning till att förbränningen har avslutats. Därefter transporteras den uppblandade askan till den plats där den deponeras. Skyldighet att betala skatt för sådant avfall inträder när avfallet uppkommer. Om vattnet tillsätts efter skattskyldighetens inträde, bör vattnet var undantaget från skatteplikt (prop. 2001/02:29 s. 24 f.).

I ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden 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. Askan är torr när den uppkommer och vatten tillsätts inom industrianläggningen innan askan förs till bolagets egen deponi. Skatterättsnämnden 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 (SRN 2001-03-07).

Skattskyldigheten för askan inträder således innan vattnet har tillsatts.

9.12.6.3 Förorenad jord från marksanering

Sanering av markområden

Den som är skattskyldig får göra avdrag även för skatt på förorenad jord från marksanering (11 § första stycket 2 LSA).

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 (prop. 1998/99:84 s. 117).

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 anser 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 (Skatteverket 2009-07-07, dnr 131 574125-09/111).

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).

9.12.6.4 Muddermassor

Sanering av vattenområden

Den som är skattskyldig får göra avdrag även för skatt på muddermassor från sanering och fördjupning av vattenområden (11 § första stycket 3 LSA).

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).

9.12.6.5 Avfall från sanering av upplag för farligt avfall

Sanering av farligt avfall

Den som är skattskyldig får göra avdrag även för skatt på avfall från sanering av upplag för farligt avfall (11 § första stycket 4 LSA).

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).

9.12.6.6 Slam från behandling av lakvatten från anläggning där gips deponeras

Slam från gipsdeponi

Den som är skattskyldig får göra avdrag även för skatt på slam från behandling av lakvatten från anläggning där gips deponeras (11 § första stycket 5 LSA).

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).

9.12.6.7 Avfall från rening av kommunalt avloppsslam som förorenats på grund av verksamhet vid Falu koppargruva

Slam från Falu koppargruva

Den som är skattskyldig får göra avdrag även för skatt på avfall från rening av kommunalt avloppsslam som förorenats på grund av verksamhet vid Falu koppargruva (11 § första stycket 6 LSA).

Gruvverksamheten i Falu koppargruva är numera nedlagd, men av bl.a. kulturhistoriska skäl sker alltjämt länspumpning 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.).

9.12.6.8 Asbesthaltigt avfall

Asbest

Den som är skattskyldig får göra avdrag även för skatt på asbesthaltigt avfall (11 § första stycket 7 LSA).

I förarbetena 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 (prop. 1998/99:184 s. 118).

9.12.6.9 Fluor- och svavelhaltigt avfall från rökgasrening vid tillverkning av järnmalmspellets

Avfall från gruvor och mineral-utvinning

Den som är skattskyldig får göra avdrag även för skatt på fluor- och svavelhaltigt avfall från rökgasrening vid tillverkning av järnmalmspellets (11 § första stycket 8 LSA).

Vid tillverkning av järnmalmspellets 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 renings-process 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).

9.12.6.10 Grönlutslam från kausticeringsprocesser

Avfall från massa- och pappers-industrin

Den som är skattskyldig får göra avdrag även för skatt på grönlutslam från kausticeringsprocesser (11 § första stycket 9 LSA).

Grönlutslam är en restprodukt som genereras i sulfatmassafabrikers 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).

9.12.6.11 Returfiberavfall och avsvärtningsslam från upparbetning av returpapper samt askor från eldning av avsvärtningsslam

Den som är skattskyldig får göra avdrag även för skatt på returfiberavfall och avsvärtningsslam från upparbetning av returpapper samt askor från eldning av avsvärtningsslam (11 § första stycket 10 LSA).

Returfiberavfall består av fiber, sand, plast, ståltråd, lim och andra föroreningar som förekommer i insamlat pappersavfall. Avsvärtningsslam 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 avsvärtningsslam 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 (prop. 1998/99:84 s. 72 f.).

Avsvärtningsslam som uppkommer vid massatillverkning baserat på returpapper går till förbränning i brukens fast-

bränslepannor. 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 avsvärtningsslammet skulle slammet sannolikt deponeras eftersom avdrag medges för avsvärtningsslammet. Mot den bakgrunden anser regeringen att askor från förbränning ska skattebefrias åtminstone i ett inledningsskede (prop. 1998/99:84 s. 74).

9.12.6.12 Slam från framställning av dikalciumfosfat, kalciumklorid och natriumfosfat

Avfall från kemisk industri

Den som är skattskyldig får göra avdrag även för skatt på slam från framställning av dikalciumfosfat, kalciumklorid och natriumfosfat (11 § första stycket 11 LSA).

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).

9.12.6.13 Kalciumfluoridslam från framställning av aluminiumfluorid

Den som är skattskyldig får göra avdrag även för skatt på kalciumfluoridslam från framställning av aluminiumfluorid (11 § första stycket 12 LSA).

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).

9.12.6.14 Gipsslam från framställning av uppkolningsmedel

Den som är skattskyldig får göra avdrag även för skatt på gipsslam från framställning av uppkolningsmedel (11 § första stycket 13 LSA).

Uppkolningsmedel tillverkas, 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 (prop. 1998/99:84 s. 76).

9.12.6.15 Elfilterstoft från framställning av kalciumkarbid

Den som är skattskyldig får göra avdrag även för skatt på elfilterstoft från framställning av kalciumkarbid (11 § första stycket 14 LSA).

Kalciumkarbid används främst för avsvavling av råjärn och vid tillverkning av acetylen. Såvitt framkommit kan inte mängden elfilterstoft minskas genom ändrad ugnsdrift eller val av andra råvaror. Eftersom elfilterstoftet 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 (prop. 1998/99:84 s. 78).

9.12.6.16 Slagger från metallurgiska processer

Avfall från järn-, stål- och metallindustrin

Den som är skattskyldig får göra avdrag även för skatt på slagger från metallurgiska processer (11 § första stycket 15 LSA).

Ett ökat utnyttjande av slaggerna bör eftersträvas men avdrag medges i väntan på detta (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. värmnings- och värmebehandlingsugnar ingår i begreppet (prop. 2006/07:13 s. 84 ff.).

9.12.6.17 Stoft och slam från rening av gaser från framställning av råjärn och råstål

Den som är skattskyldig får göra avdrag även för skatt på stoft och slam från rening av gaser från framställning av råstål och råjärn (11 § första stycket 16 LSA).

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).

9.12.6.18 Oljehaltigt glödskalsslam

Den som är skattskyldig får göra avdrag även för skatt på oljehaltigt glödskalsslam (11 § första stycket 17 LSA).

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 gjut-

ningen 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 slammet 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).

9.12.6.19 Metallhydroxidslam

Den som är skattskyldig får göra avdrag även för skatt på metallhydroxidslam (11 § första stycket 18 LSA).

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 sköljvatten 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).

9.12.6.20 Stoft och slam från rening av rökgaser och processvatten vid framställning av koppar, zink och bly

Den som är skattskyldig får göra avdrag även för skatt på stoft och slam från rening av rökgaser och processvatten vid framställning av koppar, zink och bly (11 § första stycket 14 LSA).

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).

9.12.6.21 Katodrester, elektrofilterstoft, blästerstoft och kolavfall från framställning av aluminium

Den som är skattskyldig får göra avdrag även för skatt på katodrester, blästerstoft, kolavfall samt stoft och slam från rening av rökgaser vid framställning av aluminium (11 § första stycket 20 LSA).

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.).

9.12.6.22 Stoft och slam från rening av rökgaser från framställning av ferrolegeringar

Den som är skattskyldig får göra avdrag även för skatt på stoft och slam från rening av rökgaser från framställning av ferrolegeringar (11 § första stycket 21 LSA).

Den råvara som används vid framställning av ferrolegeringar utgörs av kromoxid. Gaser från processen innehåller stora mängder kromoxid och genom rening avskiljs torrt rökgasstoft.

Det finkorniga stoftet fuktas med vatten och bildar ett slam. Mängden rökgasreningsstoft 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.).

9.12.6.23 Gjuterisand

Avfall från verkstadsindustrin

Den som är skattskyldig får göra avdrag även för skatt på gjuterisand (11 § första stycket 22 LSA).

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 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.).

9.12.6.24 Avfall från rensprocessen vid upparbetning av återvunnet glas

Avfall från glasåtervinning

Den som är skattskyldig får göra avdrag även för skatt på avfall från rensprocessen vid upparbetning av återvunnet glas (11 § första stycket 23 LSA).

En avfallsskatt skulle, 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 sorteras ut vid rensprocessen som är en nödvändighet för att en faktisk återvinning av den insamlade glasmassan ska kunna ske (prop. 98/99:84 s. 96 ff.).

9.12.6.25 Biobränsleaska

Cesiumhaltig aska

Den som är skattskyldig får göra avdrag även 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 (11 § första stycket 24 LSA). Vid fastställande av halten cesium-137 ska askans torrvikt användas (11 § andra stycket LSA).

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 Tjernobylolyckan. 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 (prop. 1999/2000:9).

9.13 Förfarande m.m.

Regler om förfarandet vid uttag av skatten finns i SFL (9 § LSA). Det innebär att reglerna i SFL om redovisning och betalning av skatt, skattekontroll, beslut om punktskatt, omprövning (bl.a. bestämmelsen om särskilt kvalificerad beslutsfattare i 66 kap. 5 §) och överklagande m.m. är tillämpliga vid beskattning enligt LSA.

Skatteverket ska registrera den som är skattskyldig enligt LSA (7 kap. 1 § första stycket 10 i SFL).

Beslut av Skatteverket som överklagas till en förvaltningsrätt ska tas upp av Förvaltningsrätten i Falun om beslutet avser ärenden enligt SFL i fråga om punktskatt och om återbetalning av punktskatt enligt 64 kap. 6 § samma lag eller författning som anges i 3 kap. 15 § SFL (7 a § 1 och 2 förordning [1977:937] om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.). I 3 kap. 15 § SFL anges författningar om punktskatt.

Redovisnings-period

Redovisningsperioden för avfallsskatt är kalenderkvartal (9 § LSA). För en skattskyldig som beräknas redovisa avfallsskatt med ett nettobelopp på högst 50 000 kr för beskattningsåret får Skatteverket besluta att redovisningsperioden ska vara ett beskattningsår (26 kap. 17 § första stycket SFL).

9.14 Författningar m.m.

Lag (1999:673) om skatt på avfall prop. 1998/99:84, SkU20, SOU 1996:139

10 Bekämpningsmedelsskatt

10.1 Inledning

10.1.1 Ikraftträdande och syfte

LSB trädde i kraft den 1 juli 1984. Bekämpningsmedelsskatten infördes för att av hälso- och miljöskäl minska användningen av bekämpningsmedel.

10.1.2 Miljöbalken och annan lagstiftning om 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.

10.1.3 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.

10.1.4 Produktregister

Kemiska produkter som yrkesmässigt tillverkas i eller förs in till Sverige ska med vissa undantag registreras i ett produktregister (14 kap. 12 § MB). Produktregistret förs av Kemikalieinspektionen (3 § FKP).

10.1.5 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 bekämp-

ningsmedel göras hos Kemikalieinspektionen (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

10.2.1 Inledning

Bekämpningsmedelsskatt ska betalas vid omsättning eller ianspråktagande inom landet av bekämpningsmedel (1 § första stycket LSB). Skatten tas ut för den verksamma beståndsdelen i bekämpningsmedlet.

10.2.2 Definition av bekämpningsmedel

Med bekämpningsmedel avses ämnen eller beredningar som är avsedda att användas till skydd mot egendomsskada eller olägenhet för människors hälsa, förorsakad av växter, djur, bakterier eller virus (1 § andra stycket LSB). Som bekämpningsmedel enligt LSB ska dock inte anses

- vara, avsedd att användas vid beredning av livsmedel, läkemedel eller annan jämförbar vara (1 § andra stycket 1 LSB),
- färger, fernissor, tjäror 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 (1 § andra stycket 2 LSB),
- träskyddsmedel (1 § andra stycket 3 LSB), och
- ättika (1 § andra stycket 4 LSB).

Skatteverket anser 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 (Skatteverket 2007-02-19, dnr 131 118398-07/112).

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 s. 10).

Skatteverket anser 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 (Skatteverket 2008-04-23, dnr 131 209419-08/111).

10.2.3 Särskilt om vissa ämnen

10.2.3.1 Träskyddsmedel

Det finns ingen allmängiltig, vedertagen definition av träskyddsmedel. Enligt skatteutskottet bör med träskyddsmedel, såvitt avser tillämpningen av LSB, avses sådant bekämpningsmedel som enligt registreringen hos produktkontrollnämnden *endast* ska användas som träskyddsmedel (SkU 1983/84:47 s.7).

10.2.3.2 Ättika

Ättika är speciell i den meningen att den kan användas både som bekämpningsmedel och livsmedel. Den förekommer bl.a. i livsmedelsbutiker och är således lättare tillgänglig för allmänheten än någon annan substans som förekommer i bekämpningsmedel. Om bekämpningsmedelsskatt tas ut på ättika skulle det enligt regeringen finnas ett starkt incitament att införskaffa den i en livsmedelsaffär. De ättiksprodukter som säljs som livsmedel saknar märkning och information om risker och lämpliga skyddsåtgärder när de används i de mängder som behövs för att bekämpa ogräs. Dessutom kan livsmedlet ättika förekomma i spädningar som är olämpliga då ättikan ska spridas över vegetation. Dessa förhållanden medför vissa 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 (jämför prop. 1998/99:18 s. 32).

Avseende tid före införandet av undantaget från beskattning av ättika har kammarrätten gjort bedömningen att skattemyndighetens beslut om att ta ut bekämpningsmedelsskatt på ogräsättika inte stred mot artikel 30 i EG-fördraget (vid avgörandet artikel 28, vilken numera motsvaras av artikel 34 i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt). Kammarrätten gjorde bedömningen att enligt EU-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 fick anses likartade i förevarande mål ansåg sig Kammarrätten inte kunna finna annat än att bekämpningsmedelsskatten i fråga inte omfattas av förbudet mot handelshinder i artikel 28 EG-fördraget (KRSU 2000-03-09, mål nr 1382-2000).

10.3 Skattesats m.m.

10.3.1 Skattesats

Bekämpningsmedelsskatt ska betalas med 30 kr för varje helt kilogram verksam beståndsdel i bekämpningsmedlet (2 § LSB).

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 (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 Skattskyldiga

Skattskyldig är

1. den som inom landet yrkesmässigt tillverkar bekämpningsmedel (4 § första stycket 1 LSB),
2. den som från ett annat land för in eller tar emot bekämpningsmedel för yrkesmässig återförsäljning eller för egen yrkesmässig användning inom landet (4 § första stycket 2 LSB).

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 (4 § andra stycket LSB).

Yrkesmässig

En verksamhet är 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 (4 § tredje stycket LSB).

10.5 Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten inträder för den som är skattskyldig enligt 4 § första stycket 1 LSB när

a. ett bekämpningsmedel levereras till en köpare (5 § 1 a LSB),

b. ett bekämpningsmedel tas i anspråk för något annat ändamål än försäljning (5 § 1 b LSB),

c. den skattepliktiga verksamheten upphör, varvid skattskyldigheten omfattar bekämpningsmedel som då ingår i den skattskyldiges lager (5 § 1 c LSB).

Skattskyldigheten inträder för den som är skattskyldig enligt 4 § första stycket 2 LSB när ett bekämpningsmedel förs in till Sverige (5 § 2 LSB).

Ett exempel på ianspråktagande för något annat ändamål än försäljning enligt 5 § 1 b LSB är när en lantbrukare som importerat ett bekämpningsmedel använder det i det egna jordbruket (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 avdrag i deklarationen.

En skattskyldig får göra avdrag för skatt på sådana bekämpningsmedel

- som har förts ut ur landet (8 § 1 LSB),
- för vilka skattskyldighet tidigare har inträtt (8 § 2 LSB),
- som har tagits tillbaka i samband med återgång av köp (8 § 3 LSB).

10.7 Förfaranderegler m.m.

Förfarandet vid uttag av skatten regleras i SFL (3 § LSB). Det innebär att reglerna i SFL om redovisning och betalning av skatt, skattekontroll, beslut om punktskatt, omprövning (bl.a. bestämmelsen om särskilt kvalificerad beslutsfattare i 66 kap. 5 §), överklagande m.m. är tillämpliga vid uttag av skatten enligt LSB.

Skatteverket ska registrera den som är skattskyldig enligt LSB (7 kap. 1 § första stycket 10 b SFL).

Beslut av Skatteverket som överklagas till en förvaltningsrätt ska tas upp av Förvaltningsrätten i Falun om beslutet avser ärenden enligt SFL i fråga om punktskatt och om återbetalning av punktskatt enligt 64 kap. 6 § samma lag eller författning som anges i 3 kap. 15 § SFL (7 a § 1 och 2 förordning [1977:937] om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.). I 3 kap. 15 § SFL anges författningar om punktskatt.

10.8 Författningar m.m.

Lag (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel, prop. 1983/84:176, SkU 1983/84:47.

11 Naturgrusskatt

11.1 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 (prop. 1995/96:87).

11.2 Skatteplikt och beskattningsunderlag

11.2.1 Inledning

Skatt ska 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) (1 § 1 LSN), eller
- kräver tillstånd enligt 9 kap. MB (1 § 2 LSN).

Vattenlagen har upphört att gälla från och med den 1 januari 1999 då MB infördes, se 2 § 8 lagen (1998:811) om införande av miljöbalken.

Naturgrus blir skattepliktigt i och med att det bryts. I och med att det har brutits uppkommer en latent skatteskuld för materialet (prop. 1995/96:87 s. 32).

11.2.2 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 (prop. 1995/96:87 s. 32).

I förarbetena 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) (prop. 1995/96:87 s. 32). Av förarbetena till naturvårdslagen 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 samfälld väg torde uttag av sådan grusmängd, som svarar för fastighetens delaktighet i vägen få anses tillgodose fastighetens husbehov.” (prop. 1964:148 s. 75)

Husbehov

Högsta förvaltningsdomstolen har dock fastslagit att reglerna i naturvårdslagen om husbehovstäkt inte bara är tillämpliga på jord- och skogsbruksfastigheter utan husbehovstäkt anses kunna ske på varje slag av fastighet. Avgörande för om täkten skett för husbehov är om det utbrutna materialet använts inom fastigheten för dess eget behov och inte för försäljning (RÅ 1993 ref. 4). Denna dom har uppmärksammats i förarbetena till LSN (prop. 1995/96:87 s. 29).

För att brytning ska anses ske för markinnehavarens husbehov får gruset alltså endast användas på den fastighet där täkten är belägen. Detta innebär att grus som används på en annan fastighet än täktfastigheten är skattepliktigt även om gruset inte säljs.

Markinnehavare

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mål konstaterat 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 målet prövade Högsta förvaltningsdomstolen 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.

Högsta förvaltningsdomstolen 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 (RÅ 1997 not. 23).

11.2.3 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 del består av t.ex. lera är det definitionsmässigt inte naturgrus och skatteplikt föreligger därmed inte.

11.2.4 Naturgrus

Med naturgrus avses naturligt sorterade jordarter som till övervägande del består av fraktionerna sand, sten, grus och block (2 § LSN).

Jordarter

För att utgöra naturgrus ska det 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 (prop. 1995/96:87 s. 32).

Morän räknas i allmänhet inte till de naturligt sorterade jordarterna (SOU 1995:67 s. 30). Svallgrusavlagringar från morän anses dock utgöra naturgrus, vilket framgår av förarbetena.

> ”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 täkttillståndet 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." (prop.1995/96:87 s. 22)

11.3 Skattesats m.m.

Skatten tas ut med 13 kr per ton naturgrus (3 § LSN). Vikt utgör därmed underlag för skatteberäkningen.

I SOU 1995:67 föreslogs att schablonmässig omräkning från mått till vikt skulle tillåtas. Den schablonmässiga användningen av omräkningsfaktorn 1,65 som föreslogs i utredningen godtogs emellertid inte i propositionen:

> "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." (prop. 1995/96:87 s. 32)

Utredningens förslag var att en schablonmässig omräkning från löst mått till vikt med omräkningsfaktorn 1,65 borde kunna godtas (SOU 1995:67 s. 34). I betänkandet anfördes följande (SOU 1995:67 s. 33).

> "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.

11.4 Skattskyldiga

Den som exploaterar en naturgrustäkt är skattskyldig (4 § LSN).

Har föreskrifter om skyldighet att lämna uppgift om vem som är exploatör av täkten meddelats med stöd av 26 kap. 21 a § första stycket 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.

11.5 Skattskyldighetens inträde

11.5.1 Huvudregel

Skattskyldighet inträder när

- naturgrus levereras till en köpare (6 § 1 LSN),
- naturgrus tas i anspråk för något annat ändamål än försäljning (6 § 2 LSN), eller
- den skattepliktiga verksamheten upphör, varvid skattskyldigheten omfattar det naturgrus som då ingår i den skattskyldiges lager (6 § 3 LSN).

Uttrycket ”tas i anspråk för något 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. (prop. 1995/96:87 s. 33).

11.5.2 Skattskyldighet inträder inte i vissa fall

Skattskyldighet inträder inte för

- naturgrus som används enbart för ändamål som är nödvändiga för täktverksamhetens bedrivande (7 § 1 LSN), eller

– naturgrus som används för efterbehandling av täkten (7 § 2 LSN).

Ett exempel på ändamål som är nödvändigt för täktverksamhetens bedrivande är tillfälliga vägar i täkten som byggs 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 (prop. 1995/96:87 s. 33).

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.

11.6 Avdrag i deklaration

En skattskyldig får göra avdrag för skatt på sådant naturgrus

– för vilket skattskyldighet tidigare har inträtt (8 § 1 LSN), eller

– som har tagits tillbaka i samband med återgång av köp (8 § 2 LSN).

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 (prop. 1995/96:87 s. 34).

Naturgrus som exporteras

Med anledning av hushållningssyftet föreligger inte avdragsrätt för skatt på naturgrus som exporteras (prop. 1995/96:87 s. 28).

11.7 Förfaranderegler

Förfarandet vid uttag av skatten regleras i SFL (9 § LSN). Det innebär att reglerna i SFL om redovisning och betalning av skatt, skattekontroll, beslut om punktskatt, omprövning (bl.a. bestämmelsen om särskilt kvalificerad beslutsfattare i 66 kap. 5 §), överklagande m.m. är tillämpliga vid beskattning enligt LSN.

Skatteverket ska registrera den som är skattskyldig enligt LSN (7 kap. 1 § första stycket 10 h i SFL).

Beslut av Skatteverket som överklagas till en förvaltningsrätt ska tas upp av Förvaltningsrätten i Falun om beslutet avser ärenden enligt SFL i fråga om punktskatt och om återbetalning av punktskatt enligt 64 kap. 6 § samma lag eller författning som anges i 3 kap. 15 § SFL (7 a § 1 och 2 förordning [1977:937] om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.). I 3 kap. 15 § SFL anges författningar om punktskatt.

11.8 Författningar m.m.

Lag (1995:1667) om skatt på naturgrus, prop. 1995/96:87, SkU 1995/96:18.

12 Särskild premieskatt för grupplivförsäkring

12.1 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.

12.2 Beskattningsunderlag

Särskild premieskatt ska betalas på premie för grupplivförsäkring och för utgivet belopp som motsvarar ersättning på grund av sådan försäkring (1 § LPG).

12.3 Skattskyldiga

Skattskyldiga är svenska försäkringsföretag, utländska försäkringsföretag i fråga om verksamhet som drivs här i landet, arbetsgivare och näringsidkare (2 § LPG).

12.4 Förutsättningar för skatteplikt

12.4.1 Försäkringsföretag

För försäkringsföretag föreligger 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 (3 § första stycket LPG).

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 att premie för sådan grupplivförsäkring som inte väsentligt skiljer sig från vad som gäller för statligt anställda omfattas av skatteplikt (prop. 1990/91:54 s. 321).

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 (prop. 1990/91:54 s. 321).

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 ”överskjutande del.” (16 kap. 25 § IL)

Skatteverket har 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 (Skatteverket 2007-09-14, dnr 131 557391-07/111).

12.4.2 Staten

För staten föreligger skatteplikt för belopp som utan att försäkring tecknats betalas ut i ersättning enligt avtal som motsvarar försäkringsavtal som avses i 3 § första stycket LPG (3 § andra stycket LPG).

Ersättningar från statens tjänstegruppliv betalas ut av Statens tjänstepensionsverk, SPV.

12.4.3 Annan arbetsgivare

För annan arbetsgivare än staten föreligger 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 3 § andra stycket LPG (3 § tredje stycket LPG).

Om förmån av grupplivförsäkring på grund av enskild tjänst ger ett försäkringsskydd som är 40 % högre än skyddet för statligt anställda ska denna ”överskjutande del” av försäkringsskyddet inte belastas med särskild premieskatt, utan är en skattepliktig löneförmån för de berörda anställda. Näringsidkaren har inte rätt till avdrag för en sådan ”överskjutande del.” (jfr avsnitt 12.4.1)

12.4.4 Utländska grupplivförsäkringar

För arbetsgivare och näringsidkare föreligger 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 3 § första stycket LPG (3 § fjärde stycket LPG).

Om förmån av grupplivförsäkring på grund av enskild tjänst ger ett försäkringsskydd som är 40 % högre än skyddet för statligt anställda ska denna ”överskjutande del” av försäkringsskyddet inte belastas med särskild premieskatt, utan är en skattepliktig löneförmån för de berörda anställda. Näringsidkaren har inte rätt till avdrag för en sådan ”överskjutande del.” (jfr avsnitt 12.4.1)

12.5 Skattepliktens inträde, beskattningsunderlag och skattesats

12.5.1 Försäkringsföretag

För försäkringsföretag som avses i 3 § första stycket LPG (se avsnitt 12.4.1), inträder skatteplikt när premie tas emot. Beskattningsunderlaget utgörs av 95 % av mottagen premie. Skatten är 45,00 % av underlaget (4 § första stycket LPG).

Har ett försäkringsföretag för visst år tagit ut för hög preliminär premie för försäkring som avses i 3 § första stycket, ska beskattningsunderlaget för nästföljande år sättas ned med belopp som motsvarar för högt uttagen premie (4 § andra stycket LPG).

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 (prop. 1990/91:54 s. 322).

12.5.2 Staten och andra arbetsgivare

För skattskyldiga som avses i 3 § andra och tredje styckena inträder skatteplikt vid utbetalning. Beskattningsunderlaget utgörs av utbetalt belopp. Skatten uppgår till 81,83 % av underlaget (5 § LPG).

Bestämmelsen avser staten och andra arbetsgivare som, utan att försäkring tecknats, betalar ut ersättning som motsvarar ersättning på grund av grupplivförsäkring (se avsnitten 12.4.2–3).

Skatteplikten inträder för staten när SPV betalar ut ersättning oavsett om denna bekostas med premier enligt förordningen (1997:908) om premier för statens avtalsförsäkringar eller om 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.

12.5.3 Utländska grupplivförsäkringar

För skattskyldiga som avses i 3 § fjärde stycket LPG inträder skatteplikt vid betalning av premie. Beskattningsunderlaget utgörs av 95 % av betald premie. Skatten uppgår till 81,83 % av underlaget (6 § LPG).

Bestämmelsen avser arbetsgivare eller näringsidkare som betalar premie för grupplivförsäkring som meddelats i en utomlands bedriven försäkringsrörelse (se avsnitt 12.4.4).

12.6 Förfarandet vid beskattningen

Regler om förfarandet vid beskattningen finns i SFL (7 § LPG).

Detta innebär att reglerna i SFL om skattekontroll, beskattningsbeslut, omprövning (bl.a. bestämmelsen om särskilt kvalificerad beslutsfattare i 66 kap. 5 §) och överklagande m.m. är tillämpliga vid beskattning enligt LPG.

Skatteverket ska registrera den som är skattskyldig enligt LPG (7 kap. 1 § första stycket 10 c SFL).

Beslut av Skatteverket som överklagas till en förvaltningsrätt ska tas upp av Förvaltningsrätten i Falun om beslutet avser ärenden enligt SFL i fråga om punktskatt och om återbetalning av punktskatt enligt 64 kap. 6 § samma lag eller författning som anges i 3 kap. 15 § SFL (7 a § 1 och 2 förordning [1977:937] om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.). I 3 kap. 15 § SFL anges författningar om punktskatt.

12.7 Redovisningsperiod

Beskattningsmyndigheten får, om det behövs med hänsyn till uppbörden av den särskilda premieskatten, medge att en skattskyldig får tillämpa annan redovisningsperiod än vad som avses i 26 kap. 10 § SFL (9 § LPG).

Beskattningsmyndigheten får alltså medge att en skattskyldig får tillämpa en annan redovisningsperiod än kalendermånad.

12.8 Författningar m.m.

Lag (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m., prop. 1990/91:54, SkU 1990/91:10.

13 Avkastningsskatt på individuellt pensions-sparande

13.1 Inledning

Den 1 januari 1994 infördes regler om individuellt pensions-sparande. Fysiska personer har därigenom fått möjlighet att vid inkomstbeskattningen göra avdrag för insättning på pensions-sparkonto på samma sätt som för inbetalning till pensions-försäkring.

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 13.3.2 nedan). Det andra är när den skattskyldige har rätt till avräkning av erlagd utländsk skatt (3 kap. 1 § första stycket AvrL).

Det är tillgångarna på ett pensionssparkonto vid kalenderårets (kontoinnehavarens beskattningsår) ingång som ligger till grund för beskattningen.

13.2 Skatteunderlag

13.2.1 Beräkning av skatteunderlag

Skatteunderlaget är kapitalunderlaget multiplicerat med den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före ingången av beskattningsåret. Skatteunderlaget avrundas nedåt till helt hundratal kronor (3 § första stycket AvPL).

13.2.2 Kapitalunderlag

Kapitalunderlaget utgörs av värdet av de tillgångar som vid ingången av kalenderåret (kontoinnehavarens beskattningsår) är hänförliga till pensionssparkontot. Avdrag får ske för obetald skatt som är hänförlig till kontot (3 § sjätte stycket AvPL).

Tillgångarna ska tas upp till sitt marknadsvärde om inte annat följer av 7 § AvPL (5 § andra meningen AvPL). Den 7 § AvPL 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.”

13.2.3 Genomsnittlig statslåneränta

Skatteverket fastställer årligen den genomsnittliga statslåneräntan. Skatteverket har meddelat ett allmänt råd om den under år 2011 genomsnittliga statslåneräntan. Enligt det allmänna rådet bör den genomsnittliga statslåneräntan under år 2011 anses vara 2,57 %. Det allmänna rådet tillämpas vid 2013–2015 års taxeringar för beskattningsår som påbörjas under år 2012 (SKV A 2012:1). En sammanställning över tidigare års genomsnittliga statslåneränta finns intagen i Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering avsnitt 96.3.2.

13.3 Skattesats

13.3.1 Ordinarie skattesats

Skatten uppgår till 15 % av skatteunderlaget om inte annat följer av andra, fjärde och sjunde styckena (9 § första stycket AvPL). Se vidare avsnitt 13.3.2 avseende jämkning av skattesats.

13.3.2 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 (58 kap. 33 § första stycket IL, 4 kap. 6 § LIPS).
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 (58 kap. 33 § första stycket IL, 4 kap. 14 § LIPS).
3. Pensionssparavtal upphör att gälla i samband med att pensionssparrörelse avvecklas (58 kap. 33 § första stycket IL, 6 kap. 3 och 5 §§ LIPS).
4. Behållningen tas i anspråk vid utmätning, ackord eller konkurs (58 kap. 33 § första stycket IL).

I vissa fall kan ett pensionssparkonto avslutas i förtid enligt bestämmelserna i 58 kap. 32 § IL. I dessa fall sker dock ingen jämkning.

13.4 Skattskyldighet m.m.

13.4.1 Skattskyldig

Den som är obegränsat skattskyldig i Sverige och innehar pensionssparkonto är skattskyldig till avkastningsskatt (2 § första stycket 6 AvPL). 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 (prop. 1992/93:187 s. 167).

13.5 Förfaranderegler m.m.

13.5.1 Inledning

Av 10 § första stycket AvPL följer att bestämmelser om förfarandet vid uttag av avkastningsskatt finns i SFL. Det innebär att reglerna i SFL om skattekontroll, beskattningsbeslut, omprövning (bl.a. bestämmelsen om särskilt kvalificerad beslutsfattare i 66 kap. 5 §) och överklagande m.m. är tillämpliga i fråga om punktskatt.

Äldre bestämmelser

Den numer upphävda SBL gäller för beskattningsår, redovisningsperioder, förvärv och skattepliktiga händelser som har påbörjats, avslutats, genomförts respektive inträffat före ikraftträdandet av SFL (vissa undantag finns, se övergångsbestämmelser till SFL p. 18).

Vid tillämpningen av SFL ska vad som sägs om skattskyldig i stället gälla pensionssparinstitutet. När det gäller själva beskattningsförfarandet avses således med skattskyldig det pensionssparinstitut med vilket kontoinnehavaren träffat pensionssparavtal (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.

13.5.2 Registrering

Pensionssparinstitut ska vara registrerat hos beskattningsmyndigheten (10 § andra stycket sista meningen AvPL).

13.5.3 Deklaration

Pensionssparinstitut ska lämna deklaration en gång om året. Vid tillämpningen av SFL gäller vad som där sägs om redovisningsperiod i stället institutets beskattningsår (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 (26 kap. 6 § SFL).

På deklarationsblanketten 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.

13.5.4 Skattebetalning

Avkastningsskatten ska för den skattskyldiges räkning betalas av det pensionssparinstitut med vilket den skattskyldige träffat avtal om individuellt pensionssparande (10 § andra stycket AvPL).

13.5.5 Redovisning av skatt vid byte av institut

Kontoinnehavare har rätt att flytta sitt pensionssparavtal från ett pensionssparinstitut till ett annat (3 kap. 9 § LIPS). Sker en sådan flyttning under kalenderåret ska det institut som har pensionssparavtal med den skattskyldige den 1 januari beskattningsåret lämna deklaration och betala skatten för hela året. 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 13.3.2. 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 deklarera, om tidpunkten för avskattningen, så att jämkning av skattesatsen kan ske i deklarationen.

13.5.6 Rätt att överklaga

Både pensionssparinstitutet och den skattskyldige kontoinnehavaren har rätt att överklaga Skatteverkets beslut om skatt enligt bestämmelserna i 67 kap. SFL (10 § tredje stycket AvPL).

13.5.7 Behörig domstol

Beslut avseende ärenden enligt SFL ifråga om punktskatt eller återbetalning av punktskatt får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol (67 kap. SFL samt 10 § första stycket AvPL). För dessa beslut är Förvaltningsrätten i Falun behörig domstol

vilket framgår av 7 a § i förordning (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.

13.6 Avräkning av utländsk skatt

13.6.1 Inledning

Skattskyldig har rätt att få nedsättning av avkastningsskatt, genom avräkning av utländsk skatt som erlagts under kalenderåret närmast före beskattningsåret. Den utländska skatten ska belöpa på avkastningen av utländska pensionsmedel som ingår i kapitalunderlaget för ifrågavarande beskattningsår (3 kap. 1 § första stycket AvrL).

I 1 kap. 3 § AvrL anges vad som avses med utländsk skatt. Med utländsk skatt avses även sådana belopp som anges i 2 kap. 8 § 2 AvrL, 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. IL anses vid tillämpningen av AvrL 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 § AvrL).

Avräkning får inte ske med belopp som överstiger det s.k. spärrbeloppet (3 kap. 3 § AvrL).

13.6.2 Spärrbelopp

I AvrL 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 (3 kap. 3 § AvrL).

13.6.3 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 § AvrL:

> ”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.” (3 kap. 4 § AvrL)

13.6.4 Utredningsansvar

Pensionssparinstitut ska lämna de uppgifter som behövs för prövningen av begäran om avräkning av utländsk skatt (1 kap. 6 § AvrL).

13.7 Återbetalning av skatt

Det finns speciella regler för återbetalning av avkastningsskatten (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 hän-

förliga 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.”

13.8 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, prop. 1985/86:131, SkU 1985/86:43

Inkomstskattelag (1999:1229) 58 kap. 32 och 33 §§

14 Skatt på trafikförsäkringspremie m.m.

14.1 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 (prop. 2006/07:96 s. 1 och 23).

14.2 Lagens tillämpningsområde

Skatt ska betalas på premie för trafikförsäkring som avser risk belägen inom landet samt på trafikförsäkringsavgift (1 § LSTF).

14.3 Definitioner

14.3.1 Trafikförsäkring

Trafikförsäkring

Med trafikförsäkring avses försäkring enligt TSL (2 § LSTF).

Trafikförsäkring ska som huvudregel finnas för motordrivet fordon som är registrerat i vägtrafikregistret och inte är avställt samt för annat motordrivet fordon som brukas i trafik här i landet (2 § första stycket TSL jfr 3 och 4 §§ TSL).

14.3.2 Trafikförsäkringsavgift

Trafikförsäkringsavgift

Med trafikförsäkringsavgift avses sådan avgift som får tas ut enligt 34 § TSL (2 § LSTF).

Saknas föreskriven trafikförsäkring för ett motorfordon som är registrerat i vägtrafikregistret och inte är avställt, har trafikförsäkringsföreningen rätt till gottgörelse (trafikförsäkringsavgift) av den försäkringspliktige för den tid denne har underlåtit att fullgöra sin försäkringsplikt (34 § första stycket TSL).

14.3.3 Risk belägen inom landet

Med risk belägen inom landet avses i LSTF risk belägen i Sverige enligt 1 kap. 17 § FRL, eller 1 kap. 7 § LUVS (2 § LSTF).

Försäkrings-rörelselagen (2010:2043) FRL

För skadeförsäkring avses 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 (1 kap. 17 § andra stycket 2–3 FRL).

Lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänste-pensionsinstituts verksamhet i Sverige, LUVS

Med skadeförsäkringsrisk som är belägen i Sverige avses 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 registrerad 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 (1 kap. 7 § första stycket 2–3 LUVS).

14.4 Skattskyldig

14.4.1 Trafikförsäkringspremie

Skattskyldig för skatt på premie för trafikförsäkring är försäkringsgivare som meddelar trafikförsäkring enligt TSL (3 § första stycket LSTF).

Skatte-representant

En utländsk försäkringsgivare som inte bedriver sin verksamhet här i landet från en sekundäretablering enligt LUVS, ska utse en skatterepresentant som ska företräda försäkringsgivaren på det sätt som framgår av 5 kap. 4 § SFL. Skatterepresentanten ska vara bosatt i Sverige eller vara en svensk juridisk person (3 § andra stycket LSTF).

Skatterepresentanten ska redovisa och betala skatt enligt LSTF och i övrigt företräda försäkringsgivaren i frågor som rör sådan skatt (5 kap. 4 § § första stycket SFL).

Regleringen innebär att skatterepresentanten påförs ett primärt betalningsansvar för skatten på trafikförsäkringspremien (prop. 2006/07:96 s. 47).

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).

Generalrepresentation

Om försäkringsgivaren bedriver verksamhet i Sverige genom generalrepresentation gäller 5 kap. 1 § SFL.

Ombud

Om ett utländskt skadeförsäkringsföretag bedriver verksamhet i Sverige genom generalrepresentation, ska ett sådant ombud som avses i 1 kap. 12 § LUVS fullgöra deklarationsskyldigheten och betala skatter och avgifter för verksamheten samt i övrigt företräda företaget i frågor som rör sådana skatter och avgifter (5 kap. 1 § SFL).

Med generalrepresentation avses en utländsk försäkringssammanslutnings representation i Sverige. Generalrepresentationen ska förestås av ett ombud som ansvarar för den verksamhet som försäkringsgivaren i sammanslutningen driver enligt denna lag (1 kap. 12 § första stycket LUVS).

Ett ombud för försäkringsgivare i en sammanslutning ska vara bosatt i Sverige. Den som är underårig, i konkurs eller underkastad näringsförbud eller som har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken kan inte vara ombud (1 kap. 12 § andra stycket LUVS).

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 (1 kap. 12 § tredje stycket LUVS).

Ansvaret för redovisning och betalning av skatt kommer därmed primärt åvila ombudet för generalrepresentationen (prop. 2001/02:42 s. 29–30, prop. 2006/07:96 s. 45).

14.4.2 Trafikförsäkringsavgift

Skattskyldig trafikförsäkringsavgift

Skattskyldig för skatt på trafikförsäkringsavgift är den som enligt TSL har rätt att ta ut sådan avgift (4 § LSTF).

Saknas föreskriven trafikförsäkring för ett motordrivet fordon som är registrerat i vägtrafikregistret och inte är avställt, har trafikförsäkringsföreningen rätt till gottgörelse (trafikförsäkringsavgift) av den försäkringspliktige för den tid denne har underlåtit att fullgöra sin försäkringsplikt (34 § första stycket TSL).

Enligt gällande regler är därmed endast Trafikförsäkringsföreningen skattskyldig för skatt på trafikförsäkringsavgift.

14.5 Skattskyldighetens inträde

14.5.1 Trafikförsäkringspremie

Skattskyldigheten inträder vid utgången av den kalendermånad för vilken premien har tjänats in (5 § andra stycket LSTF).

14.5.2 Trafikförsäkringsavgift

Skattskyldigheten inträder när trafikförsäkringsavgiften tas emot (9 § andra stycket LSTF).

14.6 Beskattningsunderlag

14.6.1 Trafikförsäkringspremie

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 anges följande.

> ”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 §.” (prop. 2006/07:96 s. 62)

Med intjänad premie menas premieinkomst före avgiven återförsäkring med tillägg eller avdrag för förändring i avsättning för ej intjänade premier (6 § första stycket LSTF).

Förändring i avsättning för kvardröjande risker

Den intjänade premien ska inte påverkas av förändring i avsättning för kvardröjande risker (6 § andra stycket LSTF).

I 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).” (prop. 2006/07:96 s. 63)

Överlåtelse av försäkrings-bestånd

Den intjänade premien ska inte justeras för överlåtarens upplösning av respektive förvärvarens avsättning för ej intjänad premie som beror på en överlåtelse av ett försäkringsbestånd (6 § tredje stycket LSTF).

I författningskommentaren till 6 § tredje stycket LSTF anges 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.” (prop. 2006/07:96 s. 63)

14.6.1.1 Premieinkomst före återförsäkring

Med premieinkomst före avgiven återförsäkring menas den totala bruttopremien för trafikförsäkring som inbetalts eller kan tillgodoföras företaget för försäkringsavtal där försäkringsperioden påbörjats före kalendermånadens utgång. Som premieinkomst räknas också premier för försäkringsperioder som påbörjas först efter kalendermånadens utgång, om de enligt avtal förfaller till betalning under kalendermånaden (7 § första stycket LSTF).

Förnyelsepremier

Förnyelsepremier som inte är bekräftade av försäkringstagaren, samt premier för nytecknade försäkringsavtal ska räknas in med de belopp som de beräknas inflyta med (7 § andra stycket LSTF).

Annullation och tilläggspremier

Annullationer ska reducera premieinkomsten så snart beloppet är känt. Tilläggspremier ska räknas in med det belopp som de beräknas inflyta med (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.

Finansinspektionens föreskrifter

Av författningskommentaren till 7 § LSTF framgår följande.

> ”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." (prop. 2006/07:96 s. 63)

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.

14.6.1.2 Bruttopremie

Med bruttopremie menas den avtalsbestämda premien för hela försäkringsperioden efter avdrag för sedvanliga kundrabatter. Bruttopremien omfattar alltså även ej aviserade premier som kan beräknas först senare, terminspremier som betalas in halvårsvis, kvartalsvis eller månadsvis samt ersättningar från försäkringstagare för utgifter som försäkringsföretaget haft i samband med att försäkringsavtalet tecknades och företagets andel av det totala premiebeloppet vid koassurans (8 § LSTF).

Av författningskommentaren till 8 § LSTF framgår följande.

> "Även denna paragraf bygger i stor utsträckning på 1 a § i bilaga 4 till FFFS 2006:17. Det som skiljer paragrafen från föreskriften är att sådan ersättning respektive återförsäkringspremie som anges i 1 a § tredje stycket d och e inte ingår i bruttopremien. Detta eftersom dubbelbeskattning annars kan uppkomma" (prop. 2006/07:96 s. 63).

Koassurans

> "Begreppet koassurans som används i paragrafen är den försäkringstekniska benämningen på en metod genom vilken två eller flera direktförsäkringsbolag mellan sig fördelar ansvaret för en risk" (prop. 2006/07:96 s. 63).

14.6.2 Trafikförsäkringsavgift

Underlaget för beskattning av trafikförsäkringsavgift utgörs av mottagen trafikförsäkringsavgift (9 § första stycket 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 (prop. 2006/07:96 s. 54).

Avdragsmöjlighet finns avseende återbetalad trafikförsäkringsavgift, avsnitt 14.8.

14.7 Skattesatser

Skatten på trafikförsäkringspremien utgör, 32 % av beskattningsunderlaget (10 § första stycket LSTF).

Skatten på trafikförsäkringsavgiften utgör 22 % av beskattningsunderlaget (10 § andra stycket LSTF).

14.8 Avdrag

Den som är skattskyldig enligt 4 § LSTF får göra avdrag för skatt på trafikförsäkringsavgift som återbetalas (11 § LSTF).

Det är alltså den som har rätt att ta ut trafikförsäkringsavgift som får göra avdraget. Någon avdragsrätt för återbetalad premie finns inte för dem som är skattskyldiga enligt 3 § LSTF.

14.9 Förfaranderegler

14.9.1 Inledning

Regler för förfarandet vid beskattningen finns i SFL (12 § LSTF). Det innebär att reglerna i SFL om redovisning och betalning av skatt, skattekontroll, beslut om punktskatt, omprövning (bl.a. bestämmelsen om särskilt kvalificerad beslutsfattare i 66 kap. 5 §), överklagande m.m. är tillämpliga vid beskattning enligt LSTF.

Beslut av Skatteverket som överklagas till en förvaltningsrätt ska tas upp av Förvaltningsrätten i Falun om beslutet avser ärenden enligt SFL i fråga om punktskatt och om återbetalning av punktskatt enligt 64 kap. 6 § samma lag eller författning som anges i 3 kap. 15 § SFL (7 a § 1 och 2 förordning [1977:937] om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.). I 3 kap. 15 § SFL anges författningar om punktskatt.

14.9.2 Registrering

Skatteverket ska registrera den som är skattskyldig enligt LSTF (7 kap. 1 § första stycket 10 k SFL).

Om skatt ska betalas enligt 5 kap. 1 eller 4 § av ett ombud för en generalrepresentation eller av en skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare, ska ombudet respektive representanten registreras i stället för försäkringsgivaren (7 kap. 1 § andra stycket SFL).

14.10 Utländska beskickningar

Det finns inga regler om återbetalning av skatt till beskickningar m.fl. i LSTF.

Skatteverket anser 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 (Skatteverket 2007-10-09, dnr 131 615352-07/111).

14.11 Författningar m.m.

Lag (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m., prop. 2006/07:96, bet. 2006/07 SkU:16 och 22

Sakregister

Administrativ referenskod, 353
  – alkoholskatt, 122
  – tobaksskatt, 230
Alkoholskatt
  – allmänt, 39
  – andra jästa drycker än vin eller öl, 41
  – etylalkohol, 44
  – matlagningsvin, 46
  – mellanklassprodukter, 43
  – skattesatser, 54
  – undantag från skatteplikten, 48
  – vin, 41
  – öl, 40
Annons, 477
Annonsblad, 484
Asbest
  – avfallsskatt, 560
Avdrag
  – alkoholskatt, 142
  – avfallsskatt, 551
  – bekämpningsmedelsskatt, 574
  – bränsle, 392
  – elektrisk kraft, 449
  – naturgrusskatt, 582
  – reklamskatt, 517
  – skatt på snus och tuggtobak, 252
  – termisk effekt i kärnkraftsreaktor, 460
  – tobaksskatt, 245, 252
  – trafikförsäkringsavgift, 605
Avfall
  – avfallsskatt, 537
Avfall från glasåtervinning
  – avfallsskatt, 567
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, 567
Avfallsskatt, 533
  – annan beräkningsgrund, 543
  – avdrag, 551
  – avfall, 537
  – avfall från glasåtervinning, 567
  – avfall från verkstadsindustrin, 567
  – avfall som förts ut, 552
  – avvattning, 549
  – biobränsleaska, 567
  – driften, 546
  – flis och pellets, 549
  – förbränning, 549
  – förfaranderegler, 568
  – förorenad jord, 557
  – industrianläggningar, 533
  – kompostering, 546
  – konventionella avfallsanläggningar, 533
  – mellanlagring, 535
  – mindre omfattning, 543
  – nettodeponimetod, 534
  – radioaktivt avfall, 539
  – rening, 550

– returfiberavfall, 561
– rötning, 548
– sanering av farligt avfall, 559
– schaktmassetipp, 538
– skattskyldighetens inträde, 551
– stabilisering och vätning av aska, 556
– särskilda skäl, 543
– undantag från skatteplikt, 543
– undantag för utfyllnad m.m., 539
– vassbädd, 550
– vägning, 541

Avkastningsskatt, 591

Avvattning
– avfallsskatt, 549

Begränsning av koldioxidutsläpp
– bränsle, 417

Begränsning av svavelutsläpp
– bränsle, 422

Bekämpningsmedelsskatt, 569
– godkännande av bekämpningsmedel, 569
– produktregister, 569
– skattskyldig, 573
– tillverkning, 573
– träskyddsmedel, 571
– verksam beståndsdel, 573
– ättika, 572

Bensin, 290
– bränsle, 287

Beskattade varor
– alkoholskatt, 57
– tobaksskatt, 169

Beskattningsunderlag
– Trafikförsäkringsavgift, 604
– trafikförsäkringspremie, 602

Biobränsleaska
– avfallsskatt, 567

Biprodukt
– avfallsskatt, 536

Brandövning
– bränsle, 365

Bränsle
– andra mineraliska ämnen, 383
– annan än avsedd användning, 330
– annat bränsle än uppskovsbränsle, 330, 348
– annat bränsle än uppskovsbärande, 347
– användning för annat än avsett ändamål, 347, 348
– avsiktsrekvisitet, 273
– basperiod, 271
– bearbetning, 301
– begränsning av koldioxidutsläpp, 417
– begränsning av svavelutsläpp, 405, 422
– bensin, 287, 290
– bensinångor, 395
– beskattat bränsle, 281
– biogas, 348
– Biogas, 404
– biomassa, 271
– brandövning, 365
– bränsle som förs in till Sverige av en enskild person, 327
– bränsle som förs in till Sverige av enskild person för eget personligt bruk, 327
– bränsleblandningar, 291
– bränsletank, 328
– båtar, 366
– diplomater, 326, 414
– direkt leveransplats, 282, 344
– distansförsäljning, 317, 430
– dubbel användning, 366
– elverkningsgrad, 389
– EMCS, 351
– energiintensivt företag, 271, 427
– energiprodukter, 269
– energiskatt och koldioxidskatt på bränslen, 274
– export, 396

– extern värme, 429
– flygbensin, 369
– flygfotogen, 369
– fordonsbegrepp, 270
– forskning och utveckling, 378
– försäljningsvärde, 428
– förädlingsvärde, 271, 427
– gasblandningar, 293
– gasol, metan och naturgas, 288
– gasturbinanläggning, 392
– gruvindustriell verksamhet, 382
– hållbarhetsbesked, 403
– import, 323, 331, 350
– industriell verksamhet, 376
– införsel/mottagande, 346, 348
– jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet, 381
– kolväten, 276
– kondenskraft, 373
– kraftvärmeproduktion, 387
– lagerbokföring, 311, 413
– lagerhållare, 347
– lagerhållning, 302
– luftfartyg, 369
– mesaombränning, 384
– metallurgisk process, 364, 365
– miljöklasser, 289
– motorbränsle som förs in i bränsletank, 327
– motsvarande bränsle, 289
– Mottagningsrapport, 354
– märkämnen, 294
– nedsättning av koldioxidskatt, 424
– oegentligheter, 348
– oregistrerad varumottagare, 314
– preliminär skattesats, 428
– proportionering, 389
– registrerad avsändare, 337
– registrerad varumottagare, 312
– reservsystemet, 358
– returexemplar ledsagardokument, 362
– råtallolja, 275
– sanktioner, 431
– skattebefriad förbrukare, 410
– skattepliktig kvantitet; energiskatt och koldioxidskatt, 291
– skattepliktig kvantitet; svavelskatt, 294
– skatterepresentant, 315
– skattesats, 284
– skatteupplag, 309
– släpps för konsumtion, 280
– småförpackningar, 278
– smörjolja, 269
– SNI, 376, 443
– sodapannor, mesaombränning, 382
– spannmåls- och utsädeshantering, 377
– specialcontainrar, 328
– svavelskatt, 291
– säkerhet, 332
– särskild avgift, 433
– tillverkningsprocess, 376
– transportförluster, 322
– tåg, 366
– upplagshavare, 299
– Uppskovsförfarandet, 280
– uppvärmning, 365
– utsläppsrätter, 384, 388, 398
– varmluftsballong, 417
– varumottagare, 312
– vattenföroreningar, 292, 294
– växthusodling, 380
– återförsäljare, 331
– ändrad användning, 321

Bränsleblandning, 291

Bränsler
– oegentligheter, 324

Båt
– bränsle, 366
Cesiumhaltig aska
– avfallsskatt, 567
Dieselbrännolja, 289
direkt leveransplats, 344
Direkt leveransplats
– alkoholskatt, 58, 71, 73
– tobaksskatt, 171, 183, 185
Dispens
– pilotprojekt, 297
Distansförsäljning till Sverige
– alkoholskatt, 77
– bränsle, 316
– tobaksskatt, 188
Drift
– avfallsskatt, 545
Egenförbrukning
– elektrisk kraft, 439
Eldningsolja, 289
Elektrisk kraft, 437
– egenförbrukning, 439
– elektrolytiska processer, 450
– energieffektivisering, 451, 454
– forskning och utveckling, 444
– frikraft, 439
– industriell verksamhet, 442
– inköp mot försäkran, 452
– installerad generatoreffekt, 438
– jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet, 453
– kemisk reduktion, 450
– kraftöverföring, 450
– leverans, 438
– metallurgisk process, 451
– mineralogiska processer, 451
– mätning, 448
– registrering, 341, 447
– reservkraftsaggregat, 441
– skattebefriad förbrukare, 452
– skatteplikt, 437
– skattesats, 441
– skattskyldig, 446
– skattskyldighetens inträde, 447
– tillverkningsprocess, 442
– tåg, 449
– vindkraft, 438
– yrkesmässig växthusodling, 446
– återbetalning av skatt, 453
Elektrolytiska processer
– elektrisk kraft, 450
Elektronisk verifikation, 351
– alkoholskatt, 121
– tobaksskatt, 229
Elverkningsgrad
– bränsle, 389
EMCS
– alkoholskatt, 120
– tobaksskatt, 228
Energieffektivisering
– elektrisk kraft, 451, 454
Energiprodukter
– E85, 269
– metanol, 269
– RME, 269
– vegetabiliska och animaliska oljor och fetter, 269
EU-rätt, 33
Flis och pellets
– avfallsskatt, 549
Flygbensin
– bränsle, 369
Flygfotogen
– bränsle, 369
Fordonsbegrepp
– bränsle, 270
Forskning och utveckling
– bränsle, 378
– elektrisk kraft, 443
Fotogen, 288, 289
Frikraft
– elektrisk kraft, 439
Förbränning
– avfallsskatt, 549

Förenklat ledsagardokument
– alkoholskatt, 130
– bränsle, 361
– tobaksskatt, 238
Förfaranderegler, 262
– alkoholskatt, 148
– avfallsskatt, 568
– bränsle, 454
– elektrisk kraft, 454
– naturgrusskatt, 582
– privatinförsellagen, 262
– termisk effekt i kärnkraftsreaktor, 460
– tobaksskatt, 258
– trafikförsäkringspremie m.m., 605
Förorenad jord
– avfallsskatt, 557
Försäljningsvärde
– bränsle, 428
Gasblandningar
– bränsle, 293
Gasol, metan och naturgas, 288
Gasturbinanläggning
– bränsle, 392
Gjuterisand
– avfallsskatt, 567
Gruvindustriell verksamhet
– bränsle, 382
Hjälpkraft för elproduktion, 374
import, 331
Industrianläggningar
– avfallsskatt, 533
Industriell verksamhet
– bränsle, 376
– elektrisk kraft, 442
Inköp mot försäkran
– elektrisk kraft, 452
Installerad generatoreffekt
– elektrisk kraft, 438
Jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet
– bränsle, 381
– elektrisk kraft, 453
Katalog, 485
Kemisk reduktion
– elektrisk kraft, 450
Koassurans, 604
Kompostering
– avfallsskatt, 546
Kondenskraft
– bränsle, 373
Konstruktionsarbete
– avfallsskatt, 553
Konventionella avfallsanläggningar
– avfallsskatt, 533
Kraftvärmeproduktion
– bränsle, 387
Kraftöverföring
– elektrisk kraft, 450
Kärnkraft, 460
Lagerbokföring
– alkoholskatt, 71
– bränsle, 311, 413
– tobaksskatt, 183
Lagerbrister
– alkoholskatt, 116
– tobaksskatt, 224
Lagerhållare
– tobaksskatt, 251
Lotteriskatt, 526
– registrering, 528
– skattesats, 528
– skattskyldig, 527
Luftfartyg
– bränsle, 369
Mellanlagrat material, 535
Mellantäckning
– avfallsskatt, 554
Metallurgisk process
– bränsle, 365
– elektrisk kraft, 451
Miljöklasser
– bränsle, 289
Mineralisk process
– elektrisk kraft, 451

Mineraloljeprodukt
– bränsle, 269
Motsvarande bränsle, 289
Mottagningsrapport
– alkoholskatt, 123
– tobaksskatt, 231
Muddermassor
– avfallsskatt, 558
Märkämnen
– bränsle, 294
Mätning
– elektrisk kraft, 448
Naturgrusskatt, 577
– registrering, 582
– skattesats, 580
– skattskyldig, 581
Nedsättning av koldioxidskatt
– basperiod, 271, 427
– bränsle, 424, 427
– energiintensivt företag, 271, 427
– företag, 271, 427
– förädlingsvärde, 271, 427
– personalkostnad, 271
– sammanlagd omsättning, 271, 427
– sammanlagda inköp, 271, 428
Nettodeponimetod
– avfallsskatt, 534
normala bränsletankar, 328
oegentligheter, 324
Oregistrerad varumottagare
– bränsle, 314
Pilotprojekt
– bränsle, 297
Preliminär skattesats
– bränsle, 428
Privatinförsel av tobaksvaror, 259
– ej skattepliktig införsel, 262
– skattefria kvantiteter, 260
– skattepliktig införsel, 260
– skattesatser, 260
Program, 485
Proportionering
– bränsle, 389
Radioaktivt avfall
– avfallsskatt, 539
Registrerad avsändare
– alkoholskatt, 76
– tobaksskatt, 187
Registrerad varumottagare
– alkoholskatt, 73
– bränsle, 312
– tobaksskatt, 184
Registrering
– bränsle, 341
– elektrisk kraft, 341, 447
– fossilt kol i hushållsavfall, 341
– individuellt pensionssparande, 594
– lotteriskatt, 529
– naturgrusskatt, 582
– reklamskatt, 520
– spelskatt, 526
– termisk effekt i kärnkraftsreaktor, 460
– trafikförsäkringspremie m.m., 605
Reklamskatt
– affischer, skyltar, 503
– affärsdrivande kommunal verksamhet, 473
– affärshandling, 465, 469
– annons, 477
– annons mot vederlag, 486
– annons utan vederlag, 487
– annonsbegreppet, 477
– annonsblad, 484
– arkivering, 521
– befrielse, 518
– beskattningsvärde, 507
– bilaga, 480, 506
– bildningsförbund, 475
– bonusmärke, 470
– databas, 494

– del av publikation (sektion), 478, 506
– dödsbo, 501
– egenannons i publikation, 491
– elektronisk marknadsplats, 494
– emballage, 465, 471
– enkelt bolag, 501
– ersättningsannons, 508
– etikett, 465
– filmreklam, 498
– främmande språk/spridning huvudsakligen utomlands, 491
– förskott, 505
– handelsbolag, 501
– inchecknings broschyr, 469
– karta, 467
– kommersiell verksamhet, 475
– konkursbo, 501
– kontorsmaterial, 465, 470
– kursverksamhet, 475
– ljudreklam, 499
– lokaler, 493
– läkemedelsinformation, 474
– mobil, 468
– offentliggörande inom landet, 462
– ordersedel m.m., 469
– organ för sammanslutning, 488
– periodisk publikation, 481
– PR, goodwill, 472
– redovisningsgräns, 516
– redovisningsperiod, 517
– reklam utan vederlag, 495
– reklambegreppet, 471
– reklamfilm, 504
– reklamtrycksak, 482
– självständigt bruksvärde, 466
– skatteplikt för annons, 485
– skyltreklam, 496
– skäligt värde, 508
– taxireklam, 503
– tryckfrihetsprivilegierad reklam, 472
– trycksaksbegreppet, 464
– utgivare, 478
– utländskt företag, 501
– utomhusreklam, 493
– varuinformation, 472
– vidareupplåtelse, 501
– videogram, 498
– vinstsyfte, 475
– vykort, 468
– yrkesmässig, 500
– återbetalning av reklamskatt, 518

Rening
– avfallsskatt, 550

Representant
– alkoholskatt, 80
– tobaksskatt, 193

Reservkraftsaggregat
– elektrisk kraft, 441

Reservsystemet
– alkoholskatt, 127
– tobaksskatt, 235

Rester
– avfallsskatt, 544, 546, 549

Returfiberavfall
– avfallsskatt, 561

Rötning
– avfallsskatt, 546

Sanering av farligt avfall
– avfallsskatt, 559

Schaktmassetipp
– avfallsskatt, 538

SEED-registret
– alkoholskatt, 150
– bränsle, 456
– tobaksskatt, 249

Skatt på individuellt pensionssparande, 591
– avräkning av utländsk skatt, 596
– deklaration, 594
– genomsnittlig statslåneränta, 592

– jämkning av skattesatsen, 593
– kapitalunderlag, 591
– redovisning av skatt vid byte av institut, 595
– rätt att överklaga, 595
– s.k. carry forward, 597
– skattebetalning, 595
– skatteunderlag, 591
– spärrbelopp, 596
– utredningsansvar, 597

Skattebefriad förbrukare
– alkoholskatt, 137
– bränsle, 410
– elektrisk kraft, 452

Skattebefriade användningsområden
– bränsle, 363

Skattefria inköp
– alkoholskatt, 137
– tobaksskatt, 244

Skatteplikt
– alkoholvaror, 40
– annan reklam, 493
– annons, 485
– bekämpningsmedelsskatt, 570
– bränsle, 268
– elektrisk kraft, 437
– individuellt pensionssparande, 591
– lotteriskatt, 526
– naturgrusskatt, 577
– privatinförsellagen, 260
– spelskatt, 523
– särskild premieskatt, 588
– termisk effekt i kärnkraftsreaktor, 460
– tobaksvaror, 156
– vinstsparande, 529

Skatterepresentant
– bränsle, 315
– trafikförsäkringspremie m.m., 600

Skattesats
– alkoholskatt, 54
– avfallsskatt, 541
– bekämpningsmedelsskatt, 572
– bränsle, 284
– elektrisk kraft, 441
– fossilt kol i hushållsavfall, 287
– lotteriskatt, 528
– naturgrusskatt, 580
– privatinförsellagen, 260
– reklamskatt, 505
– skatt på individuellt pensionssparande, 593
– spelskatt, 525
– svavel, 291
– särskild premieskatt, 588
– termisk effekt i kärnkraftsreaktor, 460
– tobaksskatt, 165
– trafikförsäkringspremie m.m., 605
– vinstsparande, 530

Skatteupplag
– alkoholskatt, 70
– bränsle, 309
– flygplats, 310
– tobaksskatt, 182

Skattskyldig, skattskyldighet
– alkoholskatt, 61
– annat bränsle än uppskovsbränsle, 330
– avfallsskatt, 534, 550
– bekämpningsmedelsskatt, 573
– elektrisk kraft, 446
– individuellt pensionssparande, 593
– lotteriskatt, 527
– naturgrusskatt, 581
– spelskatt, 524
– tobaksskatt, 173, 251
– trafikförsäkringsavgift, 601
– trafikförsäkringspremie, 600
– uppskovsbränslen, 298
– vinstsparande, 530

Skattskyldighetens inträde
– alkoholskatt, 114
– annat bränsle än uppskovsbärande, 347
– avfallsskatt, 551
– bekämpningsmedelsskatt, 574
– bränsle, 341
– elektrisk kraft, 447
– lotteriskatt, 528
– naturgrusskatt, 581
– reklamskatt, 505
– skatt på snus och tuggtobak, 252
– spelskatt, 524
– termisk effekt i kärnkraftsreaktor, 460
– tobaksskatt, 222, 252
– trafikförsäkringspremie m.m., 602
– uppskovsbränsle, 342
– vinstsparande, 529
Skepp
– bränsle, 366
Slam från Falu koppargruva
– avfallsskatt, 560
Slam från gipsdeponi
– avfallsskatt, 559
Sluttäckning
– avfallsskatt, 555
Släpps för konsumtion
– alkoholskatt, 57
– tobaksskatt, 169
Småförpackningar
– bränsle, 278
Smörjolja
– bränsle, 269
SNI
– bränsle, 376, 443
– elektrisk kraft, 443
Sodapannor, mesaombränning
– bränsle, 382
Spannmåls- och utsädeshantering
– bränsle, 377
Spelskatt, 523
– registrering, 526
– roulettspel, 523
– skattesats, 525
– skattskyldig, 524
– skattskyldighet, 524
Stabilisering av aska
– avfallsskatt, 556
Säkerhet
– alkoholskatt, 105
– bränsle, 332
– tobaksskatt, 211
Särskild premieskatt, 585
– annan arbetsgivare, 587
– beskattningsunderlag, 586, 588
– försäkringsföretag, 586
– skattskyldiga, 586
– staten, 587
– utländska grupplivförsäkringar, 587
Tillfälligt registrerad varumottagare
– alkoholskatt, 75
– tobaksskatt, 186
Tillverkningsprocess
– bränsle, 376
– elektrisk kraft, 442
Tobaksskatt
– allmänt, 155
– cigaretter, 156
– cigarrer och cigariller, 157
– röktobak, 158
– snus, 159, 250
– tuggtobak, 165, 250
Trafikförsäkringspremie, 599
– risk belägen inom landet, 599
– skattskyldig, 600
Transportförluster
– bränsle, 322
Transportförluster, beskattade varor
– alkoholskatt, 133
– tobaksskatt, 241

Transportförluster, uppskovsflyttning
– alkoholskatt, 132
– tobaksskatt, 240
Tåg
– bränsle, 366
– elektrisk kraft, 449
Undantag från skatteplikt
– alkoholskatt, 48
– tobaksskatt, 220
Undantag från skatteplikt för energiskatt och koldioxidskatt på bränslen, 277
Undantag från skatteplikt, avfallsskatt
– alternativa användningsområden, 539
– vissa anläggningar, 538
– vissa behandlingsmetoder, 543
Undantag från skattskyldighetens inträde
– alkoholskatt, 119
– tobaksskatt, 227
Upplagshavare
– alkoholskatt, 62
– bränsle, 299
– tobaksskatt, 175
Uppskovsförfarandet, 280
– alkoholskatt, 56
– tobaksskatt, 168
Utsläppsrätter
– bränsle, 384, 388, 398
Varmluftsballong
– bränsle, 417
Varumottagare
– alkoholskatt, 73
– bränsle, 312
– tobaksskatt, 184
Vassbädd
– avfallsskatt, 550
Vattenföroreningar
– bränsle, 292, 294
Vindkraft
– elektrisk kraft, 438
Vinstsparande, 529
– skattesats, 530
– skattskyldig, 530
Vägning
– avfallsskatt, 541
Växthusodling
– bränsle, 380
– elektrisk kraft, 446
Yrkesmässig verksamhet
– bränsle, 270
Återbetalning av skatt
– alkoholskatt, 133
– bränsle, 414
– elektrisk kraft, 453
– individuellt pensionssparande, 597
– reklamskatt, 518, 520
– tobaksskatt, 241, 256
– trafikförsäkringspremie m.m., 606
– vinstsparande, 530
Överklagande
– alkoholskatt, 149
– bränsle, 455
– elektrisk kraft, 455
– privatinförsellagen, 262
– tobaksskatt, 259