

## 5 Skatt på energi

### 5.1 Författningar m.m.

**Lag (1994:1776) om skatt på energi, prop. 1994/95:54, SOU 1994:85, SkU 1994/95:4**

#### *Lagändringar*

- SFS 1995:611 nya 1 kap. 3 a §, 6 kap. 8 a §, p 10 till övergångsbest. samt övergångsbest. till SFS 1995:611  
ändr. 2 kap. 3 och 11 §§, 4 kap. (ändrad författningsrubrik), 4 kap. 1, 4 och 12 §§, 5 kap. 4 §, 6 kap. 2–6 och 8 §§, 9 kap. 10 § samt 12 kap. 1 §  
prop. 1994/95:213, SkU 1994/95:29
- SFS 1995:912 nya övergångsbest. till SFS 1995:912 p 1–5  
ändr. 1 kap. 5 §, 2 kap. 1, 9 och 10 §§, 7 kap. 4 och 7 §§, 9 kap. 2 och 9 §§, 10 kap. 4, 5, 7, och 9 §§ samt 11 kap. 3 och 9 §§  
prop. 1994/95:203, SkU 1994/95:28
- SFS 1995:1525 nya 2 kap. 9 a §, 7 kap. 5 a och 5 b §§ samt 8 kap. 4 a och 5 §§  
ändr. 1 kap. 3 a §, 2 kap. 1, och 3 §§, 4 kap. 1 och 11 §§, 7 kap. 1, 2 och 7 §§, 8 kap. 5 §, 10 kap. 1, 2, 4 och 5 §§ samt 11 kap. 10 §  
prop. 1995/96:57, SkU 1995/96:17
- SFS 1995:1526 ändr. 2 kap. 10 §, 11 kap. 3 § SkU 1995/96:17
- SFS 1995:1533 ändr. p 5 och 6 i övergångsbest. SkU 1995/96:21
- SFS 1996:687 ändr. 2 kap. 1 §, 9 kap. 5 §, 11 kap. 3 § samt punkterna 5 och 6 i övergångsbest.  
prop. 1995/96:198, SkU 1995/96:31

- SFS 1996:967 ändr. 11 kap. 4 §  
prop. 1995/96:224, BoU 1996/97:4
- SFS 1996:1220 ändr. 2 kap. 1 § och 11 kap. 3 § samt p 5 och 6  
i övergångsbest.  
prop. 1996/97:1, FiU 1996/97:1
- SFS 1996:1324 ändr. 9 kap. 1 §  
prop. 1995/96:232, SkU 1996/97:5
- SFS 1996:1408 upph. 12 kap. 2 §, ändr. 7 kap. 4 §, 9 kap. 2 och  
5 §§ samt 12 kap. 1 §  
prop. 1996/97:14, SkU 1996/97: 8
- SFS 1997:359 ändr. 4 kap. 4, 6 och 8 §§, ny 4 kap. 8 a § och  
ny rubrik före 4 kap. 8 a §  
prop. 1996/97:116, SkU 1996/97:19
- SFS 1997:449 ändr. 2 kap. 10 §  
prop. 1996/97:150, FiU 1996/97: 20
- SFS 1997:450 ändr. 2 kap. 1 § och 11 kap. 3 §, ny p 3 i över-  
gångsbest. till lagen (1996:1220) om ändring i  
LSE  
prop. 1996/97:150, FiU 1996/97:20
- SFS 1997:479 ändr. 7 kap. 4 och 7 §§, 9 kap. 2, 5, 9 och 12 §§  
samt 12 kap. 1 § ändr. p 6 av övergångsbest.  
prop. 1996/97:29, FiU 1996/97:20
- SFS 1997:592 ändr. 2 kap. 9 a §  
prop. 1996/97:122, SkU 1996/97:26
- SFS 1997:1130 upph. 5, 6 p övergångsbest.; ändr. 2 kap. 9 §,  
4 kap. 1 §, 7 kap. 2, 4 §§, 9 kap. 2, 3, 5, 9 §§;  
nya 8 kap. 3a §, 9 kap. 9a, 9b §§.  
prop. 1997/98:18, SkU 1997/98:6
- SFS 1997:1131 ändr. 2 p övergångsbest. i 1997:479  
prop. 1997/98:18, SkU 1997/98:6
- SFS 1998:289 ändr. 2 kap. 9 a §, 11 kap. 3 §; ny 9 kap. 8 a §  
prop. 1997/98:140, SkU 1997/98:25

- SFS 1998:849 ändr. 2 kap. 6 §  
prop. 1997/98:90, JoU 1997/98:25
- SFS 1998:1680 ändr. 9 kap. 12 §, 12 kap. 1 §; nya 9 kap. 13, 14, 15 §§  
prop. 1998/99:18, SkU 1998/99:6
- SFS 1998:1699 ändr. 1 kap. 2 §, 2 kap. 2, 11 §§, 4 kap. 12 §, 7 kap. 2, 4 §§, 8 kap. 3 a §, 9 kap. 2, 5, 9, 9b §§, 11 kap. 10 §; ny 2 kap. 1 a §  
prop. 1998/99:18, prop. 1998/99:26, SkU 1998/99:7
- SFS 1999:431 upph. 6 kap. 5, 6 §§, ändr. 2 kap. 8, 6 kap. 3, 7, 8 §§, 10 kap. 9 §  
prop. 1998/99:79, SkU 1998/99:19,
- SFS 1999:1006 ändr. 4 kap. 5, 6 §§  
prop. 1998/99:134, SoU 1999/2000:4
- SFS 1999:1063 ändr. 2 kap. 1, 10 §§, 11 kap. 3 §  
prop. 1999/2000:1, FiU 1999/2000:1
- SFS 1999:1070 ändr. 4 kap. 11 §, 5 kap. 2, 3 §§, 6 kap. 2 §, rubr. närmast före 4 kap. 11 §; ny 4 kap. 1 a §  
prop. 1998/99:127, SkU 1999/2000:3
- SFS 1999:1109 ändr. 9 kap. 13 §  
prop. 1998/99:130, LU 1999/2000:2
- SFS 1999:1289 ändr. 1 kap. 4 §  
prop. 1999/2000:2, SkU 1999/2000:2
- SFS 1999:1323 upph. 2 kap. 6 §, 6 kap. 8 a §; ändr. 2 kap. 2, 5 §§, 4 kap. 1 §, 6 kap. 8 §, 2 p övergångsbest. till 1997:479  
prop. 1998/99:127, prop. 1999/2000:9, SkU 1999/2000:8, SkU 1999/2000:11
- SFS 1999:1324 ändr. 2 kap. 1 § i 1999:1063  
prop. 1999/2000:9, SkU 1999/2000:8, SkU 1999/2000:11,
- SFS 2000:484 ändr. 7 kap. 4 §, 9 kap. 2, 5, 9, 15 §§, 12 kap.

- 1 §, nya 11 kap. 12, 13 §§, rubr. närmast före 11 kap. 12 §  
prop. 1999/2000:105, SkU 1999/2000:22
- SFS 2000:1155 ändr. 2 kap. 1, 10 §§, 7 kap. 4 §, 8 kap. 3 a §, 9 kap. 2, 5 §§, 11 kap. 3 §, 2 p övergångsbest. till 1997:479  
prop. 2000/01:1, FiU 2000/01:1
- SFS 2000:1426 ändr. 4 kap. 1, 12 §§, 5 kap. 2, 3, 5 §§; nya 4 kap. 1 b, 12 a §  
prop. 1999/2000:126, prop. 2000/01:31, SkU 2000/01:11, SkU 2000/01:13
- SFS 2000:1435 ändr. 2 kap. 1 § i 2000:1155  
SkU 2000/01:11, SkU 2000/01:13
- SFS 2001:193 upph. 6 kap. 11, 12 §§  
prop. 2000/01:33, SkU 2000/01:20
- SFS 2001:518 upph. 7 kap. 3, 4, 5 a, 7 §§, 8 kap. 3 a, 4, 5 §§; ändr. 1 kap. 3 §, 2 kap. 1, 8, 9, 11 §§, 4 kap. 1, 1 a, 2, 3, 4, 5, 12 §§, 5 kap. 1, 2, 3, 4 §§, 6 kap. 1, 2, 3, 10 §§, 7 kap. 1, 2, 5, 5 b, 6 §§, 8 kap. 1, 2, 3 §§, 9 kap. 2, 6, 9, 11, 14 §§, 10 kap. 11 §, 11 kap. 9, 10 §§, rubr. till 7, 8 kap. rubr. närmast före 11 kap. 9 §; nya 4 kap. 3 a §, 6 a kap.  
prop. 2000/01:118, SkU 2000/01:26
- SFS 2001:523 ändr. 4 kap. 8 a § SkU 2000/01:25
- SFS 2001:569 ändr. 1 kap. 5 §, 10 kap. 5 §  
prop. 2000/01:95, TU 2000/01:15
- SFS 2001:901 ändr. 6 kap. 1 §  
prop. 2001/02:29, SkU 2001/02:9
- SFS 2001:962 ändr. 2 kap. 1, 10 §§, 3 kap. 2 §, 6a kap. 1, 2 §§, 9 kap. 5 §, 11 kap. 3, 10 §§; ny 6 a kap. 5 §  
prop. 2001/02:1, prop. 2001/02:3, FiU 2001/02:1
- SFS 2001:1081 ändr. 2 kap. 5 §  
prop. 2001/02:31, MJU 2001/02:6

- SFS 2002:422 upph. 6 kap. 2, 10 §§, 9 kap. 12, 13, 14, 15 §§, 10 kap. 12 §, 11 kap. 6, 13 §§; ändr. 4 kap. 4, 6, 7, 8, 10, 11, 12 §§, 5 kap. 3, 4, 5, §§, 6 kap. 1 §, 8 kap. 3 §, 9 kap. 9 b §, 10 kap. 11 §, 11 kap. 7, 11 §§, 12 kap. 1 §; ny 4 kap. 12 b §  
prop. 2001/02:127, SkU 2001/02:27
- SFS 2002:684 ändr. 2 kap. 1 §  
prop. 2001/02:177, SkU 2001/02:26
- SFS 2002:757 ikraftträdande av lagen 2002:684
- SFS 2002:884 ändr. 4 kap. 1, 9 §§  
prop. 2002/03:10, SkU 2002/03:3
- SFS 2002:890 upph. 4 kap. 10 § i 2002:422  
prop. 2002/03: 10, SkU 2002/03:3
- SFS 2002:1141 ändr. 4 kap. 4 § i 2002:422 SkU 2002/03:5
- SFS 2002:1142 ändr. 2 kap. 1, 10 §§, 6 a kap. 1, 2 §§, 9 kap. 5 §, 11 kap. 3 §, 2 p övergångsbest. till 1997:479  
prop. 2002/03:1, FiU 2002/03:1, SkU 2002/03:5
- SFS 2003: 810 ändr. 2 kap. 1, 10 §§, 6 a kap. 3 §, 9 kap. 5, 9 §§ 10 kap. 5 §, 11 kap. 3, 9, 10, 11, 12 §§ p. 2 i övergångsbest. till 1997:479  
prop. 2003/04:1, FiU 2003/04:1
- SFS 2004:121 ändr. 2 kap. 8 §, 4 kap. 1 b, 12 a §§, 5 kap. 2 §  
prop. 2003/04:41, SkU 2003/04:19
- SFS 2004: 223 ändr. 6 a kap. 1, 2, 3 §§, 9 kap. 5 §  
prop. 2003/04:1, SkU 2003/04:28
- SFS 2004:628 ändr. 11 kap. 9 §  
prop. 2003/04:144, SkU 2003/04:36
- SFS 2004:1038 ändr. 2 kap.1, 10 §§, 6 a kap. 1 §, 9 kap. 7, 8, 9 §§,  
10 kap. 5 §, 11 kap. 3, 10, 12 §§, p. 2 övergångsbest. till 1997:479  
prop. 2004/05:1, FiU 2004/05:1

- SFS 2004:1153 ändr. 2 kap. 5 §  
prop. 2004/05:9, MJU 2004/05:4
- SFS 2004:1197 ändr. 11 kap. 5, 7, 9, 11 §§; nya 11 kap. 7 a,  
7 b, 11 a, 11 b, 11 c, 13 §§, rubr. närmast före  
11 kap. 11 a §  
prop. 2003/04:170, NU 2004/05:7

### **Förordning (1994:1784) om skatt på energi**

#### *Författningsändringar*

- SFS 1995:615 nya 4 a och 4 b §§, ändr. 1 §
- SFS 1995:1534 ny 4 c §, ändr. 5 §
- SFS 1997:591 ändr. 5 §
- Förordning (1995:1223) om fastställande av omräknade belopp  
för energiskatt och koldioxidskatt för år 1996
- Förordning (1995:1535) om upphävande av vissa förordningar  
om omräknade punktskattebelopp för år 1996
- SFS 1998:522 ny 9 §
- SFS 1999:110 ny 10 §
- SFS 1999:462 nuvarande 4 a, 4 b, 4 c, 10 §§ betecknas 11, 12,  
4 a 16 §§; ändr. 7,8,9 §§, den nya 11§, nya 10,  
13, 14, 15 §§
- SFS 1999:1221 ny 17 §
- SFS 1999:1335 ändr. 15 §
- SFS 2000:511 ny 18 §
- SFS 2001:583 ändr. 5, 14, 17, §§; nya 19, 20, 21 §§
- SFS 2001:728 upph. 9 §; ändr. 17 §
- SFS 2002: 690 ändr. 4 §
- SFS 2002:823 upph. 3, 7, 8 §§; ändr. 2, 6, 10, 11, 12, 13, 14,  
15, 17, 18, 19, 20 §§
- SFS 2003:975 ändr. 5, 6, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19,  
20, 21 §§
- SFS 2004:104 ändr. 4 §
- SFS 2004:1236 ändr. 5, 18, 20 §§

*Riksskatteverkets 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.

*Riksskatteverkets meddelanden*

Riksskatteverkets information (RSV M 2002:10) om beskattning av bränslen enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi.

*Riksskatteverkets allmänna råd*

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*)

(Direktiv 92/81/EEG och 92/82/EEG upphör därmed att gälla efter den 31 december 2003.)

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

Rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (*EGT L 076 23.03.1992 s. 1*)

*Ändr. gm (EGTL 161 01.07.2000 s. 82)*

*Ändr. gm (EGTL 193 29.07.2000 s. 73)*

*Ändr. gm (EGTL 390 31.12.1992 s. 124)*

*Ändr. gm (EGTL 365 31.12.1994 s. 46)*

*Ändr. gm (EGTL 008 11.01.1997 s. 12)*

*Ändr. gm (EGTL 122 16.05.2003 s. 36)*

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

## **5.2 Allmänt**

LSE reglerar skatter på bränslen och elektrisk kraft. Lagen trädde i kraft den 1 januari 1995 och ersatte ett antal lagar: Lagen om allmän energiskatt, lagen om bensinskatt, lagen om koldioxidskatt, lagen om svavelskatt och lagen om dieseloljeskatt.

Tre skatter regleras i LSE, nämligen energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt.

Till följd av Sveriges medlemskap i EU har den svenska lagstiftningen på energiskatteområdet anpassats till gemenskapsrätten. Inom EU finns bl.a. gemensamma bestämmelser för punktskatterna på mineraloljeprodukter. 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 skall uppnås. Direktiven innehåller detaljerade definitioner av vad som ska förstås med mineraloljor, vad som ska beskattas, minimiskattesatser och föreskrifter om skattereduktioner och



undantag. Avsikten med de gemensamma punktskattereglerna är att undanröja behovet av gränskontroller mellan medlemsstaterna men samtidigt se till att varan beskattas i det land där den konsumeras.

EG-anpassningen har medfört att skatt ska betalas för alla bränslen som används för motordrift. Vidare ska i princip alla kolväten beskattas som 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. Vidare finns det vissa undantag, t.ex. för sådana bränslen som säljs i förpackningar om en liter.

Till följd av Sveriges medlemskap i EU görs skillnad mellan EG-harmoniserade och icke EG-harmoniserade bränslen. De EG-harmoniserade bränslena omfattas av ett beskattningsförfarande som är gemensamt inom EU. Till dessa hänförs bl.a. bensen, gasol, metan, fotogen, motorbrännolja och eldningsolja samt vissa andra oljeprodukter. Till de icke EG-harmoniserade bränslena hänförs övriga bränslen. Hit hör naturgas, kolbränslen, petroleumkoks, men även sådana produkter som blir skattepliktiga därför att de säljs eller förbrukas för motordrift eller uppvärmning.

Sverige kan ha punktskatter på andra bränslen än som regleras i gemenskapsrätten under förutsättning att de inte föranleder gränskontroll mellan Sverige och annat EU-land. Exempelvis belastas kolbränslen med energi- och koldioxidskatt. Även svavelskatten är en nationell skatt, för vilken EG-direktiv på bränsleområdet inte behöver tillämpas.

Av praktiska skäl har dock förfarandereglerna knutits till bränsleprodukter och inte slag av skatt. Detta innebär att de särskilda förfarandereglerna som har sin grund i EG-rätten skall tillämpas även vid uppbörden av svavelskatten på EG-harmoniserade bränslen.

Svavelskatteplikten omfattar således samtliga produkter för vilka energiskatt och koldioxidskatt tas ut. Svavelskatt tas därför ut på bensen, fotogen, gasol och naturgas och även för varje annan produkt som används som motorbränsle samt andra flytande och gasformiga kolväten som används för uppvärmning. Vissa av dessa produkter, t.ex. gasformiga

bränslen, innehåller dock så låga halter svavel att de faller utanför den skattepliktiga gränsen.

Energiskatten på bränslen är i likhet med energiskatten på elektrisk kraft utformad på grundval av såväl energi- och miljöpolitiska som statsfinansiella skäl, där oftast det statsfinansiella skälet har varit dominerande.

Koldioxidskatten på bränslen är däremot en s.k. miljörelaterad skatt. Det innebär att den har införts främst av miljöskäl. Syftet med koldioxidskatten är i det kortare perspektivet att utgöra ett incitament för den förbrukare som använder bränslen med hög kolhalt att byta till bränslen med lägre kolhalt, eller att gamla förbränningsanläggningar byts ut mot nya för att få en effektivare användning, se prop. 1989/90:111 s.145. I det längre perspektivet är syftet att minska koldioxidutsläppen.

Även svavelskatten är en miljörelaterad skatt. Syftet med svavelskatten är att den bör leda till att svavelfattigare bränslen används och att reningsåtgärder vidtas.

Koldioxidskatten och svavelskatten tas inte ut på utsläppen utan på insatsvarorna. Utsläppen av koldioxid och svavel vid förbränning beror främst på ett bränsles sammansättning. Huvuddelen av bränslets innehåll av grundämnet kol återfinns i rökgaserna i form av koldioxid om inga reningsåtgärder vidtas. Motsvarande gäller svavel. Det är emellertid mindre tekniskt komplicerat att bestämma kolhalten respektive svavelhalten i ett bränsle än att mäta mängden föroreningar i rökgaserna. Koldioxidskatten och svavelskatten tas därför ut på insatsvarorna och inte på utsläppen. I praktiken blir det dock utsläppen av koldioxid som träffas av beskattningen eftersom kolinnehållet i ett bränsle motsvarar mängden koldioxidutsläpp. Även när det gäller svavel blir det i praktiken utsläppen som belastas med skatten, eftersom vidtagna reningsåtgärder och dylikt kan medföra avdrag eller kompensation för skatten. I fråga om koldioxid har däremot möjligheten att få återbetalning av skatt, om man begränsar utsläpp av koldioxid i samband med förbrukning av bränslet, hitintills inte praktiskt 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 RR:s dom RÅ 1998 not 97.

I huvudsak tillämpas samma bestämmelser om t.ex. skatt- och registreringskyldighet, skattskyldighetens inträde och avdrag i deklaration för såväl energiskatten som koldioxidskatten och svavelskatten. Det finns emellertid några skillnader mellan

skatterna. En sådan skillnad är att energiskatten på vissa skattepliktiga oljeprodukter differentieras i olika miljöklasser. En sådan differentiering sker däremot inte då koldioxidskatt och svavelskatt tas ut. Vid begränsning av utsläpp av koldioxid och svavel finns specifika regler om återbetalning av skatt respektive avdrag och kompensation.

Vidare finns det en skillnad när det gäller det bränsle som förbrukats vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Avdrag/återbetalning medges för hela energiskatten men endast för 79 procent av koldioxidskatten och inte för någon del av svavelskatten. I fråga om svavelskatten medges dock avdrag för vissa industriella processer. 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 dispens för svavelskatt enligt 2 kap. 12 § LSE inom ramen för pilotprojekt som syftar till att utveckla mer miljövänliga bränslen.

När det gäller avdragsbestämmelserna vid värmeproduktion vid samtidig produktion av värme och elektrisk kraft i ett kraftvärmeverk har tidigare avdrag för halva energiskatten tillåtits men inte för koldioxidskatten och svavelskatten. Från och med den 1 januari 2004 gäller att avdrag för skatt på bränslen som förbrukats för värmeproduktion i stället medges med hela energiskatten och 79 procent av koldioxidskatten och inte med någon del av svavelskatten. Avdragsreglerna är därmed desamma som gäller för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.

## **5.3 Skatteplikt m.m.**

### **5.3.1 Allmänt**

Skatt betalas enligt LSE för bränslen och elektrisk kraft.

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

Svavelskatt ska betalas på svavelinnehållet i de bränslen som anges i 3 kap. 1 § LSE.

Regler om skatt på elektrisk kraft finns i 11 kap. LSE. Dessa bestämmelser behandlas nedan i avsnitt 5.17.

I 1 kap. 3–7 §§ LSE anges innebörden av vissa uttryck i den mening som de används i LSE.

<b>Mineralolje- produkter</b>	I 1 kap. 3 § LSE finns en legaldefinition av vad som avses med mineraloljeprodukter. Dessa är produkter som hänförs till vissa nummer i den Kombinerade nomenklaturen, se avsnitt 5.3.2.
<b>Yrkesmässig verksamhet</b>	<p>Enligt 1 kap. 4 § LSE är en verksamhet yrkesmässig om den</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL, eller</li><li>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.</li></ol> <p>Denna definition överensstämmer med den som finns i 4 kap. 1 § ML.</p>
<b>Fordonsbegrepp</b>	I 1 kap. 5 § LSE föreskrivs att fordonsbegreppen i LSE ska ha samma betydelse som i lagen (2001:559) om vägtrafikdefinitioner.
<b>Skepp och båtar</b>	Med skepp förstås, enligt 1 kap. 6 § LSE, fartyg vars skrov har en största längd av minst tolv meter och en största bredd av minst fyra meter. Med båtar avses andra fartyg.
<b>Införsel, import och export</b>	<p>I 1 kap. 7 § LSE finns angivet vad som i lagen avses med införsel, export och import. Med införsel förstås att en produkt förs in till Sverige eller tas emot här i landet från ett annat EG-land, se prop. 1994/95:54 s. 82. Med import avses införsel till Sverige av en produkt från ett land eller ett område som ligger utanför Europeiska gemenskapens punktskatteområde (tredje land). Med export avses att en produkt förs ut från Sverige till tredje land. En redogörelse för Europeiska gemenskapens punktskatteområde finns i kapitel 2.</p> <p>Inom EU finns gemensamma bestämmelser om punktskatter på mineraloljeprodukter. De produkter som omfattas av bestämmelserna benämns EG-harmoniserade. De bränslen som inte är harmoniserade, men som omfattas av skatteplikt i Sverige, benämns icke EG-harmoniserade.</p> <p>De EG-harmoniserade bränslena, som räknas upp i 1 kap. 3 a § LSE (däribland de bränslen som avses i 2 kap. 1 § första stycket 1–5 LSE), är direkt skattepliktiga för energi- och koldioxidskatt. Direkt skattepliktiga är även de icke EG-harmoniserade bränslena som räknas upp i 2 kap. 1 § första stycket 6–8 LSE samt råttololja 2 kap.1 a § LSE. Direkt skatteplikt innebär att ett bränsle alltid är skattepliktigt oavsett användningsområde. Skattefrihet kan erhållas genom avdrag i</p>

deklaration, återbetalning av skatten eller genom att godkännas som skattebefriad förbrukare.

För bränslen som inte är direkt skattepliktiga, indirekt skattepliktiga bränslen, kommer skatteplikten att inträda om och när de säljs eller förbrukas för motordrift. Även medel som säljs eller förbrukas för att öka bränslets volym eller tillsatser till bränslet är skattepliktiga, dvs. blandningen blir i sin helhet skattepliktig. Om mineraloljor som inte är direkt skattepliktiga, dvs. sådana mineraloljor som räknas upp i 1 kap. 3 § LSE men som inte återfinns i 1 kap. 3 a § LSE, eller andra produkter som innehåller minst fem viktprocent flytande eller gasformiga kolväten säljs eller förbrukas för uppvärmning föreligger skatteplikt, 2 kap. 3 och 4 §§ 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.

I LSE:s ursprungliga lydelse begränsades det direkt skattepliktiga området för EG-harmoniserade bränslen till att omfatta endast mineraloljeprodukter som typiskt sett används som motorbränslen eller uppvärmning. Det gäller bl.a. bensin, dieselloja, eldningsolja, fotogen, gasol och metan (2 kap. 1 § första stycket 1–5 LSE). Dessa produkter omfattas av det EG-anpassade beskattningsförfarandet.

Omfattningen av förfarandereglererna kom att tillämpas olika av EU:s medlemsländer, vilket medförde praktiska problem i samband med hanteringen av mineraloljor inom gemenskapen. Huvuddelen av medlemsstaterna tillämpade reglerna för de produkter för vilka minimiskattesatser fastställts, dvs. bränslen som omnämns i 2 kap. 1 § första stycket 1–5 LSE. Detta var den tolkning som valdes vid utformning av LSE. Vissa medlemsländer hävdade dock att förfarandereglererna skulle tillämpas på samtliga produkter som definieras som mineraloljor, se 1 kap. 3 § LSE, oavsett om de är avsedda att användas för skattepliktiga användningsområden – dvs. motordrift eller uppvärmning – eller för andra ändamål, t.ex. som lösningsmedel.

I rådets direktiv 94/74/EEG gjordes ett förtydligande, av innebörd att förfarandereglererna ska tillämpas på en rad uppräknade mineraloljor. Sverige har därför numera valt att fullt ut knyta den direkta skatteplikten till förfarandereglererna, vilket innebär att till EG-harmoniserade – direkt skattepliktiga – bränslen hänförs de bränslen som räknas upp i 1 kap. 3 a §

LSE, i vilka ingår de produkter som uppräknas i 2 kap. 1 § första stycket 1–5 LSE. Av 2 kap. 3 § första stycket 1 LSE framgår att de mineraloljeproducter som räknas upp i 1 kap. 3 a § LSE är direkt skattepliktiga. Själva beskattningsförfarandet för mineraloljor har således utvidgats till att omfatta vissa mineraloljor som mera sällan används för motorbränsle eller uppvärmning.

### 5.3.2 Energiskatt och koldioxidskatt på 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 anges de skattepliktiga bränslenas KN-nr. KN är en förkortning av Kombinerade nomenklaturen, som är det system efter vilket olika varor numreras i EG:s tulltaxa. Denna tulltaxa har införlivats med svensk rätt. I 1 kap. 3 § LSE finns en legaldefinition av vad som i lagen menas med ”mineraloljeproducter”. Definitionen består helt enkelt av en uppräkning av olika KN-nr, och mineraloljeproducter är de produkter som omfattas av dessa KN-nr.

I 1 kap. 3 a § LSE, som rör skatteförfarandet, anges vissa mineraloljeproducter genom en uppräkning av KN-nr. Skatteplikten för en mängd mineraloljeproducter regleras i 2 kap. 3 § LSE, där man hänvisar till 1 kap. 3 a § LSE. Lagtexten i 1 kap. 3 och 3 a §§ LSE ger ingen direkt vägledning av vilka produkter det gäller, eftersom endast KN-nr anges och det inte sägs i klartext vilka produkter det rör sig om. Läsaren måste själv ta reda på vilken produkt varje KN-nr avser.

De KN-nr som återges i LSE är i enlighet med rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och Gemensamma tulltaxan i dess lydelse den 1 oktober 1994. De KN-nummer som återges i LSE stämmer inte längre med de KN-nummer som numera gäller för vissa bränslen, eftersom omfattande förändringar har skett i den Kombinerade nomenklaturen. Detta påverkar dock inte skatteplikten eftersom man i lagtexten lagt in bestämmelsen om att KN-numren är de som gällde den 1 oktober 1994.

#### 5.3.2.1 Skatteplikt enligt 2 kap. 1 och 1 a §§ LSE

I 2 kap. 1 § första stycket LSE räknas de olika skattepliktiga bränslena upp i åtta punkter. Skatteplikten för dessa bränslen är direkt, dvs. den inträder oavsett vilket ändamål bränslena används för. Punkterna 1–5 reglerar vissa mineraloljeproducter och punkterna 6–8 andra sorters bränslen.

2 kap. 1 § första stycket 1–2 LSE gäller bensin (KN-nr 2710 00 26, 2710 00 27, 2710 00 29, 2710 00 32, 2710 00 34 eller 2710 00 36).

Den 1 januari 2000 infördes en ny miljöklass för bensin, miljöklass 1. Samtidigt slopades miljöklass 3.

Fr.o.m. den 15 november 2002 sänktes skatten på alkylatbensin. Detta innebar att alkylatbensinen fick en egen skattesats i miljöklass 1. Syftet med sänkningen var att öka användningen av alkylatbensin i tvåtaktsmotorer eftersom den har bättre miljöegenskaper än vanlig motorbensin. Alkylatbensin används bl.a. i motorgräsklippare, snöskotrar, mopeder och utombordsmotorer till fritidsbåtar.

2 kap. 1 § första stycket 3 LSE avser eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m. (KN-nr 2710 00 51, 2710 00 55, 2710 00 69 eller 2710 00 74–2710 00 78).

2 kap. 1 § första stycket 4 LSE anger gasol (ur KN-nr 2711 12 11–2711 19 00). I prop. 1994/95:54 s. 86 anförs följande.

Förutom metan och naturgas beskattas ur KN-nr 2711 endast gasol direkt enligt första stycket 4. Detta åstadkoms lagtekniskt genom att hänvisa till ”ur KN-nr 2711 12 11–2711 19 00”, i stället för att knyta skatteplikten direkt till aktuella KN-nr, vilket alltså skulle ha innefattat samtliga produkter som hänförs under numren. Med gasol avses varor som huvudsakligen består av petroleumgaser och andra gasformiga kolväten. De kolväten som ingår i gasol är i huvudsak propan och butan eller en blandning av dessa. Avgörande för om en produkt är direkt skattepliktig är alltså om den är att betrakta som gasol eller ej.

2 kap. 1 § första stycket 5 LSE gäller metan (ur KN-nr 2711 29 00).

2 kap. 1 § första stycket 6 LSE avser naturgas (KN-nr 2711 11 00, 2711 21 00). Naturgasen består till över 95 procent av metan. I naturgasnätet förekommer det ibland att gasuttaget är så stort att gastillförseln måste stöttas med tillförsel till nätet av syntetisk naturgas som består av en blandning av gasol och luft. Skatten får då beräknas särskilt för var och en av de ingående skattepliktiga komponenterna.

2 kap. 1 § första stycket 7 LSE avser kolbränslen (KN-nr 2701, 2702 eller 2704). Kolbränslen 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.

2 kap. 1 § första stycket 8 LSE anger petroleumkoks (KN-nr 2713 11 00–2713 12 00). Petroleumkoks (både kalcinerad och inte kalcinerad) är en speciell form av koks som vanligen uppkommer som en restprodukt vid raffinaderier. Petroleumkoks används som pannbränsle internt inom raffinaderierna eller säljs till utomstående förbrukare, främst cementindustrin men även till järn- och stålindustrin. Av skatteneutralitetsskäl beskattas petroleumkoks lika som kolbränslen. Se prop. 1994/95:54 s. 54.

Av 2 kap. 1 a § LSE framgår att energiskatt även ska betalas på råttalolja (KN-nr 3803 00 10). Anledningen till att råttalolja endast omfattas av energiskatt är att råttalolja är ett biobränsle. Då förbränning av råttalolja inte ger upphov till nettoemission av koldioxid tas inte koldioxidskatt ut.

Den energiskatt som tas ut på råttalolja motsvarar den sammanlagda energi- och koldioxidskatt som tas ut på den lågbeskattade, märkta eldningsoljan.

Energiskatt på råttalolja infördes den 1 januari 1999. Av prop. 1998/99:26 och skatteutskottets betänkande 1998/1999:SkU7 framgår att syftet med bestämmelsen är att motverka användningen av råttalolja som bränsle. Råttalolja är en biprodukt vid framställningen av pappersmassa. Råttalolja används som råvara vid framställning av specialkemikalier, tex. lim, färg, m.m.

#### **5.3.2.2 Skatteplikt enligt 2 kap. 3 § första stycket 1 LSE**

Enligt 2 kap. 3 § första stycket 1 LSE föreligger s.k. direkt skatteplikt även för andra mineraloljeprodukter enligt 1 kap. 3 a § LSE än sådana som avses i 2 kap. 1 § LSE. De mineraloljeprodukter som anges i 1 kap. 3 a § LSE delas i denna paragrafs första stycke upp i fem punkter. Följande av dessa produkter är direkt skattepliktiga enligt 2 kap. 3 § första stycket LSE.

1 kap. 3 a § första stycket 1 LSE: KN-nr 2707 10 (bensen), 2707 20 ((toluen [toluol]), 2707 30 (xylene [xylo]) och 2707 50 (andra blandningar, bl.a. solventnafta, av aromatiska kolväten



som ger minst 65 volymprocent destillat, [inklusive förluster] vid 250°C vid bestämning med metoden enligt ASTM D 86)).

1 kap. 3 a § första stycket 2 LSE: KN-nr 2710 00 11 (lättoljor för en särskild process), 2710 00 15 (lättoljor för kemisk omvandling vid andra processer), 2710 00 21 (petroleumnafta), 2710 00 25 (andra specialdestillat), 2710 00 37 (jetbensin), 2710 00 39 (andra lättoljor), 2710 00 41 (mellanoljor för en särskild process), 2710 00 45 (mellanoljor för kemisk omvandling vid andra processer), 2710 00 59 (mellanoljor), 2710 00 61 (dieselbrännolja för en särskild process), 2710 00 65 (dieselbrännolja för kemisk omvandling vid andra processer), 2710 00 71 (eldningsolja för en särskild process) och 2710 00 72 (eldningsolja för kemisk omvandling vid andra processer).

Enligt 1 kap. 3 a § andra stycket LSE gäller första stycket endast vid bulkleveranser i fråga om produkter som hänförs till KN-nr 2710 00 21 (petroleumnafta), 2710 00 25 (andra specialdestillat) och 2710 00 59 (mellanoljor).

1 kap. 3 a § första stycket 3 LSE: Produkter med KN-nr 2711 29 00 (andra kolväten i gasform än naturgas) är inte skattepliktiga enligt 2 kap. 1 § LSE.

1 kap. 3 a § första stycket 4 LSE: KN-nr 2901 10 (mättade acykliska kolväten).

1 kap. 3 a § första stycket 5 LSE: KN-nr 2902 20 (bensen [bensol]), 2902 30 (toluen [toluol]), 2902 41 00 (o-xylen), 2902 42 00 (m-xylen), 2902 43 00 (p-xylen) och 2902 44 (blandade xylenisomerer). Produkter hänförliga till KN-nr 2902 är cykliska kolväten.

### 5.3.2.3 Skatteplikt enligt 2 kap. 3 § första stycket 2 LSE

Enligt 2 kap. 3 § första stycket 2 LSE föreligger s.k. indirekt skatteplikt för andra mineraloljeprodukter än sådana som avses i 1 kap. 3 a § LSE, om en sådan produkt säljs eller förbrukas som motorbränsle eller för uppvärmning.

De mineraloljeprodukter som är indirekt skattepliktiga är alltså de som räknas upp i 1 kap. 3 § LSE men inte i 1 kap. 3 a § LSE. I förstnämnda paragraf räknas produkterna upp under tolv punkter. Följande produkter är indirekt skattepliktiga.

1 kap. 3 § 1 LSE: KN-nr 2706 (stenkols-, brunkols- och torvtjära samt andra mineraltjäror, även separerade eller delvis destillerade [toppade], inbegripet s.k. preparerad tjära).

1 kap. 3 § 2 LSE: KN-nr 2707 91 00 (kreosotoljor), 2707 99 11 (råa lättoljor som ger minst 90 volymprocent destillat vid 200°C) och 2707 99 19 (andra råoljor).

1 kap. 3 § 3 LSE: KN-nr 2709 (råolja erhållen ur petroleum eller ur bituminösa mineral).

1 kap. 3 § 4 LSE: KN-nr 2710 00 81 (smörjoljor för en särskild process), 2710 00 83 (smörjoljor för kemisk omvandling vid andra processer), 2710 00 85 (smörjoljor avsedda att blandas på visst sätt), 2710 00 87 (motoroljor, kompressoroljor och turbinoljor), 2710 00 88 (hydrauloljor), 2710 00 89 (teknisk vit olja och medicinsk vit olja), 2710 00 92 (transmissionsoljor), 2710 00 94 (metallbearbetningsoljor, formoljor och rost-skyddsoljor), 2710 00 96 (isoleroljor) och 2710 00 98 (andra smörjoljor och andra oljor).

I fråga om smörjoljor anförs i prop. 1994/95:54 s. 92–93 bl.a. följande.

En smörjolja ur KN-nr 2710 är en mineralolja enligt den definition som gäller enligt gemenskapsrätten. Smörjolja som saluförs separat bör generellt anses ha ett i huvudsak icke skattepliktigt användningsområde – dvs. annat än motordrift eller uppvärmning – och skall därför inte beskattas. Detta bör gälla oavsett om det rör sig om smörjolja som används för smörjning av kolvar o.d. eller om smörjolja som blandas i bensin. ---

Vad däremot gäller en blandning, som består huvudsakligen av bensin med en smärre mängd inblandad smörjolja, ter det sig naturligt att betrakta hela blandningen som ett motorbränsle för vilket skatt skall tas ut enligt den allmänna regeln i 4 § som föreskriver att varje produkt som används för detta ändamål skall beskattas. Det kan således inte anses förenligt med gemenskapsrätten att inte ta ut skatt för inblandade smörjoljor.

Enligt definitionen i tulltaxan av produkterna hänförliga till KN-nr 2710 ska dessa innehålla minst 70 viktprocent oljor erhållna ur petroleum eller ur bituminösa mineral. Detta innebär att t.ex. vegetabiliska oljor (som egentligen är fetter) inte är mineraloljeproducter.

1 kap. 3 § 6 LSE: KN-nr 2712 10 (vaselin), 2712 20 00 (paraffin), 2712 90 31 (andra mineralvaxer och liknande produkter erhållna genom syntes eller genom andra processer,

även färgade: råa för en särskild process), 2712 90 33 (andra mineralvaxer etc.: råa för kemisk omvandling vid andra processer), 2712 90 39 (andra mineralvaxer etc.: råa, andra), 2712 90 90 (mineralvaxer etc.: andra).

1 kap. 3 § 7 LSE: KN-nr 2715 (bituminösa blandningar baserade på naturasfalt, naturlig bitumen, petroleumbitumen, mineraltjära eller mineraltjärbeck [t.ex. asfaltmastix, ”cut backs”]).

1 kap. 3 § 8 LSE: KN-nr 2901 21 00 (eten), 2901 22 00 (propen), 2901 23 00 (buten och butenisomerer), 2901 24 00 (butadien-[1,3] och isopren) och 2901 29 00 (andra omättade acykliska kolväten).

1 kap. 3 § 9 LSE: KN-nr 2902 11 00 (cyklohexan) och 2902 19 90 (cyklaner, cyklener och cykloterpener exklusive cyklohexan, cykloterpener och azulen och alkylatderivat av azulen).

1 kap. 3 § 10 LSE: KN-nr 3403 11 00 (beredda smörjmedel, innehållande oljor erhållna ur petroleum eller ur bituminösa material, preparat för behandling av textilmaterial, läder, pälskinn eller andra material) och 3403 19 (beredda smörjmedel, innehållande oljor ur petroleum eller ur bituminösa material, andra preparat än sådana för behandling av textilmaterial, läder, pälskinn eller andra material).

1 kap. 3 § 11 LSE: 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).

1 kap. 3 § 12 LSE: KN-nr 3817 (blandningar av alkylbensener och blandningar av alkylnaftalener, andra än sådana som omfattas av nr 2707 eller 2902).

#### 5.3.2.4 Skatteplikt enligt 2 kap. 4 § första stycket 1 LSE

Det föreligger indirekt skatteplikt enligt 2 kap. 4 § första stycket 1 LSE och skatteplikt inträder för de produkter som avses om de säljs eller förbrukas som motorbränsle eller som tillsats till motorbränsle eller som medel för att öka motorbränslets volym. Skattepliktiga är alla produkter som inte avses i 2 kap. 1, 1 a, och 3 §§ LSE.

Skatteplikt kan således föreligga även för andra produkter än de som definieras som mineraloljor enligt 1 kap. 3 § LSE.

**Bränsleblandning** Enligt det i föregående avsnitt citerade uttalandet, prop. 1994/95:54 s. 92–93, betraktas en blandning som består huvudsakligen av bensin med en smärre mängd inblandad smörjolja som ett motorbränsle för vilket skatt ska tas ut enligt 2 kap. 4 § LSE. Skatt tas ut för hela blandningen.

**Biobränslen** Biobränslen är en sammanfattande beteckning på bränslen som hämtas från växt- och djurriket. Till biobränslen räknas vanliga trädbränslen (t.ex. ved, bark och spån), men även energiskog (huvudsakligen sälg och asp), ettåriga grödor och vissa biprodukter från industrin (främst restprodukter, avlutar från massatillverkning). Biobränslen är, liksom torvbränslen, skattepliktiga om de säljs eller förbrukas som motorbränsle eller som tillsats till motorbränsle eller som medel för att utöka motorbränslets volym. Observera dock att biobränslet råttalolja omfattas av energiskatt, se avsnitt 5.3.2.1.

#### 5.3.2.5 Skatteplikt enligt 2 kap. 4 § första stycket 2 LSE

Det föreligger indirekt skatteplikt även enligt 2 kap. 4 § första stycket 2 LSE för andra produkter än som avses i 2 kap. 1 och 3 §§ LSE, om de innehåller minst fem viktprocent flytande eller gasformiga kolväten och säljs eller förbrukas för uppvärmning.

Följande exemplifiering görs i prop. 1994/95:54 s. 92.

Ett tänkbart fall är en blandning av olja erhållen ur petroleum eller bituminösa mineral och vegetabilisk olja som används för uppvärmningsändamål och där den förstnämnda andelen uppgår till mindre än 70 viktprocent. En sådan bränsleblandning faller inte under något av de KN-nr ur 2710 i tulltaxan som medför direkt skatteplikt. I den mån blandningen trots allt kan anses som en mineralolja – enligt definitionen i 1 kap. 3 § – bör beskattning ske enligt 3 §, medan i annat fall beskattning skall ske av den del av bränslet som är ett kolväte enligt 4 §. Ett annat fall där bestämmelsen aktualiseras är vid beskattningen av den stadsgas som framställs i spaltgasverk. Denna gas består till ca 30 procent av kolväten (metan).

Sveriges enda spaltgasverk finns i Stockholm. Med ett spaltgasverk avses ett gasverk där råvaran gasol eller lättbensin sönderdelas (spaltas) till enklare beståndsdelar, t.ex. vätgas.

### 5.3.3 Undantag från skatteplikt för energiskatt och koldioxidskatt på bränslen

I 2 kap. 11 § LSE regleras i vilka fall energi- och koldioxidskatt inte ska betalas. Följande produkter har undantagits från det skattepliktiga området.

1. Metan som framställs genom biologiska processer.

#### Biogas

Biogas består av cirka 2/3 metan och resten koldioxid. Eftersom huvudbeståndsdelen är metan har biogas ungefär samma egenskaper som naturgas. Med biologisk metan avses sådan metan som utvinns från t.ex. torvmossar, reningsverk (rötgas) och avfallsanläggningar (deponigas).

Biologiskt framställd metan är inte skattepliktig. Sverige har fått tillstånd av EU att undanta biologiskt framställd metan från beskattning. Däremot undantas inte syntetiskt framställd metan.

2. Trädbränsle som säljs eller förbrukas för motordrift vid samtidig produktion av värme och elektrisk kraft i en kraftvärmeanläggning. Detta gäller dock inte råttolja.

#### Trädbränslen

I prop. 1994/95:54 s. 97–98 anförs följande om trädbränslen.

--- Begreppet trädbränslen bör innefatta alla biobränslen där träd eller delar av träd är utgångsmaterial. Det rör sig om t.ex. flis, spån, träpulver, men också avlutar och andra biprodukter från massaindustrin. ---

Vissa trädbränslen används i icke obetydlig omfattning som bränsle i kraftvärmeverk. Av den föreslagna lydelsen av 2 kap. 4 § första stycket 1 följer att skatt ska betalas för alla produkter som säljs eller förbrukas som motorbränsle. Som anmärkts i anslutning till lagrummet avses härmed bränsle i såväl motordrivna fordon som stationära motorer. Ett exempel på en stationär motor är en gasturbin som genererar elektrisk kraft och värme i ett kraftvärmeverk. En följd av bestämmelsen i 2 kap. 4 § första stycket 1 skulle därför bli beskattning av trädbränslen som används för att driva gasturbiner. I den mån trädbränsle skulle användas som bränsle i en mottrycksanläggning skulle däremot inte beskattning ske, eftersom det i detta fall inte vore fråga om motordrift utan uppvärmning. ---

Gemenskapsrätten ger möjlighet till skattebefrielse av bränslen som förbrukas i kraftvärmeanläggningar. En

bestämmelse om skattefrihet för trädbränsle som säljs eller förbrukas för motordrift vid samtidig produktion av värme och elektrisk kraft bör därför införas. --- I den mån trädbränsle skulle användas för att framställa enbart elektrisk kraft kan skattefrihet för det insatta bränslet uppnås genom avdragsbestämmelsen i 7 kap. 2 § andra stycket 4.

Numera regleras avdraget i 7 kap. 1 § 4 LSE.

3. Bränsle som tillhandahålls i en särskild förpackning om högst en liter.

**Små-  
förpackningar**

Bränsleprodukter som säljs i småförpackningar betingar ett betydligt högre pris än produkter som säljs i större kvantiteter och det kan därför antas att de är avsedda för skattefri användning, dvs. för andra ändamål än som motorbränslen eller för uppvärmning. En generell skattefrihet har därför inte ansetts strida mot gemenskapsrätten, se prop. 1994/95:54 s. 98. Exempel på produkter som brukar säljas i småförpackningar är lysfotogen, tvättbensin och tändvätskor på petroleumbas.

4. Bränsle enligt 1 kap. 3 a § LSE (dvs. EG-harmoniserade bränslen), som till följd av bränslets beskaffenhet förlorats i samband med att det framställts, bearbetats, lagrats eller transporterats.

**Förlust till följd  
av bränslets  
beskaffenhet**

För varumottagare och skatterepresentant som avses i 4 kap. 8 § LSE gäller undantaget från skatteplikt endast bränsle som förlorats under transport till varumottagaren.

Före LSE:s ikraftträdande den 1 januari 1995 togs inte skatt ut för bränslen som gått förlorade hos den skattskyldige, vare sig det skett genom t.ex. transportförluster, olyckshändelser eller stöld. Detta berodde på att skattskyldighet inte ansågs ha inträtt. Numera föreligger skatteplikt i dessa fall för EG-harmoniserade mineraloljor. För icke EG-harmoniserade produkter bör inte heller i fortsättningen skatt tas ut i de nu behandlade fallen. Se prop. 1994/95:54 sid. 99.

**5.3.4 Svavelskatt**

Svavelskatten bedöms vara en nationell skatt, vilket innebär att EG-direktiven på bränsleområdet inte behöver tillämpas.

Enligt 3 kap. 1 § LSE ska svavelskatt betalas för svavelinnehållet i

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

De skattepliktiga produkterna för svavelskatt enligt 3 kap. 1 § 2 LSE överensstämmer således i stort med de skattepliktiga produkterna för energiskatt och koldioxidskatt. Undantaget är råtallolja som är skattepliktigt enligt 2 kap. 1 a § LSE. Skatteplikt för svavelskatt föreligger därutöver enligt 3 kap. 1 § 1 LSE för torvbränsle ur KN-nr 2703. Skatteplikt föreligger inte för torv som används för annat ändamål än förbränning, t.ex. jordförbättring.

Genom en hänvisning i 3 kap. 4 § LSE till 2 kap. 11 § LSE föreligger samma undantag från skatteplikten för svavelskatt som för energi- och koldioxidskatt, jfr avsnitt 5.3.3.

Ytterligare ett undantag från skatteplikten för svavelskatt föreligger enligt 3 kap. 2 § tredje stycket LSE för ett flytande eller gasformigt bränsle om dess svavelinnehåll är högst 0,05 viktprocent.

## **5.4 Skattesatser m.m.**

### **5.4.1 Energiskatt och koldioxidskatt på bränslen**

Gemenskapsrätten innehåller bestämmelser om minimiskattesatser som medlemsländerna måste tillämpa.

Dessa är differentierade med hänsyn till dels slag av bränsle, dels användningsområde. Minimiskattesatser är bestämda för de bränslen som räknas upp i 2 kap. 1 § första stycket LSE (blyad och blyfri bensin, dieselolja/ lätt eldningsolja, tjock eldningsolja, fotogen, gasol, metan, naturgas, kolbränslen och petroleumkoks).

Minimiskattesatser får inte underskridas. I vissa fall kan minimiskattesatsen vara noll.

För samtliga dessa bränslen, med undantag för bensin och tjock eldningsolja, finns tre skilda minimivåer. Det rör sig om användning för uppvärmning respektive drift av stationära motorer och motordrivna fordon.

Vad gäller motordrift är tanken att medlemsländerna ska tillämpa samma skattesats för ett visst bränsle oavsett om det används för drift av motordrivna fordon, fartyg eller flygplan. Om en minimiskattesats inte är bestämd för ett bränsle, ska skatt tas ut efter den skatt som gäller för motsvarande bränsle.

Gemenskapsrätten ger ingen möjlighet att generellt tillämpa lägre skattesatser för t.ex. vissa motorbränslen. Regeringen kan dock i särskilda fall medge nedsättning av eller befrielse från

skatt på bränslen som används i försöksverksamhet inom ramen för pilotprojekt som syftar till att utveckla mer miljövänliga bränslen, 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. För kalenderåret 2006 och efterföljande kalenderår ska, enligt 2 kap. 1 § tredje stycket LSE, de i första stycket angivna skattebeloppen räknas om enligt 2 kap. 10 § LSE. Det sker således en årlig indexomräkning av skattesatserna. Regeringen fastställer, enligt 2 kap. 10 § andra stycket LSE, 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.

Fr.o.m. den 1 januari 2005 har 2 kap. 1 § första stycket LSE följande lydelse (SFS 2004:1038):

Energiskatt och koldioxidskatt skall, om inte annat följer av andra stycket, betalas för följande bränslen med angivna belopp:

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		Summa skatt
		Energiskatt	Koldioxidskatt	
1. 27100026, 27100027, 27100029 eller 2710 0032	Bensin som uppfyller krav för a) miljöklass 1 alkylatbensin b) miljöklass 2	2 kr 84 öre per liter 1 kr 27 öre per liter 2 kr 87 öre per liter	2 kr 12 öre per liter 2 kr 12 öre per liter 2 kr 12 öre per liter	4 kr 96 öre per liter 3 kr 39 öre per liter 4 kr 99 öre per liter
2. 27100026, 27100034 eller 27100036	Annan bensin än som avses under 1	3 kr 54 öre per liter	2 kr 12 öre per liter	5 kr 66 öre per liter
3. 27100051, 27100055, 27100069 eller 27100074- 27100078	Eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m. som			



Skatt på energi, Avsnitt 5 213

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp			
4. ur 27111211- 27111900	a) har försetts med märkämmen eller ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350°C	735 kr per m <sup>3</sup>	2 609 kr per m <sup>3</sup>	3 344 kr per m <sup>3</sup>	
	b) inte har försetts med märkämmen och ger minst 85 volymprocent destillat vid 350°C, tillhörig miljöklass 1	1 036 kr per m <sup>3</sup>	2 609 kr per m <sup>3</sup>	3 645 kr per m <sup>3</sup>	
	miljöklass 2	1 279 kr per m <sup>3</sup>	2 609 kr per m <sup>3</sup>	3 888 kr per m <sup>3</sup>	
	miljöklass 3 eller inte tillhör någon miljöklass	1 600 kr per m <sup>3</sup>	2 609 kr per m <sup>3</sup>	4 209 kr per m <sup>3</sup>	
	Gasol som används för				
	a) drift av motordrivnet fordon, fartyg eller luftfartyg	0 kr per 1000 kg	1 350 kr per 1000 kg	1 350 kr per 1000 kg	
	b) annat ändamål än som avses under a)	144 kr per 1 000 kg	2 744 kr per 1 000 kg	2 888 kr per 1 000 kg	
	5. ur 27112900	Metan som används för			
	a) drift av motordrivnet fordon, fartyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	1 110 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	1 110 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	
	b) annat ändamål än som avses under a)	238 per 1 000 m <sup>3</sup>	1 954 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	2 192 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	
6. 27111100, 27112100	Naturgas som används för				
a) drift av motordrivnet	0 kr per	1 110 kr per	1 110 kr per		

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
	fordon, fartyg eller luftfartyg	1 000 m <sup>3</sup>	1 000 m <sup>3</sup>	1 000 m <sup>3</sup>
	b) annat ändamål än som avses under a)	238 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	1 954 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	2 192 kr per 1 000 m <sup>3</sup>
7. 2701, 2702 eller 2704	Kolbränslen	313 kr per 1 000 kg	2 270 kr per 1 000 kg	2 583 kr per 1 000 kg
8. 27131100- 27131200	Petroleumkoks	313 kr per 1 000 kg	2 270 kr per 1 000 kg	2 583 kr per 1 000 kg

För de produkter som beskattas enligt 2 kap. 3 och 4 §§ LSE gäller att skatt ska betalas med de skattebelopp som gäller för motsvarande 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 flytande eller gasformiga 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 4–6. När det gäller produkter enligt första stycket 3 gäller dessutom en särskild skattesats för sådana produkter som försetts med märkämnor eller ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350°C. Koldioxidskatten differentieras inte med hänsyn till miljöklass eller användningssätt. Miljöklasserna behandlas i avsnitt 5.4.2

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

### Bensin

Bensin indelas för närvarande i två olika miljöklasser; miljöklass 1 och miljöklass 2. Dessutom finns det bensin som inte är miljöklassad, s.k. annan bensin. I 2 kap. 1 § första stycket 1 LSE regleras bensin i miljöklass 1 respektive miljöklass 2 och i första stycket 2 annan bensin. Alkylatbensin hänförs till miljöklass 1. En särskild kategori har inrättats i miljöklass 1 med krav som ställs på sådan bensin.

### 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 märkämnor 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 märkämnor och ger minst 85 volymprocent destillat vid 350°C och som delas in i miljöklass 1, miljöklass 2 och miljöklass 3 eller inte tillhör någon miljöklass.

**Gasol, metan och naturgas**

Skattesatserna för gasol, metan och naturgas framgår av 2 kap. 1 § första stycket 4–6 LSE. En högre skattesats för energiskatt och koldioxidskatt tas ut för dessa produkter om de används för annat ändamål än för drift av motordrivna fordon, fartyg eller luftfartyg.

**Ändrad användning**

I 2 kap. 1 § andra stycket LSE stadgas att skatt, i fall som avses i 4 kap. 1 § 7 och 8 och 12 § första stycket 4 LSE, ska tas ut med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de skattebelopp som gäller för bränslets olika användningssätt. De nämnda bestämmelserna i 4 kap. LSE handlar om vem som är skattskyldig i vissa fall.

4 kap. 1 § LSE gäller bränslen som avses i 1 kap. 3 a § (EG-harmoniserade bränslen) och 4 kap. 12 § LSE avser övriga bränslen (icke EG-harmoniserade bränslen).

Bestämmelserna i 4 kap. 1 § 7 och 12 § första stycket 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.

Likaså ska skatt 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.

**Motsvarande bränsle**

I 2 kap. 1 § första stycket LSE samt 2 kap. 1 a § LSE anges bestämda skattesatser för de olika produkterna. För de produkter som är skattepliktiga enligt 2 kap. 3 och 4 §§ LSE finns däremot inga sådana skattesatser angivna. I stället sägs i båda paragraferna att ”skatt skall --- betalas med de skattebelopp som gäller för motsvarande bränsle enligt 1 §”. Vad som avses med motsvarande 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 Skatte-

verket 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 hänförs till den högsta energiskattesatsen (jfr. dock pilotprojekt, se avsnitt 5.4.8). Jfr även avsnitt 5.3.2.4 beträffande skatteplikt för blandning av olja som erhållits ur petroleum eller bituminösa mineral och vegetabilisk olja.

#### **5.4.2 Indelning av oljeprodukter i miljöklasser**

Bestämmelser om indelning av oljeprodukter i miljöklasser finns i 2 kap. 5 och 7 §§ LSE. 2 kap. 5 § LSE anger att kraven för bensin miljöklass 1 och 2 anges i bilaga 2 till lagen (2001:1080) om motorfordons avgasrening och motorbränslen samt att kraven för miljöklass 1, 2 och 3 för högbeskattad olja anges i bilaga 3 till lagen (2001:1080) om motorfordons avgasrening och motorbränslen.

Kraven tillämpas även för andra bränslen som beskattas enligt nämnda lagrum.

I 2 kap. 7 § LSE uttalas att miljöklassningen för vissa bränsleblandningar enligt 2 kap. 3 eller 4 §§ LSE bestäms med ledning av hela bränsleblandningens egenskaper.

**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 frågan om är betydligt lägre än den gräns som gäller avseende skatteplikt för svavelskatt, jfr avsnitt 5.3.4. Det främsta syftet med denna differentiering är att de oljor som används i dieselmotorer, dvs. dieselbrännolja, ska förbättras. Motorbrännoljans kvalitet har stor betydelse för de dieseldrivna fordonens påverkan på hälsa och miljö. Låg svavelhalt leder till minskade svavelutsläpp och är en förutsättning för att partikelfällor och katalysatorer på bilar ska kunna användas för rening av avgaserna. Ett ytterligare mått på motorbrännoljans kvalitet är destillationsintervallet. Om den nedre gränsen för kokpunkten är för låg är flyktigheten stor och det finns risk för att kolväteutsläppen ökar. Om den övre gränsen är

för hög, innehåller oljan tunga kolväten som kan vara särskilt hälsovådliga. Höga aromathalter bidrar till partikelbildning och utsläpp av cancerframkallande ämnen. För att kunna konstruera bra motorer är det viktigt att motorbränslena har väl definierade egenskaper med snäva intervall. Bl.a. densiteten är av betydelse. Nomenklaturen på det petroleumtekniska området beskrivs i en ordlista som har publicerats av Tekniska Nomenklaturcentralen, Petroleumteknisk Ordlista (TNC 48).

Eftersom egenskaperna hos de ifrågavarande bränslen är sådana att de kan ersätta varandra vid användning i motorer och pannor gäller miljöklassindelningen, och därmed även energiskattedifferentieringen, för bränslena oavsett användningsområde.

Gemensamt för oljor hänförliga till miljöklasserna 1–3 är att de ger minst 85 volymprocent destillat vid 350°C.

En närmare beskrivning av miljöklasserna återfinns i bilaga 2 och 3 i lagen (2001:1080) om motorfordons avgasrening och motorbränslen.

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.

## Bensin

Bensin delas för närvarande in i två miljöklasser; miljöklass 1 och miljöklass 2. Kraven för miljöklass 1 respektive 2 anges i bilaga 2 till lagen (2001:1080) om motorfordons avgasreningar och motorbränslen. 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 hänförs den till miljöklass 1, där den inordnats i en egen kategori med en egen skattesats.

Energiskatten är lägst för bensin tillhörig miljöklass 1, (allra lägst för alkylatbensin) högre för bensin hänförlig till miljöklass 2 och högst för annan bensin. Koldioxidskatten är densamma för all bensin.

## **Bränsle- blandningar**

Miljöklass för bränsleblandningar enligt 2 kap. 3 eller 4 §§ LSE som innehåller oljor som erhållits ur petroleum eller bituminösa mineral och som beskattas enligt 2 kap. 1 § första stycket 1 (bensin) eller 3 b (eldningsolja m.m.) LSE, bestäms med ledning av hela bränsleblandningens egenskaper.

### **5.4.3 Svavelskatt**

Bestämmelser om skattesatser finns i 3 kap. 2 § LSE. Skattens storlek anknyter till den s.k. svavelpremien, varmed avses merkostnaden för tillverkning av lågsvavlig olja jämfört med högsvavlig.

Svavelskatt på torvbränsle, kolbränsle, petroleumkoks och andra fasta eller gasformiga produkter tas ut med 30 kr per kg svavel i bränslet.

För flytande bränslen tas skatt ut med 27 kr per m<sup>3</sup> för varje tiondels viktprocent svavel i bränslet. Vid bestämning av skatten pga. svavelinnehållet, mätt som viktprocent svavel i bränslet, ska avrundning göras uppåt till närmaste tiondels 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 bli 108 kr per m<sup>3</sup>.

Den omständigheten att svavelskatt inte tas ut för ett flytande eller gasformigt bränsle om dess svavelinnehåll är högst 0,05 viktprocent påverkar inte skatteberäkningen. Om svavelinnehållet är t.ex. 0,051 viktprocent görs avrundning till 0,2 viktprocent och skattesatsen blir 54 kr per m<sup>3</sup>, vilket således är den lägsta skattesats som betalas.

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, kolbränslen och petroleumkoks. I dessa fall beskattas produkterna efter vikt.

Bestämmelser om hur volymen beräknas finns i 2 kap. 2 § LSE. Första stycket gäller bränslen enligt 2 kap. 1 § första

stycket 1–3 och 1 a § LSE, dvs. bensen, eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen eller råttolja. 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 när bränslet levereras till köpare och skatten beräknas efter bränslets volym vid leverans. Tjocka eldningsoljor måste hela tiden hållas uppvärmda till normalt 50°C vid både lagring och transport. Detta är en förutsättning för att oljorna inte ska stelna. Då oljorna används värms de ibland upp ytterligare. För att skatt inte ska behöva betalas för den övervolym som uppstår vid temperaturhöjningen i samband med en sådan uppvärmning har en omräkningsregel införts. Den innebär att bränslets volym, om det vid skattskyldighetens inträde hade en annan temperatur, får räknas om till volymen vid 15°C. Det åligger den skattskyldige att visa att bränslet vid skattskyldighetens inträde hade en annan temperatur än 15°C, om han vill räkna om den skattepliktiga volymen. Inträder skattskyldighet vid leverans till en köpare som inte är registrerad som skattskyldig för bränslen får dock omräkning göras endast om detta särskilt avtalats mellan säljaren och köparen.

Om skattskyldigheten inträder vid leverans av olja till en köparens bränsletank och det finns ett särskilt avtal om volymomräkning, torde det krävas att temperaturen mäts när oljan levereras, dvs. i samband med utleverering till köparen. Det kan dock inte uteslutas att det kan vara möjligt för den skattskyldige att fullgöra sin beviskyldighet på annat sätt, t.ex. genom utredning om bränslets temperatur då det lämnade depån och vilka temperaturförändringar som bränslet kan ha genomgått under transporten, se prop. 1994/95:54 s. 89.

#### **Vattenföroreningar**

Vid beräkning av skatten på flytande bränslen får enligt RSV:s allmänna råd, RSV 2002:18, hänsyn tas till vattenföroreningar som avsevärt överstiger det normala. Av RSV:s meddelanden RSV M 2002:10 framgår att till grund för detta råd ligger KR:s i Stockholm dom av den 30 november 1986 mål nr 402-1984 och 2799-1984, i vilken KR ansåg att vatten- och sedimenthalter är att betrakta som onormala om de överstiger 1 procent. KR delade därvid den uppfattning som Statens energiverk gett uttryck för i målen. Om vattenhalten är t.ex. 5 procent får det vatteninnehåll som överstiger 1 procent dvs. 4 procent räknas bort.

<b>Naturgas och metan</b>	Enligt 2 kap. 2 § andra stycket LSE ska skatten för naturgas och metan beräknas på volymen vid en temperatur av 0° C och ett tryck av 101,325 kilopascal.
<b>Gasblandningar</b>	Om gas som levereras genom rörledning består av en blandning av komponenter som beskattas på olika sätt, bör skatten beräknas särskilt för var och en av de ingående skattepliktiga komponenterna. Den levererade gasvolymen bör delas upp med utgångspunkt i andelarna av de till denna gasvolym tillförda komponenterna under redovisningsperioden, se RSV:s allmänna råd 2002:18.
<b>Fasta bränslen</b>	Enligt RSV:s allmänna råd 2002:18 ingår i fasta bränslens skattepliktiga vikt det vatten som förekommer i bränslet eftersom kolbränslen normalt innehåller vatten. Sker försäljning av kolbränslen efter volym uttryckt i hektoliter kan kvantiteten redovisas i vikt uttryckt i ton. Enligt RSV:s allmänna råd kan volymen räknas om till vikt med följande omräkningstal:
	Stenkol
	- antracit 0,0914
	- gaskol, kokskol, ångkol och annat stenkol 0,0750
	Briketter och liknande fasta bränslen av stenkol eller brunkol 0,0664
	Koks 0,0500

#### 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 och fotogen m.m., 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 (RSV 2002:18) anført att hänsyn får tas till vattenföroreningar som avsevärt överstiger det normala vid beräkningen av skatten på flytande bränsle. Enligt den i föregående avsnitt nämnda domen den 20 november 1986 från KR i Stockholm mål nr 402-1984 och 2799-1984 har, för tjock eldningsolja, vatten- och sedimenthalter överstigande 1 procent ansetts vara onormala.

### 5.4.6 Märkännen

Bestämmelser om märkännen, som i vissa fall tillsätts oljeprodukter, finns i 2 kap. 8 § LSE.

Tillsättning av märkännen torde i praktiken vara aktuell endast när det gäller bränslen som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 LSE, dvs. eldningsolja, dieselbrännolja och annan fotogen än flygfotogen. Såsom framgår av tabellen i 2 kap. 1 § LSE har märkningen betydelse för skattesatsen för energiskatt, men inte för skattesatsen för koldioxidskatt.

Den högre skatten ska enligt 2 kap. 8 § andra stycket LSE inte tas ut om oljeprodukten försetts med märkämn:

1. vid import av den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 b § första stycket 1 eller 2 LSE eller 4 kap. 12 a § första stycket 3 a eller b LSE senast när produkten deklarerats för övergång till fri omsättning eller,
2. i annat fall än som avses under 1 senast när skattskyldighet för produkten inträder enligt 5 kap. LSE.

Märkning 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. Därvid beaktas t.ex. i vad mån upplagshavaren har tillgång till erforderlig utrustning och i vilken omfattning som märkning är tänkt att äga rum på skatteupplaget.

Enligt 2 kap. 8 § första stycket LSE får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddela föreskrifter om märkännen.

I 4 § FSE föreskrivs att följande märkännen skall användas vid märkning:

1. N-etyl-N-[2-(1-isobutoxi)etyl]-4-(fenylazo) anilin en mängd av minst 6 och högst 9 mg per liter olja, och
2. ett stabilt blått färgämne som är ett derivat av 1,4-diaminoantrakinon av sådan mängd att oljan får en klar grön färg.

Det märkämne som anges i punkt 1 benämns Solvent Yellow 124. Regeringen har vidare i 5 § 1 FSE bestämt att RSV får meddela föreskrifter om förfarandet vid märkning enligt 4 § FSE. RSV har meddelat sådana föreskrifter i RSFS 1996:8 om märkning av vissa oljeprodukter enligt LSE.

#### **Märkning av olja i utlandet**

Bestämmelsen, i 2 kap. 8 § tredje stycket LSE, om var märkning av olja får äga rum är begränsad till Sverige. Detta medför att det inte föreligger någon begränsning i möjligheten för samtliga skattskyldiga att föra in olja, som redan märkts på vederbörligt sätt i utlandet, till Sverige.

#### **5.4.7 Förbud mot användning av märkta oljeprodukter**

I samband med att den s.k. kilometerskatten upphörde den 1 oktober 1993 infördes, vid sidan av då gällande energi- och koldioxidskatt, en särskild dieseloljeskatt på dieselolja som användes i dieseldrivna personbilar, lastbilar och bussar. Samtidigt infördes ett system för märkning av den olja som omfattades av den särskilda dieseloljeskatten. Vid tillkomsten av LSE infördes den lägre skattesatsen för energiskatt i 2 kap. 1 § första stycket 3 a LSE för eldningsolja, dieselbrännolja och fotogen som försetts med märkämnerna (lågbeskattad olja), och de högre skattesatserna (olika beroende på miljöklass) i 2 kap. 1 § första stycket 3 b LSE för detta slags oljor vilka inte försetts med märkämnerna (högbeskattad olja). Den högre skatten skulle tas ut för olja som användes för drift av personbilar, bussar, lastbilar, trafiktraktorer och båtar. Lagtekniskt åstadkoms detta genom en bestämmelse i dåvarande 2 kap. 9 § LSE att bränsletank som förser motor i sådana fortskaffningsmedel med bränsle inte får innehålla olja som är försedd med märkämnerna som avses i 2 kap. 8 § LSE. Förbudet gäller alla bränsletankar, t.ex. sådana vars bränsle används för att driva kompressorer på kyl- och frysfordon, se prop. 1994/95:54 s. 95–96.

Förbudet att använda lågbeskattad olja (försedd med märkämnerna) utvidgades den 1 oktober 1995 till att gälla samtliga motordrivna fordon. Detta innebar att det blev förbjudet att

använda lågbeskattad olja i t.ex. jordbrukstraktorer, dumprar och en mängd motordrivna arbetsfordon. För motorfordon som användes i den industriella tillverkningsprocessen i industriell verksamhet gällde utvidgningen fr.o.m. den 1 juli 1995. Övergångsvis var det dock tillåtet att använda lågbeskattad olja i vissa fordon fram till den 1 oktober 1996 under förutsättning att en särskild lagerskatt betalades för oljan senast den 31 januari 1996, jfr SFS 1995:1132.

I 2 kap. 9 § andra stycket LSE stadgas att förbudet mot användning av olja som försetts med märkämnena gäller även oljeprodukt från vilken märkämnena som avses i 2 kap. 8 § första stycket LSE avlägsnats.

#### **Dispens för vissa båtar**

Båtar är fartyg som är mindre än skepp, se avsnitt 5.3.1. Ett skepp måste ha en längd av minst 12 meter och en bredd av minst 4 meter. Det är tillåtet att ha oljeprodukter försedda med märkämnena i bränsletanken på ett skepp.

Båtarna indelas, vid tillämpningen av LSE, i tre kategorier:

1. båtar för vilka tillstånd (dispens) har meddelats enligt 2 kap. 9 § LSE får ha märkt bränsle i bränsletanken,
2. båtar för vilka fartygstillstånd enligt fiskelagen (1993:787) har meddelats får ha märkt bränsle i bränsletanken och
3. övriga båtar för vilka det föreligger förbud att ha märkt olja i bränsletanken.

Enligt EG:s regler ska bränslen som används i fartyg som används för privata ändamål beskattas. Även bränslen som används för yrkesmässig verksamhet får under vissa förutsättningar beskattas. För att förbudet mot användning av märkta oljeprodukter i vissa båtar som används yrkesmässigt t.ex. fiskebåtar, inte ska strida mot EG:s regler har lagstiftaren infört bestämmelser om återbetalning av skatt under vissa förutsättningar, jfr avsnitt 5.15.4.

I 2 kap. 9 § tredje stycket LSE har också införts möjlighet för Skatteverket att medge dispens för vissa båtar från förbudet mot användning av oljeprodukter försedda med märkämnena.

Dispens kan ges för båtar som disponeras av Försvarmakten, Försvarets materielverk, Kustbevakningen eller annan statlig myndighet. I prop. 1994/95:54 s. 96 anförs som ett skäl för införandet av denna dispensmöjlighet att problem särskilt torde kunna uppkomma i de fall sådana myndigheter disponerar över

såväl skepp som båtar och alltså skulle behöva hantera såväl märkt som omärkt olja.

Dispens kan medges även för andra (civila) båtar om det finns särskilda skäl. Av specialmotiveringen, prop. 1994/95:54 s. 96 framgår att dispensmöjligheten är tänkt att användas endast beträffande båtar som används av näringsidkare. De som främst kan komma i fråga är antingen näringsidkare som får stora praktiska hanteringsproblem, t.ex. om de disponerar över såväl skepp som båtar, eller de som i sina båtar förbrukar stora mängder olja och till följd av den nya uppbörsordningen (med återbetalning av skatt kvartalsvis i efterskott) skulle drabbas av betydande likviditetsproblem.

Om dispens har lämnats för en båt gäller vidare att de regler om skattefria inköp, genom avdrag i deklaration eller godkännande som skattebefriad förbrukare samt skattskyldighet vid ändrad användning, som gäller för skepp, tillämpas även för bränsle som ska användas i den båt som dispensen avser.

#### **5.4.8 Pilotprojekt**

Enligt gemenskapsrätten ska skatt betalas även för andra produkter än mineraloljeprodukter som säljs eller används som motorbränslen eller för uppvärmning. De minimiskattesatser som angetts för olika slag av produkter får inte underskridas. Efter inträdet i EU har det därför inte varit möjligt för Sverige att behålla en tidigare skattefrihet eller lägre beskattning för motoralkoholer och vegetabiliska oljor.

Gemenskapsrätten ger dock möjlighet att medge nedsättning av eller befrielse från energiskatt och koldioxidskatt på bränslen som används vid försöksverksamhet inom ramen för pilotprojekt som syftar till att utveckla mera miljövänliga bränslen. I 2 kap. 12 § LSE har införts en sådan dispensbestämmelse som ger regeringen möjlighet att medge nedsättning av eller befrielse från energiskatt och koldioxidskatt på bränsle som används i sådant pilotprojekt.

Bestämmelsen gäller såväl produkter som används för motordrift som produkter som används för uppvärmning.

Samtliga skattskyldiga har möjlighet att ansöka om dispens. Förutom tillverkare av produkter kan det vara t.ex. förbrukare som köpt produkten utan skatt för att använda den för annat ändamål än motordrift och därefter faktiskt använder produkten som motorbränsle.

Regeringen har i ett flertal fall beslutat att ingen skatt ska tas ut för rapsmetylester (RME) och etanol. Det finns även ett antal företag som fått dispens för andra bränslen. Dispensbesluten är alltid tidsbegränsade.

## **5.5 Skattskyldighet m.m., EG-harmoniserade bränslen**

### **5.5.1 Allmänt**

Vem som är skattskyldig för EG-harmoniserade bränslen, dvs. sådana bränslen som räknas upp i 1 kap. 3 a § LSE, framgår av 4 kap. 1 § LSE.

Följande personer är skattskyldiga enligt paragrafen.

1. den som godkänts som upplagshavare,
2. varumottagare,
3. skatterepresentant,
4. den som säljer bränsle till Sverige genom distansförsäljning,
5. den som i annat fall än som avses i 1–4 från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot leverans av bränsle
6. den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar eller bearbetar bränsle utanför ett skatteupplag,
7. 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, och
8. den som förvärvat bränsle som ger mindre destillat än 85 volymprocent vid 350° C och som använder bränslet för drift av motordrivna fordon.

### **5.5.2 Upplagshavare**

Den som har godkänts som upplagshavare är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 1 LSE.

En godkänd upplagshavare är en fysisk eller juridisk person som av behörig myndighet fått tillstånd att som ett led i sin näringsutövning i ett godkänt skatteupplag tillverka, bearbeta, lagra, ta emot och leverera skattepliktiga varor under suspension, dvs. utan att skatten förfaller till betalning, se prop. 1994/95:54 s. 104.

Den som i Sverige har godkänts som upplagshavare har således rätt att under suspension av skatten ta emot skattepliktiga varor i ett skatteupplag, se avsnitt 5.5.2.2. Vidare har upplagshavaren rätt att från ett skatteupplag avsända skattepliktiga varor under suspension av skatten till en upplagshavare i Sverige eller i ett annat EG-land, samt till registrerade eller oregistrerade varumottagare i ett annat EG-land än Sverige. Däremot kan en i Sverige godkänd upplagshavare inte leverera skattepliktiga varor under suspension till svenska registrerade eller oregistrerade varumottagare, se avsnitt 5.5.3.

Vid leverans av obeskattade varor åvilar ansvaret att förvissa sig om att mottagaren har rätt att ta emot obeskattade varor den avsändande upplagshavaren. Då det är fråga om leverans till annan upplagshavare eller registrerad varumottagare kan kontroll av mottagarens punktskattenummer göras i det register, det s.k. SEED-registret, över personer som har godkänts som upplagshavare eller som är registrerade varumottagare, se avsnitt 5.19. Alternativt begär avsändaren att mottagaren kan förete ett intyg om att han är godkänd som upplagshavare eller registrerad som varumottagare. Före leverans av obeskattade varor till en oregistrerad varumottagare ska mottagaren förete dokumentation för upplagshavaren som visar att säkerhet ställts för betalning av skatten i destinationslandet. Dokumentet ska åtfölja leveransen.

#### **5.5.2.1 Förutsättningar för godkännande**

Förutsättningarna för godkännande framgår av 4 kap. 3 § LSE. Frågor om godkännande av upplagshavare och av skatteupplag prövas av Skatteverket efter särskild ansökan. 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 som kan godkännas som skatteupplag och att han är lämplig som upplagshavare med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.

#### **Verksamhetens art**

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

1. tillverka eller bearbeta bränslen, eller
2. i större omfattning
  - a. hålla bränslen i lager, eller
  - b. återförsälja eller förbruka metan.

Av 1 kap. 4 § LSE framgår att en verksamhet är yrkesmässig, om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL eller bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under ett kalenderår överstiger 30 000 kr. Kriterierna för inkomstslaget näringsverksamhet är varaktighet, självständighet och vinstsyfte, de s.k. rörelsekriterierna.

För att kunna godkännas som upplagshavare ska sökanden i sin näringsverksamhet hantera bränslen på ett eller flera av de sätt som anges ovan. Han ska alltså tillverka, bearbeta eller i större omfattning lagra bränslen eller i större omfattning återförsälja eller förbruka metan. För den som tillverkar eller bearbetar bränslen finns inget krav på att verksamheten ska bedrivas i större omfattning.

När det gäller frågan om vilka bränslen som en upplagshavare får hantera under skattesuspension anförs i prop. 1994/95:54 s. 107 bl.a. följande.

Regeringens strävan är att --- skapa praktiska och enkla regler för skatteuppbörden. Det ter sig mot den bakgrunden som mest ändamålsenligt att beskattningsmyndigheten bör ges möjlighet att bestämma vilket eller vilka bränslen som en upplagshavare får hantera. Sökandens önskemål bör därvid vara vägledande, men beskattningsmyndigheten bör kunna vägra en sökande att hantera viss typ av bränslen under skattesuspension. Det bör alltså framgå av beskattningsmyndighetens beslut om godkännande som upplagshavare vilka sorts bränslen upplagshavaren får hantera i sin egenskap av upplagshavare.

#### **Tillverkning**

Tillverkning anses föreligga om skattepliktig olja utvinns genom destillering av råolja, och även när skattepliktig olja utvinns ur oljeavfall. Vid utvinning ur oljeavfall har det ingen betydelse om avfallet härrör från beskattad eller obeskattad motorbrännolja, eldningsolja, smörjolja eller emulsioner som innehåller olja.

Upplagshavares tillverkning ska ske i godkänt skatteupplag.

#### **Bearbetning**

Det torde på bränsleområdet endast i begränsad omfattning förekomma att någon bearbetar ett bränsle utan att detta genom processen omvandlas på sådant sätt att det är att anse som tillverkning av ett nytt bränsle. Ett fall där bestämmelsen om bearbetning kan komma ifråga, är för de näringsidkare som

omförpackar bränslen i skattefria småförpackningar om högst en liter. Upplagshavares bearbetning ska ske i godkänt skatteupplag.

### Lagerhållning

Vad som menas med ”i större omfattning” är av intresse vid ansökan om godkännande dels av den som håller bränslen i lager, dels av den som återförsäljer eller förbrukar metan. I 1 § FSE anges följande minimigränser.

Kravet på lagerhållning anses uppfyllt om den sökande disponerar över en lagerkapacitet för bränslen som avses i 1 kap. 3 a § LSE om minst 500 kubikmeter. Det krävs inte att upplagshavaren vid varje tillfälle faktiskt har denna mängd bränsle i lager utan det räcker att han – vid egna depåer eller genom avtal om förvaringsutrymme hos annan – har möjlighet att ta en sådan lagerkapacitet i anspråk, se prop. 1994/95:54 s. 106. Detta uttalande har kommenterats i prop. 2000/01:118 s. 75.

Detta uttalande måste emellertid ses mot bakgrund av vad som sägs i regeln om godkännande som upplagshavare, nämligen att han ska avse att i större omfattning hålla bränsle i lager. Man kan inte av uttalandet dra slutsatsen att en som i sin ansökan anger att han avser att lagra bränsle, men därefter i praktiken inte gör det, uppfyller kraven för ett godkännande. Dagens regler gör det alltså fullt möjligt att återkalla ett godkännande som upplagshavare för den som i princip aldrig lagrar bränsle.

Vad gäller kravet på återförsäljning eller förbrukning av metan i större omfattning ska detta anses uppfyllt om den sökande har en årlig omsättning av minst tre miljoner kubikmeter metan.

Även om det räcker att sökanden lagrar bränslen för att kunna godkännas som upplagshavare ger det honom rätt att på ett skatteupplag under skatt suspension även tillverka och bearbeta bränslen.

### Lämplighet

Sökandens ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt ska vara sådana att sökanden kan anförtros ställning som upplagshavare med rätt att hantera skattepliktiga bränslen under skatt suspension. Om en godkänd upplagshavare inte längre uppfyller kraven på lämplighet ska godkännandet återkallas, se avsnitt 5.5.2.3.

KR i Sundsvall har i ett antal avgöranden prövat frågan om upplagshavares lämplighet. Avgörandena avser både återkallelse av godkännande som upplagshavare samt ansökan om godkännande som upplagshavare. Domarna avser lämplighetspröv-



ning enligt LAS men har betydelse även för tillämpningen av LSE. En av de refererade domarna avser varumottagare men lämplighetsprövningen är densamma som för upplagshavare.

KR i Sundsvall fann i dom den 27 september 2000, mål nr 3511-1999, att vad som förekommit i målet inte föranledde KR att göra en annan bedömning än LR. LR uttalade att en förutsättning för godkännande som upplagshavare får anses vara att en upplagshavare har en ekonomisk reserv. Av handlingarna i målet framgår att de ekonomiska reserver som krävs saknas. Med hänsyn härtill fann LR att de ekonomiska förhållandena inte är tillräckligt goda för att bolaget skulle kunna godkännas som upplagshavare. RR beslutade den 8 februari 2001 att inte meddela prövningstillstånd.

I dom den 14 november 2001, mål nr 51-2000, fann KR i Sundsvall att ett bolag under en längre tidsperiod underlåtit att fullgöra sina åligganden gentemot staten, framförallt avseende inbetalning av alkoholskatt samt andra skatter och avgifter, varvid RSV haft grund att återkalla godkännandet. KR uttalade att ett godkännande som upplagshavare förutsätter att sökandens ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är sådana att han kan anförtros ställning som upplagshavare med rätt att lagra skattepliktiga varor under suspension av skatten. RR beslutade den 17 mars 2004 att inte meddela prövningstillstånd.

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

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

KR i Sundsvall gjorde i dom den 22 november 2002, mål nr 84-2002 den bedömningen att även om det inte finns en uttrycklig bestämmelse i LAS så kan KR inte finna annat än att

i de fall sökanden är en juridisk person ska lämplighetskravet även omfatta den eller de fysiska personer som har bestämmande inflytande i bolaget. I målet var fråga om att den person som var bolagets VD och tillika styrelseledamot gjort sig skyldig till försvårande av skattekontroll. KR ansåg att det brott som personen befunnits ha gjort sig skyldig till var av sådan art att det – mot bakgrund av angivna lämplighetskrav – bör förflyta relativt lång tid innan denne kan anförtros det ansvar som åvilar innehavare av skatteupplag.

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

KR i Sundsvall uttalade i dom den 19 september 2003, mål nr 1766-03, att det ligger 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 skatten. Dessutom har bolaget restförts vid två tillfällen för skatt som inte betalats i rätt tid till skattekontot. KR fann att sammantaget kan vid sådana förhållanden återkallelse av bolagets godkännande som upplagshavare inte underlåtas oavsett vad bolaget anfört om följderna av en sådan återkallelse.

I KR:s i Sundsvall dom den 1 november 2004, mål 3351-03 hade ett bolag vid 13 tillfällen under åren 2000, 2001, och 2002, i strid mot gällande bestämmelser i AL, sålt alkoholvaror till kunder som saknat serveringstillstånd och vid fyra tillfällen sålt alkoholvaror till privatpersoner. Bolaget hade dessutom sålt 851 stycken flaskor sprit (etylalkohol) trots att bolagets godkännande inte omfattade varukategorin etylalkohol. Bolaget hade även under denna tidsperiod så allvarliga brister i sin bokföring att denna inte kunnat tjäna som ledning för bedömning av den skattepliktiga verksamheten. KR fann att då bolaget har agerat i strid mot bestämmelserna i AL och även hanterat alkoholdrycker som inte omfattas av godkännandet som upplagshavare föreligger sådana skäl som motiverar att bolagets godkännande som upplagshavare återkallas. KR uttalade vidare att det ligger i sakens natur att misskötsamhet med bl.a. bokföring och deklARATIONER utgör ett mycket starkt

skäl för återkallelse av godkännandet, såvida det inte är fråga om en enstaka förseelse. Vid angivna förhållanden skulle bolagets godkännande som upplagshavare återkallas.

#### 5.5.2.2 Skatteupplag

Bestämmelser om skatteupplag finns i 4 kap. 3 § andra stycket LSE och föreskrifter om godkännande av dessa finns i RSV:s föreskrifter (RSFS 1996:18). Frågan om godkännande av skatteupplag prövas av Skatteverket efter särskild ansökan.

Skatteupplag är en plats där en godkänd upplagshavare har tillstånd att tillverka, bearbeta och lagra bränsle, eller återförsälja eller förbruka metan. Upplagshavaren bär skatteansvaret för samtliga bränslen i för honom godkänt skatteupplag oavsett om han har äganderätt till dem eller inte, se prop. 2000/01:118 s. 65 ff. Om en upplagshavare t.ex. sålt ett parti olja och hela hans oljelager brinner upp innan han levererat det sålda partiet från sitt skatteupplag blir han skyldig att redovisa skatt för den sålda oljan i deklarationen. Avdragsrätt föreligger under vissa förutsättningar, se avsnitt 5.13.2. Ingenting hindrar att en upplagshavare förfogar över flera skatteupplag, som kan vara belägna på olika platser.

All tillverkning, bearbetning och lagring av bränsle respektive återförsäljning och förbrukning av metan måste ske i ett skatteupplag om det ska ske under skattesuspension.

Det är endast bränslen som avses i 1 kap. 3 a § LSE (EG-harmoniserade bränslen) som får hanteras under skattesuspension i ett skatteupplag.

Enligt RSV:s föreskrifter (RSFS 1996:18) får godkännande av skatteupplag meddelas för visst utrymme, t.ex. tillverkningslokal, lagerlokal, byggnad, depå, lagringscistern eller anläggning. Godkännandet får även meddelas för del av sådant utrymme. Om flera upplagshavare lagrar bränslen i samma utrymme ska varje upplagshavares varor förvaras fysiskt avskilda. Det avskilda utrymmet ska i sådant fall godkännas som upplagshavarens skatteupplag. Om det vid varje tidpunkt kan kontrolleras vilka varor som tillhör respektive upplagshavare får dock varorna förvaras i samma utrymme utan att förvaras fysiskt avskilda.

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. All tillverkning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor under suspension måste alltså ske i ett godkänt skatteupplag. Varorna kan

också förflyttas under suspension mellan godkända skatteupplag.

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.

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, se prop. 1994/95:54 s. 116. Med försäljningsställe avses även konsignationsstationer och cisterner med nyckelräkneverk, med undantag av sådana verk som är uppställda i direkt anslutning till en depå.

Om en upplagshavare önskar lagra en skattepliktig vara på ett annat ställe än i ett godkänt skatteupplag är detta naturligtvis möjligt. Detta kan denne dock inte göra såsom upplagshavare och det kan inte ske under suspension av skatten. Om en upplagshavare lagrar eller på annat sätt hanterar bränsle på annat ställe än i ett godkänt skatteupplag medför detta alltså att skattskyldighet för bränslet inträder (prop. 1994/95:56 s. 87).

#### Lagerbokföring och lagerinventering

En upplagshavare ska enligt 4 kap. 3 a § LSE för varje skatteupplag löpande bokföra affärshändelser och varurörelser som rör skattepliktiga alkoholvaror samt regelbundet inventera lagret av sådana varor. RSV har meddelat föreskrifter (RSFS 2003:45) om vad sådan lagerbokföring ska innehålla samt när lagerinventering ska ske.

##### 5.5.2.3 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
- upplagshavaren begär det.

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

Beslutet om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges.

### 5.5.3 Varumottagare

#### 5.5.3.1 Registrerad varumottagare

Bestämmelser om registrerad varumottagare finns i 4 kap. 6 § LSE.

Den som i yrkesmässig verksamhet i Sverige tar emot bränslen från en godkänd upplagshavare i ett annat EG-land utan att själv vara godkänd som upplagshavare, kan hos Skatteverket ansöka om registrering som varumottagare.

Den som i Sverige är registrerad varumottagare kan ta emot varor under suspension från en upplagshavare i ett annat EG-land. Säkerhet ska ställas för betalning av skatten, se avsnitt 5.7.2.

En registrerad varumottagare kan inte skattefritt lagra varor eller sända dem vidare.

Om en svensk upplagshavare levererar bränsle till en registrerad varumottagare i Sverige är det leverantören och inte varumottagaren som är skyldig att betala skatt för bränslet.

Vid import från tredje land ska en registrerad varumottagare vad gäller bränslebeskattningen betala skatt till Tullverket i samband med importen, se avsnitt 5.5.6.3.

#### Lämplighet

Registrering får meddelas den som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som registrerad varumottagare, vilket innebär att Skatteverket har att pröva om sökanden kan anförtros ställning att ta emot varor under skattesuspension.

Av prop. 1998/99:134 s. 102 framgår att lämplighetsprövningen av den som ansöker om registrering som varumottagare ska motsvara den lämplighetsprövning som gäller vid ansökan om godkännande som upplagshavare. Se avsnitt 5.5.2.1 angående lämplighetsprövning vid godkännande av upplagshavare.

Ett beslut om registrering som varumottagare kan återkallas på samma sätt som för en upplagshavare, dvs. om förutsättningar för registrering inte längre finns, om ställd säkerhet inte längre är godtagbar eller varumottagaren begär det, se avsnitt 5.5.2.3. Ett sådant beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet

De näringsidkare som hanterar bränslen torde i stor utsträckning kunna bli godkända som upplagshavare, varför behovet

att bli registrerad som varumottagare är begränsat inom bränslesektorn.

#### **5.5.3.2 Oregistrerad varumottagare**

Bestämmelser om oregistrerad varumottagare finns i 4 kap. 7 § LSE.

Den som i sin näringsverksamhet mera undantagsvis tar emot skattepliktigt bränsle från en upplagshavare i ett annat EG-land behöver inte vara godkänd som upplagshavare eller registrerad varumottagare för att få ta emot bränslet under suspension. Genom att till Skatteverket anmäla att man avser att ta emot en leverans av bränsle från en upplagshavare i ett annat EG-land samt till Skatteverket ställa säkerhet för betalning av den svenska skatt som ska betalas för bränslet kan man få ta emot bränslet under suspension. Man är då en s.k. oregistrerad varumottagare.

Anmälan och ställande av säkerhet ska ske innan bränslet transporteras från det andra EG-landet.

När anmälan och säkerhet kommit in till Skatteverket utfärdar Skatteverket ett bevis om att säkerhet är ställd för den aktuella leveransen. Beviset ska av den oregistrerade varumottagaren sändas till den utländske leverantören. Beviset ska sedan tillsammans med ledsagardokumentet följa med bränslet under transporten till Sverige, jfr avsnitt 5.7.3.

Skatteverket har fastställt blankett för anmälan om leverans (SKV 5268) och blankett för bevis om ställande av säkerhet (SKV5269).

#### **5.5.4 Skatterepresentant**

Bestämmelser om skatterepresentant finns i 4 kap. 8 § LSE.

En upplagshavare som är registrerad i ett annat EG-land och som levererar bränsle till en registrerad eller oregistrerad varumottagare i Sverige, kan utse en s.k. skatterepresentant.

Skatterepresentanten ska godkännas av Skatteverket.

Skatterepresentanten blir i stället för varumottagaren skattskyldig för bränsleleveranser under suspension från den utländske upplagshavaren. Skatterepresentanten övertar således varumottagarens ansvar vad gäller ställande av säkerhet och betalning av skatten. I de fall där det är fråga om leverans till oregistrerad varumottagare gäller dock kraven på anmälan

enligt vad som beskrivits i föregående avsnitt. Skatterepresentanten ska i dessa fall ställa säkerhet för varje leverans.

Enligt 6 § FSE ska skatterepresentant föra bok över de bränslen som han ansvarar för, och lämna uppgifter till Skatteverket om leveransorter i Sverige.

Skatteverkets godkännande av skatterepresentant kan återkallas på samma sätt som för upplagshavare, dvs. om förutsättningar för godkännande inte längre finns, om ställd säkerhet inte längre är godtagbar eller skatterepresentanten begär det, se avsnitt 5.5.2.3. Ett sådant beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

### **5.5.5 Distansförsäljning till Sverige**

Bestämmelser om distansförsäljning finns i 4 kap. 9 § LSE.

Med distansförsäljning avses försäljning från ett EG-land till en sådan köpare i ett annat EG-land som inte är upplagshavare eller varumottagare, om säljaren ansvarar för leveransen av bränslet. Distansförsäljning torde komma i fråga nästan uteslutande när det gäller försäljning till privatpersoner eller andra som inte är näringsidkare. När det gäller bränsle kan distansförsäljning bli aktuell t.ex. i samband med gränshandel.

Säljaren ska ställa säkerhet hos Skatteverket för betalning av skatten innan transporten av bränslet påbörjas från det andra EG-landet, se avsnitt 5.7.3.

Säljaren ska företrädas av en av Skatteverket godkänd representant. 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. Det är dock säljaren och inte representanten som är skattskyldig. Underlag för kontroll av skatteredovisningen ska finnas tillgängligt hos representanten.

Skatteverkets godkännande av representant vid distansförsäljning kan återkallas på samma sätt som för upplagshavare, dvs. om förutsättningarna för godkännande inte längre finns eller representanten själv begär det, se avsnitt 5.5.2.3. Ett sådant beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

Transport av bränsle sker inte under skattesuspension, vilket innebär att skatt tas ut i säljarens land trots att bränslet därefter beskattas i mottagarlandet. Avsändande näringsidkare har dock

rätt att, sedan vissa formaliteter iakttagits, återfå den skatt som betalats i avsändarlandet, se avsnitt 15.11.3.

## **5.5.6 Övriga skattskyldiga**

### **5.5.6.1 Tillverkning och bearbetning**

Skyldig att betala skatt är den som i Sverige tillverkar eller bearbetar bränsle utanför ett skatteupplag, 4 kap. 1 § punkt 6 LSE. Detta torde endast undantagsvis förekomma. Skälet härtill är att deklaration och betalning i så fall måste lämnas inom en femdagarsfrist för varje dag som bränsle tillverkas eller bearbetas, eftersom skattskyldigheten inträder vid tillverkning och bearbetning.

### **5.5.6.2 Den som för in eller tar emot leverans av bränsle i vissa fall**

Enligt 4 kap. 1 § första stycket 5 LSE är den som i annat fall än som avses i 1–4, dvs. annan än upplagshavare, varumottagare, skatterepresentant eller distansförsäljare, från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot leverans av bränsle skattskyldig. Bestämmelsen gäller både yrkesmässig och privat införsel.

Observera att skattskyldighet enligt denna regel förutsätter att bränslet lämnat suspensionsordningen innan det förs in i Sverige.

Enligt 4 kap. 11 § LSE ska den skattskyldige, innan transporten av bränslet från det andra EG-landet påbörjas, lämna en redovisning över bränslet till Skatteverket samt hos Skatteverket ställa säkerhet, se avsnitt 5.7.3. för betalning av skatten.

För avsändande näringsidkare finns viss möjlighet till återbetalning av den utländska skatten hos avsändarens beskattningsmyndighet, se avsnitt 5.15.11.

### **5.5.6.3 Import av EG-harmoniserade bränslen**

Bestämmelser om skattskyldighet vid import av EG-harmoniserade bränslen från tredje land finns i 4 kap. 1 b § LSE.

Den som inte är upplagshavare och som importerar bränsle från tredje land är skattskyldig enligt 4 kap. 1 b § LSE. Skatten i dessa fall betalas till Tullverket. Av bestämmelsen följer att skattskyldig är:

1. om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen,



2. om importen avser en gemenskapsvara eller om bränslet skall förtullas i Sverige men inte är belagt med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om bränslet hade varit tullbelagt,
3. om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om bränslet hade varit belagt med tull, i ett annat EG-land till följd av att ett sådant mellanstatligt enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) återopas: innehavaren av tillståndet.

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

En upplagshavare som importerar bränsle från tredje land får hantera bränslet under skatt suspension och redovisa skatten på samma sätt som sker med skatt på bränsle som härrör från införsel eller inköp från annan upplagshavare i Sverige, se prop. 1994/95:54 s. 103.

#### **5.5.6.4 Ändrad användning**

Enligt 4 kap. 1 § första stycket 7 LSE är den skattskyldig, som förvärvat bränsle för vilket ingen skatt eller lägre skatt ska betalas när bränslet används för visst ändamål men som använder bränslet för ett annat ändamål som medför att skatt ska betalas med högre belopp, se prop. 2000/01:118 s. 132.

#### **5.5.6.5 Skatt på transportförluster**

Av 4 kap. 2 § första stycket LSE framgår att om obesattat bränsle, som sänts iväg av en upplagshavare i ett annat EG-land, inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet på grund av sådana oegentligheter eller överträdelser som avses i artikel 20 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, senast ändrat genom rådets direktiv 2000/47 EG, ska skatt betalas för bränslet i Sverige om

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

- b. det endast är en del av varorna som har försvunnit.

Skattskyldig är den eller de som i avsändarlandet ställt sådan säkerhet som avses i artikel 15.3 i 92/12/EEG (s.k. transportsäkerhet). För det fall att flera skulle ha ställt säkerhet är de solidariskt ansvariga för betalning av skatten, se prop. 2000/01:118 s. 123.

Skatten ska tas ut enligt den skattesats som gällde vid den tidpunkt då bränslet sändes iväg.

Om den skattskyldige inom tre år efter det att transporten påbörjades visar att bränslet beskattats i ett annat EG-land ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas, om det andra EG-landets skatteanspråk är befogat, se avsnitt 5.15.11.4.

#### **5.5.6.6 Den som avlägsnat märkämnen**

Skattskyldighet föreligger även, jämlikt 10 kap. 4 § LSE, för den som ansvarat för att märkämnen, som avses i 2 kap. 8 § första stycket eller 9 a § LSE, avlägsnats från lågbeskattad dieselbrännolja m.m., se avsnitt 5.16.2.

#### **5.5.7 Undantag från skattskyldighet i vissa fall**

I 4 kap. 1 a § LSE föreskrivs att skattskyldighet enligt 4 kap. 1 § 5 LSE inte föreligger för bränsle som förs in i Sverige

**Bränsle som förs in till diplomater m.fl.**

1. under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 9 kap. 1 § LSE (dvs. diplomater m.fl.).

**Motorbränsle som förs in i bränsletank**

2. 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, eller

**Motorbränsle för privat bruk**

3. för privat bruk i fordonstank, bränsletank på fartyg eller luftfartyg eller i reservdunk som rymmer högst 10 liter.

I prop. 1994/95:213 s. 55 anförs följande (angående rådsdirektivet 94/74/EG):

I direktivet har vissa uttalanden gjorts om vad som ska avses med begreppen bränsletank respektive specialcontainrar.

Med normala bränsletankar avses:

1. tankar som av tillverkaren är fast monterade på alla motordrivna fordon av samma typ som det aktuella fordonet och

vars fasta installation gör det möjligt att använda bränslet direkt, såväl för framdrivning och, i tillämpliga fall, för drift av kylsystem och övriga system, och

2. tankar som av tillverkaren är fast monterade på alla specialcontainrar av samma typ som den aktuella containern och vars fasta installation gör det möjligt att använda bränslet direkt för att under transporten driva kylsystem och övriga system som specialcontainrar är utrustade med.

Gastankar som är installerade på motordrivna fordon och avsedda för direkt användning av gas som bränsle och tankar anslutna till andra system som fordonet kan utrustas med ska också enligt artikeln anses som normala bränsletankar.

Specialcontainrar definieras i artikeln som containrar som är försedda med en särskilt utformad anordning för kylsystem, syrsättningssystem, system för termisk isolering eller andra system.

En lastkombination kan antingen bestå av en lastbil med släpvagn eller av en dragbil med påhängsvagn. Enligt de begrepp som används i svensk lagstiftning är i det sistnämnda fallet endast dragbilen ett motorfordon, medan påhängsvagnen rubriceras som släpvagn. Avsikten med EG:s regel torde dock vara att skatt vid införsel inte ska tas ut för något bränsle som driver fordonskombinationen eller förser t.ex. ett kylsystem med bränsle under transporten. I vad mån kylsystemet är placerat på själva last- eller dragbilen eller släpvagnen bör för regelns tillämpning sakna betydelse. Skattefriheten vid införsel bör därför gälla såväl bränsle i bränsletank på 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.

När det gäller bränsle som förs in till diplomater m.fl. innebär skattefriheten en administrativ förenkling, eftersom dessa tidigare först fick betala skatt på bränslet och därefter ansöka om återbetalning av skatten.

## 5.6 Skattskyldighet m.m., övriga bränslen (icke EG-harmoniserade)

Reglerna om skattskyldighet för de icke EG-harmoniserade bränslena finns i 4 kap. 12 och 12 a §§ LSE.

Av 4 kap. 12 § LSE framgår följande.

Skattskyldig för energiskatt för råttallolja samt för energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt för bränslen som avses i 2 kap. 1 § första stycket 6–8 LSE (naturgas, kolbränslen och petroleumkoks), bränslen enligt 2 kap. 3 och 4 §§ LSE som inte avses i 1 kap. 3 a § LSE samt vad gäller svavelskatt även bränslen som avses i 3 kap. 1 § 1 LSE (torvbränsle) är den som

1. godkänts som lagerhållare enligt 4 kap. 12 b § LSE,
2. i annat fall än som avses i 1, tillverkar eller bearbetar bränsle,
3. i annat fall än som avses i 1 och 2 för in kolbränsle, petroleumkoks, råttallolja eller torvbränsle till Sverige från ett annat EG-land eller tar emot en sådan leverans, och
4. förvärvat bränsle för vilket ingen skatt eller lägre skatt ska betalas när bränslet används för visst ändamål men som använder bränslet för ett ändamål som medför att skatt ska betalas med högre belopp.

Av 4 kap. 12 a § LSE framgår vilka bestämmelser som är aktuella vid import av icke EG-harmoniserade bränslen.

### Import

Skattskyldig

1. för energiskatt för import av råttallolja,
2. för energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt för import av bränslen som avses i 2 kap. 1 § första stycket 6–8 LSE (naturgas, kolbränslen och petroleumkoks) samt av bränslen enligt 2 kap. 3 och 4 §§ LSE som inte avses i 1 kap. 3 a § LSE, och
3. för svavelskatt för import av bränslen som avses i 3 kap. 1 punkt 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 skall förtullas i Sverige men inte är belagt med tull: den

som skulle ha varit skyldig att betala tullen om bränslet hade varit tullbelagt,

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

När icke EG-harmoniserade bränslen importeras från tredje land av någon som inte är godkänd lagerhållare ska skatten enligt 5 kap. 5 § LSE betalas till Tullverket.

**Lagerhållare**

Av 4 kap. 12 b § första stycket LSE framgår att som lagerhållare får godkännas den som avser att

1. tillverka eller bearbeta bränsle, eller
2. i större omfattning
  - a. hålla bränsle i lager, eller
  - b. återförsälja eller förbruka gasformiga kolväten,

om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som lagerhållare.

Godkännande av lagerhållare ska återkallas om förutsättningarna för godkännande inte längre finns eller om lagerhållaren begär det. Ett sådant beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

I likhet med vad som gäller för upplagshavare och skattebefriade förbrukare ska det således göras en lämplighetsprövning innan lagerhållaren kan godkännas av Skatteverket, se avsnitt 5.5.2.1 angående bedömningskriterier. Genom en lagändring den 1 januari 2003 omfattas även de som tillverkar eller bearbetar icke EG-harmoniserade bränslen av lämplighetsprövningen.

**Tillverkare**

Enligt 4 kap. 12 § andra stycket LSE gäller följande. Som tillverkare anses även den som från ett annat EG-land för in naturgas till Sverige samt den för vars räkning sådan införsel äger rum. Även den som tar upp torvbränsle anses vara tillverkare.

**Införsel/  
mottagande**

Den som inte tillverkar eller bearbetar icke EG-harmoniserade bränslen eller är godkänd som lagerhållare är skattskyldig om han för in kolbränsle, petroleumkoks, råttololja eller torv-

bränsle till Sverige från ett annat EG-land eller tar emot en sådan leverans.

Den som från ett annat EG-land för in naturgas till Sverige, samt den för vars räkning gasen införs, anses som tillverkare, se ovan. Denne blir då skattskyldig såsom tillverkare och omfattas därför inte av samma bestämmelse som reglerar skattskyldigheten vid införsel av kolbränsle, petroleumkoks, råttalolja och torvbränsle.

### **Ändrad användning**

Begreppet ”använder” i 4 kap. 12 § 4 LSE innefattar även att bränslet säljs eller förbrukas, se prop. 2000/01:118 s. 132.

Ett fall där ändrad användning medför att skatteplikt inträder är t.ex. när naturgas inköpts till den lägre skattesatsen för att användas för fordonsdrift, men sedan faktiskt används för ett ändamål som medför att den högre energi- och koldioxidskatten ska tas ut, se prop. 1994/95:54 s. 103. Användaren ska i detta fall betala skatt med ett belopp som motsvarar skillnaden i skatt för de båda användningsområdena.

Skattskyldig är också en skattebefriad förbrukare som inköpt och tagit emot bränsle för användning enligt det ändamål som framgår av beslutet om godkännande, men som sedan faktiskt förbrukar bränslet för ett annat ändamål. Denne blir skattskyldig även i de fall han säljer bränslet vidare till någon annan. Den skattebefriade förbrukaren ska i dessa fall betala skatt med ett belopp som motsvarar skillnaden i skatt för de båda användningsområdena.

## **5.7 Ställande av säkerhet, EG-harmoniserat bränsle**

### **5.7.1 Upplagshavare**

#### **5.7.1.1 Transportsäkerhet**

Den transportsäkerhet som upplagshavaren ska ställa vid transport av bränsle under suspension är avsedd att täcka de risker som är förknippade med förflyttning av bränsle under suspension och kan endast tas i anspråk för skattskyldighet som uppkommit på grund av att en transport av skattepliktigt bränsle under suspension inte kommit fram till mottagaren.

Ställd säkerhet får tas i anspråk om påförd skatt inte betalas i rätt tid. Upplagshavaren ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. För en svensk skattefordran innebär det att en

säkerhet får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 200.

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

När det gäller ett annat EG-lands skattefordran ska frågan om huruvida påförd skatt har betalats i rätt tid avgöras enligt det andra EG-landets regler om betalningstider.

#### **5.7.1.2 Säkerhet vid lagring m.m.**

Av 4 kap. 4 § tredje stycket LSE följer en generell skyldighet för upplagshavare att ställa säkerhet för betalning av skatten i samband med tillverkning, bearbetning eller lagring av skattepliktigt bränsle (s.k. lagringssäkerhet), se prop. 1996/97:116 s. 70–71. Säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av skatten på de bränslen som upplagshavaren i medeltal förvarar på skatteupplaget under ett år.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 5.7.4.

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

Om förhållandena som legat till grund för beräkningen av beloppet för säkerheten ändras efter det att upplagshavaren blivit godkänd, är denne skyldig att underrätta Skatteverket om

detta enligt 17 § FSE och 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. Att säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av skatten på de bränslen som upplagshavaren i medeltal förvarar på skatteupplaget under ett år framgår av 4 kap. 4 § tredje stycket LSE. Upplagshavaren är därmed skyldig att se till att han vid varje tillfälle har ställt säkerhet med det belopp som föreskrivs i 4 kap. 4 § tredje stycket LSE. Av 4 kap. 5 § LSE framgår att ett godkännande som upplagshavare får återkallas om ställd säkerhet inte längre är godtagbar. Om upplagshavaren inte anmäler ändrade förhållanden och inkommer med ny säkerhet när förhållandena ändrats riskerar han således att godkännandet som upplagshavare återkallas.

Lagringssäkerhet ska ställas för att täcka de risker som är förknippade med att en upplagshavare hanterar skattepliktigt bränsle under suspension i skatteupplag. I prop. 2001/02:127 s. 212 uttalas att en s.k. lagringssäkerhet endast får tas i anspråk för betalning av skatt för sådana lagerbrister som avses i 5 kap. 1 § första stycket 4 LSE. Med lagerbrister förstås svinn, stöld m.m. Vidare uttalas i nämnda prop. att för lagerbrister som uppkommit till följd av oförutsedda händelser eller force majeure medges avdrag enligt 7 kap. 6 § första stycket LSE och att detta innebär att en säkerhet aldrig behöver tas i anspråk för sådana lagerbrister.

En lagringssäkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Upplagshavare ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. Säkerheten får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 212.

### **5.7.1.3 Jämkning av säkerhetsbelopp**

Enligt 4 kap. 8 a § LSE finns 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.

När det gäller transportsäkerhet enligt 4 kap. 4 § första stycket LSE kan Skatteverket medge att upplagshavaren inte behöver ställa säkerhet för betalning av skatten om leveransen av bränsle sker med fartyg eller via rörledning (4 kap. 8 a § första stycket LSE).



Enligt 4 kap. 8 a § andra stycket LSE får Skatteverket medge att säkerheten vid tillverkning, lagring och bearbetning av bränsle inte behöver ställas eller att säkerheten får uppgå till lägre belopp än vad som följer av i 4 kap. 4 § tredje stycket LSE om det finns skäl till detta med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska förhållanden eller andra särskilda omständigheter. Med andra särskilda omständigheter förstås, enligt prop. 1996/97:116 s. 72, bl.a. förhållandena vid upplagshavarens skatteupplag. Jämkning kan ske om risken för stöld eller svinn bedöms som liten. Även det förhållandet att upplagshavaren nästan enbart säljer bränsle som ska användas för skattefria ändamål kan utgöra skäl för att jämka säkerhetsbeloppet

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

### **5.7.2 Registrerad varumottagare och skatterepresentant**

I 4 kap. 6 § andra stycket LSE respektive 4 kap. 8 § tredje stycket LSE finns bestämmelser som innebär en generell skyldighet för registrerad varumottagare och skatterepresentant att ställa säkerhet för betalning av den svenska skatten på det bränsle som tas emot. Säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av den beräknade årliga skatten på mottaget bränsle.

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

Om förhållandena som legat till grund för beräkningen av beloppet för säkerheten ändras efter det att registrering som varumottagare har meddelats, är den registrerade varumottagaren skyldig att underrätta Skatteverket om detta enligt 17 § FSE och 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. Att säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av den beräknade årliga skatten på det mottagna bränslet framgår uttryckligen av 4 kap. 6 § andra stycket LSE. Registrerad varumottagare är därmed skyldig att se till att han vid varje tillfälle har ställt säkerhet med det belopp som föreskrivs i nämnda bestämmelse. Av 4 kap. 6 § tredje stycket LSE framgår att bestämmelserna om återkallelse i 4 kap. 5 § första och tredje stycket LSE tillämpas även på registrerad varumottagare. Om den registrerade varumottagaren inte anmäler ändrade förhållanden och inkommer med ny säkerhet när förhållandena ändrats riskerar han således att registreringen som varumottagare återkallas.

Motsvarande skyldighet att inkomma med ny säkerhet i de fall där förhållandena ändrats på sådant sätt att säkerheten ska beräknas till ett annat belopp än vad som tidigare var fallet gäller för skatterepresentant enligt 4 kap. 8 § tredje stycket LSE. Säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av den beräknade årliga skatten på det mottagna bränslet. Detta framgår uttryckligen av 4 kap. 8 § tredje stycket LSE. Skatterepresentanten är därmed skyldig att se till att han vid varje tillfälle har ställt säkerhet med det belopp som föreskrivs i nämnda bestämmelse. Av 4 kap. 8 § fjärde stycket LSE framgår att bestämmelserna om återkallelse i 4 kap. 5 § första och tredje stycket LSE tillämpas även på skatterepresentant. Om skatterepresentanten inte inkommer med ny säkerhet när förhållandena ändrats riskerar han således att hans godkännande som skatterepresentant återkallas.

Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Registrerad varumottagare och skatterepresentant ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. Säkerheten får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 213.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 5.7.4.

### **Jämkning**

Även det säkerhetsbelopp som ska ställas av registrerad varumottagare respektive skatterepresentant kan jämkas enligt 4 kap. 8 a § LSE. Beloppen kan jämkas under samma förutsättningar som gäller för jämkning av upplagshavares lagrings säkerhet, se avsnitt 5.7.1.3.

### **5.7.3 Oregistrerad varumottagare, distansförsäljare, viss annan införsel (mottagande)**

Oregistrerad varumottagare och distansförsäljare ska, enligt 4 kap. 7 och 9 §§ LSE, innan EG-harmoniserat bränsle transporteras till Sverige från det andra EG-landet ställa säkerhet för betalning av den skatt som ska betalas i Sverige för det ifrågavarande bränslet.

Även den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 5 LSE, dvs. den som i vissa fall från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot leverans av EG-harmoniserat bränsle (se avsnitt 5.5.6.2), ska enligt 4 kap. 11 § LSE ställa säkerhet för betalning av skatten innan transporten från det andra EG-landet påbörjas.

Säkerheten ska i dessa fall motsvara den skatt som belöper på det bränsle som transporten avser. Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Den skattskyldige ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. Säkerheten får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 213.

### **5.7.4 Former för säkerheten**

RSV har i RSFS 1997:5 meddelat föreskrifter om säkerhet. Enligt dessa kan säkerheten bestå av

1. borgen som är utfäst av
  - banker,
  - försäkringsföretag,
  - aktiebolag som är noterat på A-listan vid Stockholms fondbörs eller av annan likvärdig juridisk person,
  - staten,
  - kommun, eller
2. försäkring hos vissa försäkringsföretag, eller
3. belopp som sätts in på pantförskrivet spärrat bankkonto.

I vissa fall godtas även förtida insättning av pengar på Skatteverkets särskilda konto som säkerhet. Så är fallet med den säkerhet som ska ställas enligt 4 kap. 11 § (skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 5), 7 § (oregistrerad varu-

mottagare) eller 9 § första stycket (distansförsäljning) LSE. Detta gäller även de fall då säkerheten, med stöd av 4 kap. 8 § tredje stycket LSE, ställs av en skatterepresentant i stället för av den oregistrerade varumottagaren.

## **5.8 Registrering**

Av 3 kap. 1 § 7 h SBL framgår att Skatteverket ska registrera den som är skattskyldig enligt 4 kap. 3 § (upplagshavare), 6 § (registrerad varumottagare), 8 § (skatterepresentant) eller 9 § (den utländske säljaren vid distansförsäljning) eller 12 § första stycket 1 (godkänd lagerhållare) eller 11 kap. 5 § första stycket 1 (yrkesmässig elproducent) eller 2 (yrkesmässig elleverantör) LSE.

## **5.9 Skattskyldighetens inträde**

### **5.9.1 Allmänt**

Bestämmelser om skattskyldighetens inträde avseende både EG-harmoniserade och icke EG-harmoniserade bränslen finns i 5 kap. LSE.

Bestämmelserna avseende de EG-harmoniserade bränslena har i huvudsak sitt ursprung i det så kallade cirkulationsdirektivet (92/12/EEG). Av dir. 92/12/EEG följer att beskattningen skjuts upp så länge varorna hanteras inom den så kallade suspensionsordningen och att skattskyldigheten för varorna inträder då varan blir ”tillgänglig för konsumtion”. Med tillgänglig för konsumtion förstås enligt cirkulationsdirektivet att varan upphör att omfattas av suspensionsordningen, att varor framställs utanför suspensionsordningen samt att varor importeras utan att införlivas i suspensionsordningen, se prop. 1994/95:56 s. 92.

Notera att det är särskilda bestämmelser om skattskyldighetens inträde för var och en av de olika kategorierna av skattskyldiga.

### **5.9.2 EG-harmoniserat bränsle**

#### **5.9.2.1 Upplagshavare**

Skattskyldighetens inträde för upplagshavare regleras i 5 kap. 1 § LSE.

Skattskyldigheten för upplagshavare inträder när

1. bränsle förs ut från ett skatteupplag, om inte bränslet transporteras till och når fram till en upplagshavare eller varumottagare i ett annat EG-land eller tas emot av en upplagshavare i Sverige,
2. bränsle tas emot från en upplagshavare utan att föras till ett skatteupplag,
3. bränsle importeras utan att föras till ett skatteupplag,
4. bränsle tas i anspråk i skatteupplaget eller lagerbrister uppkommer, eller
5. godkännandet av skatteupplaget återkallas.

En grundläggande princip, från vilken det finns vissa undantag, är att skattskyldighet inträder då bränslet lämnar skatteupplaget oavsett på vilket sätt detta sker. I princip alla händelser som innebär att varan upphör att lagras i skatteupplaget medför således att skattskyldigheten inträder.

Notera att det är var bränslet fysiskt befinner sig som är avgörande för skattskyldighetens inträde. Så länge bränslet finns kvar på skatteupplaget har skattskyldighet inte inträtt. Säljer en upplagshavare bränslet inträder skattskyldigheten först när bränslet fysiskt lämnar skatteupplaget och skatt ska då redovisas med den skattesats som gäller vid denna tidpunkt.

#### **Export**

Att skattskyldighet inträder för bränsle som förs ut från ett skatteupplag innebär också att skattskyldigheten inträder för bränsle som exporteras till tredje land. Skatt ska dock inte slutligen belasta bränslen som exporteras, vilket åstadkoms genom möjlighet till avdrag i deklarationen, se avsnitt 5.13.4. jfr prop. 2000/01:118 s. 120 och s. 134.

#### **Undantag**

Undantag från skatteplikt gäller, enligt 2 kap. 11 § 4 LSE, för bränsle som följd av bränslets beskaffenhet förlorats i samband med att det framställts, bearbetats, lagrats eller transporterats. Skattskyldighet inträder således inte för bränsle som förlorats under sådana omständigheter.

Skattskyldigheten inträder inte då upplagshavaren levererar bränsle från sitt skatteupplag till en upplagshavare eller varumottagare i ett annat EG-land. En förutsättning är dock att bränslet faktiskt når upplagshavaren eller varumottagaren.

Som framgått ovan gäller att skattskyldighet inte inträder för den upplagshavare som för ut bränsle från sitt skatteupplag om

bränslet tas emot av en annan svensk upplagshavare. Genom en lagändring den 1 oktober 2001 krävs inte längre att leveransen sker till den andre svenske upplagshavarens skatteupplag. En förutsättning för att skattskyldighet inte ska inträda är att upplagshavaren kan styrka att bränslet tagits emot av en annan upplagshavare genom kvittenser på leveranssedlar eller liknande, se prop. 2000/01:118 s. 121.

Om bränslet tagits emot av en svensk upplagshavare övergår ansvaret för beskattningen på denne. Om han tar emot bränslet på sitt skatteupplag eller för bränslet till ett skatteupplag inträder inte skattskyldighet. Om han däremot för bränslet till en plats som inte är ett godkänt skatteupplag inträder skattskyldighet för bränslet.

I de fall där en upplagshavare tar emot bränsle på en annan plats än i sitt skatteupplag kan fråga uppkomma om hur lång tid han har på sig att föra bränslet till ett skatteupplag utan att skattskyldighet anses ha inträtt. Lagstiftaren har inte angett någon definitiv tidsgräns för att avgöra detta. I prop. 2000/01:118 s. 120 återfinns dock en vägledande kommentar.

Bedömningen får ske utifrån vad som kan anses vara normal tidsåtgång. Endast i undantagsfall, t.ex. vid långa transporter eller vid oförutsedda händelser, bör dock en tidsåtgång på mer än ett par dygn accepteras.

Här kan noteras att om skattskyldighet inträder och upplagshavaren därefter för bränslet till sitt skatteupplag finns möjlighet att göra avdrag för skatten, enligt bestämmelsen om avdrag för skatt på bränsle som skattskyldigheten tidigare inträtt för.

### **Samlagring**

Inom oljebranschen förekommer att två eller flera företag lagrar olja i samma cistern. Denna cistern kan ägas av företagen tillsammans, av ett av företagen eller av en utomstående lagerhållare.

Enligt RSV:s föreskrifter RSFS 1996:18 om godkännande av skatteupplag, får upplagshavare hantera obeskattat bränsle i samma utrymme som en annan upplagshavare utan att bränslemängderna är fysiskt avskilda, om det vid varje tidpunkt kan kontrolleras vilken kvantitet som tillhör respektive upplagshavare. Således kan, under denna förutsättning, en oljecistern vara godkänt skatteupplag för flera upplagshavare.

### **5.9.2.2 Varumottagare**

För den registrerade varumottagaren och den oregistrerade varumottagaren inträder skattskyldigheten vid mottagandet av det skattepliktiga bränslet enligt 5 kap. 2 § 1 LSE. I och med mottagandet upphör bränslet att omfattas av suspensionsordningen.

### **5.9.2.3 Skatterepresentant**

För en godkänd skatterepresentant inträder skattskyldigheten vid mottagandet av det skattepliktiga bränslet enligt 5 kap. 2 § 2 LSE. Observera att det här är fråga om att skattskyldighet inträder då bränslet tas emot av någon annan, nämligen av en registrerad eller oregistrerad varumottagare, se avsnitt 5.5.4.

### **5.9.2.4 Distansförsäljning**

Enligt 5 kap. 3 § 1 LSE inträder skattskyldigheten för en utländsk säljare som säljer bränsle till Sverige genom distansförsäljning när bränslet av honom levereras till köpare. Med detta menas att skattskyldigheten inträder då leveransen påbörjas i avsändarlandet, se prop. 2000/01:118 s. 134.

Vid distansförsäljning ska skatt redan ha betalats för bränslet i säljarens hemland, dvs. bränslet får inte levereras under skatte-suspension. Den punktskatt som säljaren erlagt i sitt hemland kan han där ansöka om att få återbetald.

### **5.9.2.5 Införsel/mottagande av bränsle i vissa fall**

För den som, utan att vara upplagshavare, oregistrerad eller registrerad varumottagare, skatterepresentant eller distansförsäljare, från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot leverans av bränsle inträder skattskyldigheten när bränslet förs in till Sverige enligt 5 kap. 2 § 3 LSE.

### **5.9.2.6 Tillverkning/bearbetning utanför skatteupplag**

Av 5 kap. 4 § LSE framgår att för den som yrkesmässigt tillverkar eller bearbetar bränsle utanför ett skatteupplag inträder skattskyldigheten när bränslet tillverkas eller bearbetas.

### **5.9.2.7 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 inträder skattskyldigheten, enligt 5 kap. 3 § 2 LSE, då bränslet levereras till en köpare eller tas i

anspråk för det ändamål som medför att skatt ska betalas med högre belopp, jfr 5.5.6.4.

#### **5.9.2.8 Import av bränsle i vissa fall**

För den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 b § LSE och som enligt 5 kap. 5 § LSE ska betala skatten till Tullverket (dvs. annan än upplagshavare som importerar EG-harmoniserat bränsle från tredje land), inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelegat. I fall som avses i 4 kap. 1 b § första stycket 3 eller 12 a § första stycket 3 c LSE inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull inträder eller skulle ha inträtt i det andra EG-landet. Detta framgår av 5 kap. 2 § 4 LSE.

#### **5.9.3 Övriga bränslen (icke EG-harmoniserade bränslen)**

##### **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.

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.

##### **5.9.3.2 Införsel/mottagande av bränsle i vissa fall**

För den som, utan att vara godkänd lagerhållare eller tillverkare/bearbetare av bränsle, för in kolbränsle, petroleumkoks, råttoljor eller torvbränsle till Sverige från ett annat EG-land eller tar emot en sådan leverans inträder skattskyldigheten när bränslet förs in till Sverige, enligt 5 kap. 2 § 3 LSE.



### **5.9.3.3 Tillverkning/bearbetning av bränsle av annan än godkänd lagerhållare**

Av 5 kap. 4 § LSE framgår att för den som utan att vara godkänd lagerhållare tillverkar eller bearbetar bränsle inträder skattskyldigheten när bränslet tillverkas eller bearbetas.

### **5.9.3.4 Användning för annat än avsett ändamål**

För den som *använder* skattepliktigt bränsle som förvärvats utan skatt eller med lägre skatt för ett annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten inträder skattskyldigheten, enligt 5 kap. 3 § 2 LSE, då bränslets levereras till en köpare eller tas i anspråk för det ändamål som medför att skatt ska betalas med högre belopp, jfr avsnitt 5.6.

### **5.9.3.5 Import av bränsle i vissa fall**

För den som är skattskyldig enligt 4 kap. 12 a § LSE och som enligt 5 kap. 5 § LSE ska betala skatten till Tullverket (dvs. annan än godkänd lagerhållare som importerar icke EG-harmoniserat bränsle), inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelegat. I fall som avses i 4 kap. 12 a § första stycket 3 c LSE inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull inträder eller skulle ha inträtt i det andra EG-landet. Detta framgår av 5 kap. 2 § 4 LSE.

## **5.10 Förfaranderegler**

### **5.10.1 Allmänt**

Genom en lagändring den 1 januari 2003 gäller, enligt 6 kap. 1 § LSE, bestämmelserna i SBL om förfarandet vid beskattningen även vid beskattning enligt LSE, om inte annat särskilt anges. Det innebär att reglerna i SBL om skattekontroll, beskattningsbeslut, redovisning och betalning av skatt, överklagande m.m. är tillämpliga (se kapitel 1). Se även avsnitt 5.18 angående överklagande av vissa beslut enligt LSE.

Av övergångsbestämmelserna till SBL framgår dock att LPP, vilken reglerade förfarandet före den 1 januari 2003, fortfarande ska tillämpas i fråga om redovisningsperioder som börjar före den 1 januari 2003 och skattepliktiga händelser som inte ska hänföras till redovisningsperiod och som inträffat före den 1 januari 2003.

### **5.10.2 Särskilt om förfarandet vid beskattning av utländsk skattskyldig enligt 4 kap. 2 § LSE**

Av 6 kap. 1 § andra stycket LSE framgår att Skatteverket beslutar om skatt som avses i 4 kap. 2 § LSE och att skatten ska betalas inom den tid som Skatteverket bestämmer. I övrigt hänvisar 6 kap. 1 § andra stycket LSE till de bestämmelser i SBL som är tillämpliga i det fall då Skatteverket beslutar om skatt enligt 4 kap. 2 § LSE.

Av 6 kap. 1 § tredje stycket LSE framgår att om den som är skattskyldig enligt 4 kap. 2 § LSE har betalat in skatt och den inbetalda skatten överstiger vad som enligt beslut av Skatteverket eller domstol ska betalas, ska det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige, se även avsnitt 5.15.11.4. Av 6 kap. 1 § fjärde stycket LSE framgår att före utbetalning av det överskjutande beloppet enligt tredje stycket ska sådan skatt enligt LSE som den skattskyldige står i skuld för räknas av. Skattebelopp som den skattskyldige fått anstånd med att betala ska dock inte räknas av.

Av 14 § FSE följer att Skatteverket ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet då skatt påförts enligt 4 kap. 2 § LSE.

## **5.11 Ledsagardokument**

### **5.11.1 Allmänt**

Bestämmelser om ledsagardokument finns i 6 kap. 3, 4 och 8 §§ LSE samt i 10–13 och 15 §§ FSE. RSV har också meddelat föreskrifter (RSFS 1999:13) om hantering av ledsagardokument enligt LTS, LAS och LSE.

Det finns två sorters ledsagardokument. Det administrativa ledsagardokumentet (i LSE benämnt ledsagardokument) upprättas i fyra exemplar (i vissa fall fem) och används i samband med transport av obeskattade varor och i samband med export. Det förenklade ledsagardokumentet upprättas i tre exemplar och används i samband med transport av beskattade varor, dvs. varor som skattskyldigheten redan inträtt för.

Bestämmelserna om ledsagardokumentet gäller endast för EG-harmoniserade bränslen, som avses i 1 kap. 3 a § LSE.

Skatteverket har utfärdat en blankett för administrativt ledsagardokument (SKV 5250) och en blankett för förenklat ledsagardokument (SKV 5251).

## Arkivering

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

### 5.11.2 Administrativt ledsagardokument

#### 5.11.2.1 Allmänt

Bestämmelser om det administrativa ledsagardokumentet finns i 6 kap. 3 och 4 §§ LSE, 10–13 §§ FSE samt i RSV:s föreskrifter (RSFS 1999:13).

## Obeskattat bränsle

Det administrativa ledsagardokumentet används vid transport av obeskattat bränsle och när upplagshavare exporterar bränsle. Hur dokumentet ska vara utformat m.m. framgår av förordning EEG 2719/92 av den 11 september 1992 angående det administrativa ledsagardokumentet. Av nämnda förordning framgår också att det administrativa ledsagardokumentet kan ersättas av ett handelsdokument, som innehåller samma uppgifter som det administrativa ledsagardokumentet.

#### 5.11.2.2 Den svenske avsändarens hantering

Avsändande upplagshavare ska upprätta ett administrativt ledsagardokument när han transporterar obeskattat bränsle till följande:

1. en upplagshavare eller en registrerad eller oregistrerad varumottagare i ett annat EG-land,
2. en upplagshavare i Sverige om transporten sker via ett annat EG-land,
3. en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land eller till medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat i den omfattning som skattefrihet föreligger i det EG-landet, eller
4. en internationell organisation med säte i ett annat EG-land eller en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation, i den omfattning som skattefrihet föreligger i det EG-landet.

Upplagshavaren ska behålla ett exemplar (exemplar 1) av ledsagardokumentet. Han ska, enligt 3 § RSFS 1999:13, förse det med löpande nummer och förvara det i kronologisk ordning där han har sin bokföring. De övriga tre exemplaren ska medfölja bränslet under transporten.

<b>Oregistrerad varumottagare</b>	Vid leverans enligt punkten 1 ska, om leverans sker till en oregistrerad varumottagare, bränslet även åtföljas av ett dokument utfärdat av behörig myndighet i mottagarlandet som visar att säkerhet har ställts för skattens betalning, se avsnitt 5.5.3.2.
<b>Intyg om skattefrihet</b>	För punkterna 3 och 4 gäller att bränslet även ska åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för bränslet i det andra EG-landet.
<b>Ändrad mottagare</b>	Efter det att ledsagardokumentet har upprättats får upplagshavaren enligt 11 § FSE ändra innehållet i fälten 4, 7, 7a, 13, 14 och 17 så att det visar en annan mottagare eller leveransplats. Den nye mottagaren ska vara upplagshavare eller varumottagare i ett annat EG-land eller, i fråga om transport mellan två svenska skatteupplag via ett annat EG-land, annan svensk upplagshavare. Skatteverket ska omedelbart underrättas om företagna ändringar och den nya mottagaren eller leveransplatsen ska omedelbart anges på baksidan av ledsagardokumentet.
<b>Okänd mottagare</b>	Enligt 12 § FSE får Skatteverket befria upplagshavare från skyldigheten att fylla i fälten 4, 7, 7a, 13 eller 17 i ledsagardokumentet, om transporten av bränslet sker med fartyg och mottagaren inte är känd när transporten påbörjas. Skatteverket ska senast när bränslet når sin slutdestination underrättas om mottagarens namn, adress och punktskattenummer samt om destinationsland.
<b>Returexemplaret</b>	<p>Returexemplaret (exemplar 3) av ledsagardokumentet ska undertecknas av mottagaren och återsändas till avsändaren senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken bränslet har mottagits. Att returexemplaret verkligen undertecknas och skickas tillbaka av mottagaren är av stor betydelse, eftersom det utgör ett bevis på att mottagaren övertagit betalningsansvaret för skatten. Om upplagshavaren inte inom två månader efter utgången av den kalendermånad under vilken bränslet avsänts erhållit ett undertecknat retur-exemplar, ska han utan dröjsmål underrätta Skatteverket om detta. Skatteverket får då med hjälp av behöriga myndigheter i andra EG-länder, försöka efterforska dokumentet.</p> <p>Enligt 3 § RSFS 1999:13 ska returexemplaret efter att det återkommit till avsändaren förses med samma löpande nummer som exemplar 1 och förvaras tillsammans med den av upplagshavaren upprättade fakturakopian. Om elektronisk faktura har upprättats ska returexemplaret förvaras på sådant</p>

sätt som möjliggör omedelbar identifiering och åtkomst av den elektroniska fakturan i utskrivet skick i vanlig läsbar form.

**Retur av bränsle** Om obeskattat bränsle har returnerats till avsändare i Sverige ska exemplar 2–4 av ledsagardokumentet (som returneras tillsammans med bränslet) förvaras tillsammans med exemplar 1 (5 § RSFS 1999:13).

**Export** Av 6 kap. 3 § 4 LSE framgår att vid export av skattepliktigt bränsle ska avsändande upplagshavare upprätta ett administrativt ledsagardokument i fyra exemplar. Export anses genomförd först när varan har lämnat EG:s tullområde, dessförinnan anses varan befinna sig inom suspensionsordningen. Upplagshavaren ska behålla exemplar 1 av ledsagardokumentet. De övriga tre exemplaren ska medfölja varorna under transporten, 15 § FSE.

**Exportattest** Enligt 15 § FSE ska utfartstullkontoret på returexemplaret (exemplar 3) av ledsagardokumentet attestera att bränslet lämnat EG:s tullområde och till avsändaren skicka tillbaka det attesterade exemplaret av ledsagardokumentet inom 15 dagar. Det av utfartstullkontoret attesterade returexemplaret styrker avsändande upplagshavares avdragsrätt för skatt på bränsle som har exporterats. Om avsändaren inte inom två månader efter utgången av den kalendermånad under vilken bränslet avsänts för export erhållit ett undertecknat returexemplar, ska han utan dröjsmål underrätta Skatteverket om detta.

#### **5.11.2.3 Den svenske mottagarens hantering**

**Transport från annat EG-land** I 6 kap. 4 § LSE stadgas att upplagshavare eller varumottagare som tar emot bränsle från ett annat EG-land senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken bränslet tagits emot ska underteckna returexemplaret (exemplar 3) av ledsagardokumentet och skicka tillbaka det till avsändaren i det andra EG-landet. Mottagaren ska behålla exemplar 2 och 4 av ledsagardokumentet. Exemplaren ska, enligt 4 § RSFS 1999:13, förses med samma löpande nummer. Exemplar 2 ska förvaras tillsammans med den erhållna fakturan. Om elektronisk faktura har mottagits ska exemplar 2 förvaras på sådant sätt som möjliggör omedelbar identifiering och åtkomst av den elektroniska fakturan i utskrivet skick i vanlig läsbar form. Exemplar 4 ska förvaras i kronologisk ordning och efter anmodan ges in till Skatteverket.

**Brist i leverans** Om mottagande upplagshavare eller varumottagare upptäcker att det i en mottagen leverans saknas bränsle, ska Skatteverket i vissa

fall attestera förlusten. Enligt 6 kap. 4 § andra stycket LSE ska Skatteverket på returexemplaret av ledsagardokumentet attestera andra förluster än sådana som beror på force majeure eller oförutsedda händelser (7 kap. 6 § LSE) eller som uppkommit till följd av bränslets beskaffenhet i samband med framställning, bearbetning, lagring eller transport (2 kap. 11 § LSE). Som förutsättning gäller att förlusterna har konstaterats i Sverige oavsett var under transporten inom EG som förlusterna faktiskt har uppkommit.

Då sådana typer av förluster som nämnts ovan, dvs. sådana som ska attesteras av Skatteverket, uppkommit under en transport som sker under skattesuspension från ett annat EG-land till Sverige, ska Skatteverket, enligt 6 kap. 4 § tredje stycket LSE, vid det resterande bränslets ankomst till Sverige ange i vilken omfattning beskattning ska ske av de förlorade bränslemängderna samt hur skatten ska beräknas. Exempel på sådana förluster som ska beskattas är stöld av bränsle under transport. Om förlusten har konstaterats i ett annat EG-land än Sverige ska Skatteverket skicka en kopia av returexemplaret till behörig myndighet i det landet.

Beskattning av det förlorade bränslet ska ske i enlighet med 4 kap. 2 § LSE. Skattskyldig är den eller de som ställt säkerhet för transporten, se avsnitt 5.7.1.1.

Upplagshavare eller varumottagare som önskar attest av uppkomna förluster bör omgående efter mottagandet av bränslet skicka returexemplaret till Skatteverket. Den tidsfrist inom vilken returexemplaret ska skickas tillbaka till avsändaren påverkas inte av att Skatteverket ska attestera vissa förluster. Skatteverkets attest innebär att mottagaren inte övertar betalningsansvaret för skatten på det saknade bränslet, utan detta ansvar kvarstår hos den avsändande upplagshavaren.

#### **Retur av bränsle**

Om mottagaren vägrar att ta emot bränsleleveransen (i sin helhet) ska han, enligt 6 § i RSFS 1999:13, returnera originalen av exemplar 2–4 av ledsagardokumentet tillsammans med bränslet. Kopia av något av exemplar 2–4 av ledsagardokumentet ska förvaras i kronologisk ordning (6 § RSFS 1999:13).

Om mottagaren vägrar att ta emot en viss del av bränsleleveransen ska han, enligt 7 § RSFS 1999:13, i fält C i ledsagardokumentet anmärka vilken del av bränsleleveransen som accepteras och till avsändaren senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken bränslet har mottagits

skicka tillbaka en i original undertecknad kopia av retur-exemplaret (exemplar 3). På originalet av returexemplaret ska Skatteverket attestera det accepterade bränslet. Mottagaren ska även kopiera exemplar 2 och 4. Den del av leveransen som mottagaren vägrar ta emot återsänds till avsändaren tillsammans med originalen av exemplar 2–4 av ledsagardokumentet. Kopiorna av exemplar 2 och 4 ska hanteras på samma sätt som gäller för originalen för mottagare i allmänhet, se 4 och 11 §§ RSFS 1999:13.

Vid returen, antingen då hela leveransen returneras eller då endast delar av leveransen returneras, ska följande noteras i ledsagardokumentet (se 9–10 §§ i RSFS 1999:13).

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

## Import

Genom en lagändring den 1 oktober 2001 slopades kravet på ledsagardokument vid upplagshavares import av EG-harmoniserat bränsle. Gemenskapsrätten ställer inte något krav på ledsagardokument vid import. Tullverkets register får användas för Skatteverkets kontrollverksamhet avseende upplagshavares import. Då nödvändig information för kontroll finns att hämta på annat sätt har det inte bedömts föreligga något behov av ett ledsagardokument vid upplagshavares import, varför kravet på ledsagardokument i dessa fall tagits bort.

### 5.11.3 Förenklat ledsagardokument

#### 5.11.3.1 Allmänt

Bestämmelser om det förenklade ledsagardokumentet finns i 6 kap. 8 § LSE, 15 § FSE samt i RSV:s föreskrifter (RSFS 1999:13).

## Beskattat bränsle

Det förenklade ledsagardokumentet används vid transport av beskattade varor. Hur dokumentet ska vara utformat m.m. framgår av förordning EEG 3649/92 av den 17 december 1992.

**Transport till eller via annat EG-land**

**5.11.3.2 Den svenske avsändarens hantering**

Enligt 6 kap. 8 § LSE ska den som ansvarar för en transport av beskattat bränsle, dvs. avsändaren, upprätta ett förenklat ledsagardokument vid transport

1. till en näringsidkare i ett annat EG-land, eller
2. mellan två svenska orter om transporten sker via ett annat EG-land.

Den som ansvarar för en transport som sker mellan två svenska orter via ett annat EG-land ska, enligt 15 § FSE, innan transporten påbörjas också anmäla bränslet till Skatteverket.

Avsändaren ska behålla exemplar 1 av ledsagardokumentet. Exemplar 2 och 3 av dokumentet ska åtfölja bränslet under transporten. Avsändaren ska, där han har sin bokföring, förvara exemplar 1 av ledsagardokumentet i kronologisk ordning och förse exemplaren med löpande nummer (3 § RSFS 1999:13).

**5.11.3.3 Distansförsäljning**

Vid distansförsäljning är det fråga om redan beskattade varor. Enligt 6 kap. 8 § LSE krävs dock inte ledsagardokument vid distansförsäljning. Enligt 6 kap. 9 § LSE ska säljaren, innan leveransen påbörjas, hos Skatteverket visa att säkerhet har ställts för betalning av skatt i det andra EG-landet (se avsnitt 5.7.3).

**5.11.3.4 Den svenske mottagarens hantering**

**Transport från annat EG-land**

Den som tar emot bränsle från ett annat EG-land ska behålla exemplar 2 av ledsagardokumentet. Exemplaret ska, enligt 4 § RSFS 1999:13, förseas med löpande nummer och förvaras tillsammans med den erhållna fakturan. Om elektronisk faktura har mottagits ska exemplar 2 förvaras på sådant sätt som möjliggör omedelbar identifiering och åtkomst av den elektroniska fakturan i utskrivet skick i vanlig läsbar form.

Det finns inget krav på att mottagaren ska underteckna och återsända returexemplaret (exemplar 3) till avsändaren. Under vissa förutsättningar kan emellertid punktskatt återbetalas till en näringsidkare som i sin verksamhet till ett annat EG-land levererar redan beskattat bränsle. Om skatt har betalats i Sverige för bränsle som därefter har levererats till ett annat EG-land under sådana förhållanden att skatt ska betalas där, medger Skatteverket efter ansökan återbetalning av skatten. En sådan återbetalning förutsätter att det förenklade ledsagar-



### Transport via annat EG-land

dokument som ska åtfölja bränslet under transporten undertecknas av mottagaren och återsänds till avsändaren. I de fall avsändaren önskar mottagarens undertecknande ska det anges med en kryssmarkering i ruta 15 på ledsagardokumentet.

Den som tar emot bränsle som transporterats mellan två svenska orter via ett annat EG-land ska senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken han tagit emot bränslet till Skatteverket lämna en bekräftelse på detta (15 § FSE). Mottagaren ska behålla exemplar 2 av det förenklade ledsagardokumentet och i övrigt förvara det på samma sätt som angetts i 4 § RSFS 1999:13.

## 5.12 Skattebefriade användningsområden

### 5.12.1 Allmänt om skattebefrielse

Bestämmelserna om vilken förbrukning som är skattebefriad finns 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, för bensen som förbrukats i skepp eller båtar och för märkt olja som förbrukats i båt regleras dock endast genom reglerna om återbetalning i 9 kap. 1 och 3 §§ LSE.

I 6 a kap. 1 § LSE anges, med hjälp av en tabell, följande:

- vilka ändamål som medför skattebefrielse,
- vilka bränslen som *inte* kan komma i fråga för skattebefrielse,
- vilka skatteslag som omfattas av skattebefrielsen, det vill säga energiskatt, koldioxidskatt och/eller svavelskatt,
- 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 inte storleken och förutsättningarna för skattebefrielsen utan dessa regleras i 6 a kap. LSE.

De särskilda reglerna om ytterligare nedsättning för energintensiv verksamhet enligt den så kallade 0,8-procentsregeln bygger på beslut av Skatteverket i varje enskilt fall och passar inte in i systematiken. Regler om detta regler återfinns i 9 kap. 9–9 b §§ LSE.

Bränslen som nästan regelmässigt undantas från skattebefrielse är bensin och bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b LSE, dvs. högbeskattad olja (eldningsolja, dieselbrännolja och fotogen m.m.), fortsättningsvis benämnd högbeskattad olja. 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.

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
- skattebefrielsens storlek.

#### **5.12.2 Förbrukning för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning m.m.**

Enligt 6 a kap. 1 § första stycket 1 LSE är bränslen som förbrukats för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning eller i en process där bränslet i allt väsentligt används för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning helt skattebefriade avseende energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt. Befrielsen avser alla skattepliktiga bränslen.

Termen motordrift eller uppvärmning kan översättas med energialstring. I prop. 1994/95:54 s. 65 anføres följande:

Själva begreppet ”energialstring” bör emellertid bytas mot det mera klagörande ”motordrift eller uppvärmning”. Regeringen ansluter sig till utredningens förslag. Detta innebär att avdrag får medges för skatt på bränsle som används som råvara, vid kemiska reaktioner inom den kemiska processindustrin samt vid reduktionsprocesser, som t.ex. masugnsprocessen. Däremot är det

inte befogat att utvidga avdragsmöjligheten till att omfatta all energi som används i processer där energiinsatsen är nödvändig för att den skall kunna genomföras. Bränsle som används vid framställning av t.ex. bränd kalk och cement kommer således även fortsättningsvis att beskattas. Vad som skapat problem vid tillämpningen är främst de fall där bränslet i en enskild process kan anses ha använts såväl för annat ändamål än energialstring som för uppvärmning. För att undvika problem med uppdelning av bränslen i uppvärmningsändamål och andra ändamål bör en förenkling göras. Utredningen har föreslagit att en huvudsaklighetsprincip bör göras av den energiförbrukning som äger rum i olika tillverkningsprocesser. Både den rättstillämpning som förekommer inom EU och förenklings-skäl talar för att det är lämpligt att göra en sådan bedömning av bränsleanvändningen. Regeringen föreslår därför att en bestämmelse införs som gör det möjligt att skattebefria allt bränsle som förbrukas i en process, där bränslet i allt väsentligt används för annat än motordrift eller uppvärmning. Ifall cirka 75 % av den totala bränsletillförseln i en process förbrukas som råvara bör skattefriheten gälla även för återstående 25 % av bränslemängden, trots att detta bränsle använts för uppvärmningsändamål. Huvudsaklighetsprincipen bör även tillämpas på den gas- och värmeproduktion som sker inom processerna.

Avsikten är inte att en skattskyldig ska kunna göra avdrag för all bränsleförbrukning som ägt rum i hans industriella verksamhet, enbart för att den huvudsakliga delen av den totala bränslevolymen inom företaget förbrukats för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning. Avdrag för skatt på det bränsle som förbrukats för drift av motorer, uppvärmning av industrilokaler och andra termiska processer medges inte på denna grund.

Vad som bör vara avgörande vid huvudsaklighetsbedömningen för om bränslet ska anses förbrukat för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning, är att bränslet kan sägas medverka till eller delta i den egentliga process där bränslet fungerar som råvara. RSV:s allmänna råd om beskattning av bränslen, RSV 2002:18, belyser denna fråga:

Med bränsle som förbrukats för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning bör avses bränsle som används för

tillverkning av vissa produkter utan att bränslet förbrukas för energialstring. Någon förbränning sker således inte utan bränslet ingår kemiskt oförändrat i produkten. Detta bör gälla t.ex. fasta bränslen som används för tillverkning av grafitelektroder och elektrodmassa, eller oljor som används för skumdämpning eller liknande.

Även bränsle som används som reduktionsmedel vid elektrotermiska processer kan anses ha förbrukats för annat ändamål än energialstring. Tillverkning av kiselkrom eller kalciumkarbid är att anse som exempel på sådana processer. Vidare bör med förbrukning för sådant ändamål avses användning av bränsle i en kemisk reaktion vid kemiska processindustrier. Krackning av eldningsolja vid tillverkning av bensin kan vara ett exempel på detta.

Någon skillnad bör inte göras mellan de fall, där ett och samma bränsle tillsätts till en process och där olika bränslen medverkar i processen. Det senare kan t.ex. vara fallet i masugnen, där kol tillsätts i ugnens övre del, medan i vissa fall kol, olja eller tjära tillsätts i masugnens nedre del för att möjliggöra slutreduktionen av malmen, se SOU 1994:85 s. 131.

Den tidigare skattefriheten för stadsgas slopades 1995. Enligt prop. 1994/95:54 s. 74 bör dock omvandlingen av lättbensin eller gasol i spaltgasverket kunna likställas med den sönderdelning som äger rum inom den petrokemiska industrin. Det bränsle som används för sådan krackning anses använt som råvara och motsvarande synsätt bör även tillämpas vad gäller bränsleförbrukning i spaltgasverket vid stadsgasframställning.

Skattebefrielsen gäller även bränsle som förbrukats vid gas- och värmeproduktion när bränslet i sin helhet eller huvudsakligen använts för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning.

Vid t.ex. kemiska industriella processer kan det produceras gas och/eller värme som biprodukt. Detta påverkar inte skattebefrielsen på insatsbränslet. Det kan däremot leda till att biprodukten, dvs. gasen, kan bli skattepliktig om den förbränns.

### **5.12.3 Förbrukning i tåg eller annat spårbundet färdmedel**

Av 6 a kap. 1 § punkt 2 LSE framgår att alla bränslen utom bensin och högbeskattad eldningsolja omfattas av skattebefrielse till 100 procent avseende energiskatt, koldioxidskatt

och svavelskatt vid förbrukning i tåg eller annat spårbundet färdmedel.

Beteckningen spårbundet färdmedel bör täcka samtliga fordon som är inrättade för färd på skenor, enligt prop. 1994/95:54. Skattebefrielsen berör främst järnvägs- och lokaltrafikföretag. 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.

Av 6 a kap. 1 § 3 LSE framgår att hel befrielse från energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt kan ske för alla bränslen utom bensin och högbeskattad olja som förbrukas i skepp, när skeppet inte används för privat ändamål.

Av 6 a kap. 1 § 4 LSE framgår att hel befrielse från energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt kan ske 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 medgivande om dispens för användning av bränsle försett med märkämmen enligt 2 kap. 9 § första respektive tredje stycket LSE, se avsnitt 5.4.7. För övriga båtar gäller ett förbud mot användning av märkta oljeprodukter.

Skepp och båtar enligt ovan har normalt möjlighet att inköpa bränslet utan skatt. En båtägare som varken omfattas av fartygstillstånd enligt fiskelagen eller har dispens kan istället under vissa förutsättningar ansöka om återbetalning kvartalsvis av skatten, se avsnitt 5.15.4.

Skattebefrielse medges endast när fartyget inte används för privat ändamål. Med privat ändamål menas bl.a. följande användning:

- för privat bruk under semestertid eller annan fritid,
- för fritidsfiske,
- för resor med eget fartyg mellan bostad och arbetsplats eller för annat privat bruk,

- i fartyg som yrkesmässigt hyrs ut utan skeppare till något av nämnda ändamål.

Om ett fartyg chartras utan skeppare är det fråga om privat ändamål. Om däremot fartyget chartras med skeppare föreligger rätt till skattebefrielse.

Med användning av fartyg för annat än privat ändamål avses bl.a. följande 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),
- för yrkesmässigt anordnande av fisketur,
- fartyg som bedriver muddring.

RR har i RÅ 1960 Fi 1951, funnit att mudderverk inte är att betrakta som sådana skepp för vilka reglerna om skattebefrielse för bränsle är tillämpliga. Skatteverket anser dock att skillnad måste göras mellan traditionella mudderverk, som inte betraktas som fartyg, och den typ som, förutom att muddra, även lastar och fraktar muddermassorna. Dessa skepp är normalt skeppsregistrerade. Skatteverket anser att denna typ av skepp omfattas av reglerna om skattebefrielse för bränsle som förbrukas i skepp för annat än privat ändamål. Skattebefrielsen gäller både förbrukning som sker i samband med muddringen och i samband med lastningen och transporten av muddringsmassorna.

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. igenkänningsignal). Registret förs av Sjöfartsverket.

Fritidsbåtar behöver inte vara registrerade.

### 5.12.5 Förbrukning i luftfartyg

Enligt 6 a kap. 1 § 5 a LSE är förbrukning i luftfartyg för annat än privat ändamål helt skattebefriad avseende energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt för alla bränslen utom för annan bensin än flygbensin. Denna bestämmelse medför bl.a. att all förbrukning av flygbensin och flygfotogen är skattebefriad för annat än privat ändamål. Bestämmelsen i 6 a kap. 1 § 5 b LSE medför att även flygbensin och flygfotogen som förbrukas i luftfartyg som används för privat ändamål är skattebefriad.

I övrigt kan noteras att varmluftsballonger räknas som luftfartyg. Dessa använder gasol som kan bli skattebefriad om ballongen används för annat än privat ändamål.

Av 6 a kap. 1 § 5 b LSE framgår, som framhållits ovan, att flygbensin (KN-nr 27100026, fr.o.m. 2002 KN-nr 27101131) och flygfotogen (KN-nr 27100051, fr.o.m. 2002 KN-nr 27100051) är skattebefriade när de förbrukas i luftfartyg även när luftfartyget används för privat ändamål. Flygbensin och flygfotogen är dessutom skattebefriade vid förbrukning i luftfartygsmotorer i provbädd eller i liknande anordning.

### 5.12.6 Förbrukning vid framställning av mineralolja- produkter, kolbränslen, petroleumkoks 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 vid förbrukning för framställning av

- mineralolja-  
produkter,
- kolbränslen,
- petroleumkoks, eller
- andra produkter för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren.

Skattebefrielsen avser tillverkningen av samtliga mineralolja-  
produkter, oavsett om dessa är skattepliktiga eller inte. I 1 kap. 3 § LSE finns en legaldefinition om vad som avses med mineralolja-  
produkter, jämför avsnitt 5.3.2. För tillverkningen av de mineralolja-  
produkter som inte är direkt skattepliktiga enligt 1 kap. 3 a § LSE, gäller således skattebefrielse för insatsbränslet även om de tillverkade produkterna inte ska förbrukas för motordrift eller uppvärmning.

Skattebefrielsen gäller även för bränsle som förbrukats för framställning av andra produkter (än mineraloljeprodukter, kolbränslen och petroleumkoks) för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren. Om man bortser från de indirekt skattepliktiga mineraloljeprodukterna enligt 2 kap. 3 § 2 LSE gäller detta för de produkter som skulle kunna beskattas enligt 2 kap. 4 § LSE, se även avsnitt 5.3.2.4 och 5.3.2.5. I den mån skatteplikt har inträtt för tillverkaren av en sådan produkt – genom att han säljer den som motorbränsle eller för uppvärmning alternativt själv förbrukar den för sådant ändamål – har han möjlighet att dra av skatten på bränslen som förbrukas vid framställningen.

#### **5.12.7 Förbrukning vid framställning av skattepliktig elektrisk kraft**

Enligt 6 a kap. 1 § 7 LSE är förbrukning av alla bränslen utom högbeskattad olja som förbrukats för produktion av skattepliktig elkraft helt skattebefriad vad gäller energiskatt och koldioxidskatt med de begränsningar som gäller för kraftvärmebaserad elproduktion, enligt 6 a kap. 3 § LSE, se avsnitt 5.12.16.

Produktion av elkraft sker vanligen i kondenskraftverk. Med kondenskraft avses en teknik för elproduktion som innebär att upphettad vattenånga driver en ångturbin som i sin tur driver en elgenerator. I mångt och mycket liknar den mottrycks-tekniken, se avsnitt 5.12.16, som används vid kraftvärme-produktion, men skiljer sig på så sätt att värmeinnehållet i ångan efter ångturbinen kyls bort utan att tas tillvara. Eftersom värmen inte nyttiggörs vid kondenskraftproduktion uppfyller den inte definitionen på kraftvärme.

Vid produktion av elkraft avser skattebefrielsen endast skatten på det bränsle som används för framställning av skattepliktig elkraft. Vid framställning av elkraft är det en mindre del som inte är skattepliktig, nämligen den del av elproduktionen som används inom elproduktionsrörelsen, t.ex. för drift av vattenpumpar och fläktar. I fråga om denna elproduktion föreligger inte skatteplikt och således inte heller skattebefrielse för den andel av bränslet som används för att framställa denna elkraft. Om den skattskyldige inte visar att den faktiska fördelningen är annorlunda tillämpas för kondenskraft schablonen 5 procent av bruttoelproduktionen enligt RSV:s allmänna råd, RSV 2002:18, om beskattning av bränslen.



### 5.12.8 Förbrukning i metallurgiska processer

Enligt 6 a kap. 1 § 8 LSE är endast kolbränslen och petroleumkoks som förbrukats i metallurgiska processer helt skattebefriade avseende energiskatt och koldioxidskatt. Även den gas- och värmeproduktion som sker till följd av sådana processer är skattebefriad. Av 6 a kap. 1 § 12 LSE framgår att samtliga skattepliktiga bränslen är skattebefriade avseende svavelskatten. Bestämmelserna aktualiseras endast i de fall skattebefrielsen inte utnyttjats till följd av något annat förbrukningsändamål.

Metallurgiska processer förekommer bl.a. inom järn- och stålindustrin. De ska skiljas från begreppet metallurgisk produktion som är ett vidare begrepp och som inte till alla delar berättigar till avdrag.

Tidigare ansågs den metallurgiska processen börja med sintertillverkning och sluta med göt, ämnen eller gjutgods.

I RSV 2002:18 ges följande allmänna råd om hur den metallurgiska processen avgränsas:

Inom järn- och stålindustrin bör den del av processen som börjar med sintertillverkning och slutar med göt, ämnen eller gjutgods hänföras till metallurgiska processer. Förbrukning av kolbränslen för den fortsatta bearbetningen i t.ex. värmnings- och värmebehandlingsugnar bör inte räknas hit.

För icke-järnmetaller och ferrolegeringar bör skattebefrielsen omfatta de processteg som innebär sintring, smältning eller reduktion. Bränning av kalksten och dolomit bör inte anses höra till den metallurgiska processen.

Skattebefrielsen bör inte omfatta större kvantitet bränsle än den mängd som maximalt behövs för den metallurgiska processen.

Fr.o.m. den 1 juli 2004 gäller dock att även den fortsatta bearbetningen i t.ex. värmnings- och värmebehandlingsugnar hänförs till den metallurgiska processen. Av prop. 2003/04:144 s. 8 och 9 framgår att, förutom tillverkning av gjutgods, som redan tidigare omfattats av definitionen, även tillverkning av smidesgods nu ska ingå i den metallurgiska processen. Detta sker genom att processen utvidgats till att även inrymma formning och behandling. Även andra ugnar som används för

värmning av ämnen för fortsatt bearbetning eller värmebehandling innefattas, liksom skrotsmältugnar och ugnar där icke-järnmetaller genomgår metallurgiska processer.

Som framgår av 6 a kap. 1 § 8 och 12 LSE medges skattebefrielse för energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt på allt kolbränsle som behövs för den metallurgiska processen, oavsett om det som en biprodukt uppstår gas och värme som kan användas på annat sätt än i den metallurgiska processen. Avdrag bör dock inte medges för större mängd bränsle än vad som är nödvändigt för denna process.

Bestämmelsen innebär skattebefrielse på kolbränsle för största delen av kolförbrukningen, såsom förbrukning för uppvärmning, reduktionsdelen, sintring (dvs. upphettning av järnslig) och smältprocess i skrotstålverk. Skattebefrielsen för reduktionsdelen kan göras antingen med hänvisning till förbrukning i metallurgiska processer eller till förbrukning för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning, se avsnitt 5.12.2.

#### **5.12.9 Förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet**

Av 6 a kap. 1 § 9 LSE framgår att skattebefrielse ges för hela energiskatten och 79 procent av koldioxidskatten för alla bränslen utom bensin, råttolja eller högbeskattad olja som förbrukats för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Skattebefrielsen gäller inte svavelskatten. Bestämmelsen aktualiseras endast i de fall skattebefrielsen inte utnyttjats till följd av något annat förbrukningsändamål.

Skattebefrielsen gäller bränsle som förbrukats för uppvärmning eller för drift av stationär motor. Den avser endast bränsle som förbrukats för eget behov. Skattebefrielsen gäller inte bränsle som förbrukats för drift av motordrivna fordon.

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 elektrisk kraft. I den officiella statistiken används en näringsgrensindelning benämnd svensk näringsgrensindelning (SNI). Den senaste versionen av SNI kom ut under 2002 och bygger på EU:s standard, 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). De nya SNI 2002-koderna används vid all näringsgrenskodning i registret från och med 16 december 2002.

SNI delas in i 17 avdelningar (A–Q), varav avdelning C ”Utvinning av mineral” och avdelning D ”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 C och D omfattar de SNI-koder som börjar på 1, 2 och 3.

SNI 2002 är publicerad i Statistiska Centralbyråns (SCB:s) ”Meddelanden i samordningsfrågor”, MIS 2003:2. Till hjälp för att kunna finna SNI-kodningen för en viss aktivitet har SCB framställt listor som är alfabetiskt sorterade eller sorterade efter SNI-kodnummer. Det finns även översättningslistor mellan SNI 92 och SNI 2002. Publikationer kan beställas från SCB. En del av materialet finns även på SCB:s webbsida [www.scb.se/foretagsregistret](http://www.scb.se/foretagsregistret).

Den statistiska indelningen kan användas 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 vilken art av verksamheten som kan anses bedriven, jämför SkU 1976/77:68 s. 13. Utskottet anförde bl.a. att den svenska industristatistiken utesluter en del verksamhetsgrenar som i den internationella statistiken och enligt gängse språkbruk kan göra anspråk på att betraktas som industrier. I sådana och jämförbara fall bör enligt utskottets mening begreppet industriell verksamhet tolkas generöst. Riktningen för den generösa tolkningen bör främst vara att därigenom undvika konkurrensnedvridningar.

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.

### **Spannmåls- och utsädeshantering**

Ett avsteg från SNI beskrivs 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 RR, RÅ 1989 not 412, som inte ändrade beskedet.

**5.12.10 Förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid yrkesmässig växthusodling**

Enligt 6 a kap. 1 § 10 LSE är alla bränslen utom bensin, råttalolja och högbeskattad olja som förbrukas för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid yrkesmässig växthusodling helt skattebefriade avseende energiskatt och skattebefriade till 79 procent avseende koldioxidskatten. Skattebefrielsen gäller inte svavelskatten. Bestämmelsen aktualiseras endast i de fall skattebefrielsen inte utnyttjats till följd av något annat förbrukningsändamål.

Skattebefrielsen gäller heller inte bränsle som förbrukats för drift av motordrivna fordon.

Tidigare avsåg skattebefrielsen endast bränsle som förbrukats för uppvärmning av själva växthuset. Den 1 januari 2005 utvidgades bestämmelsen till att omfatta förbrukning i hela växthusodlingen. Detta innebär exempelvis att även kontorslokaler och andra utrymmen omfattas av skattebefrielsen. Skattebefrielsen avser endast bränsle som förbrukats för eget behov.

**5.12.11 Förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet**

Enligt 6 a kap. 1 § 11 LSE omfattar skattebefrielsen hela energiskatten och 79 procent av koldioxidskatten för alla skattepliktiga bränslen utom bensin, råttalolja eller högbeskattad olja som förbrukas för annat ändamål än drift av motordrivna fordon i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet. Skattebefrielsen omfattar inte svavelskatten. Bestämmelsen aktualiseras endast i de fall skattebefrielsen inte utnyttjats till följd av något annat förbrukningsändamål.

Skattebefrielsen gäller bränsle som förbrukats för uppvärmning eller för drift av stationär motor. Den avser endast bränsle som förbrukats för eget behov.

Skattebefrielsen under denna rubrik gäller inte bränsle som förbrukats för drift av motordrivna fordon. Observera dock att fr.o.m. den 1 januari 2005 gäller att skattebefrielsen även

omfattar högbeskattad omärkt olja som förbrukas i jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar. Se avsnitt 5.12.12.

Reglerna om skattelättnader för elkraft och bränslen förbrukade i jordbruks-, skogsbruks- och vattenbruksverksamhet infördes den 1 juli 2000. Av förarbetena till lagen, prop. 1999/2000:105 s. 90 framgår bland annat att standarden för svensk näringsgrensindelning, SNI 92 (numera SNI 2002), 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.

Undergrupper till 01 är 01.1 växtodling, 01.2 djurskötsel, 01.3 blandat jordbruk (växtodling i kombination med djurskötsel, 01.4 service till jordbruk utom veterinärverksamhet samt 01.5 jakt och viltvård samt service i anslutning härtill. Ytterligare undergruppering finns till dessa grupper.

Även huvudgruppen 02, skogsbruk och service till skogsbruk är indelad i flera undergrupper.

SNI-kodningen anses, enligt SCB, på huvudgruppsnivå ge en god bild över näringsverksamhetens inriktning medan däremot indelningen i undernivåer kan ha vissa brister. Anledningen till bristerna är främst att flertalet företag inom de aktuella näringarna bedriver flera olika slag av verksamheter, t.ex. såväl växthusodling som djurskötsel och skogsbruk. I första hand bör en utgångspunkt vara att de jordbruksverksamheter som ryms under gruppen 01 i energiskattesammanhang bör hänföras till jordbrukssektorn. Skattelättnaderna bör dock 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 därtill. Motsvarande gäller även service till skogsbruk.

Exempel på service inom jordbruksnäringen kan vara företag som kyllagar, sorterar, packar och säljer frukt och grönt.

Under begreppet vattenbruk i SCB:s statistik ryms matfiskodling, sättfiskodling, kräftodling, blötdjursodling (t.ex. musslor) och vattenväxtodling. I den mån bränsle förbrukas för dessa verksamheter omfattas verksamheten av skattebefrielse.

**5.12.12 Förbrukning i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar**

Av 6 a kap. 1 § 14 LSE framgår att skattebefrielsen utgör 77 procent av koldioxidskatten, dvs. cirka 2 kr per liter dieselolja. För energiskatten finns ingen skattebefrielse. Det är endast högbeskattad, omärkt olja som omfattas av skattereduktionen. Skatteverket bedömer att även annan än den som bedriver jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet kan få del av skattebefrielsen om arbetsfordonet används för sådan verksamhet (se Skatteverkets skrivelse den 7 februari 2005, dnr 70899-05/111, Koldioxidskattebefrielse för bränsleförbrukning).

Skattebefrielsen omfattar inte dieselolja som förbrukas i bilar, lastbilar eller bussar även om dessa används i verksamheten.

Den som bedriver yrkesmässig växthusodling har också rätt till skattebefrielse för sina arbetsfordon.

Skattebefrielsen omfattar inte annan användning utanför t.ex. jordbruksverksamheten. Om exempelvis en jordbrukstraktor används utanför jordbruket, t.ex. för snöröjning, schaktningsarbete eller transporter omfattas inte förbrukningen av skattenedsättningen.

Bestämmelsen infördes den 1 januari 2005. Från jordbruksorganisationerna hade länge framförts att den skatt som belastar dieselolja som används i arbetsmaskiner inom jordbruket i flertalet konkurrentländer är nedsatt till låga nivåer. I Sverige har det tidigare inte funnits någon skattenedsättning för sådan användning. Regeringen fann att det av konkurrensskäl fanns anledning att sätta ned skatten för arbetsmaskiner som används inom jordbruket, skogsbruket och vattenbruket.

**5.12.13 Förbrukning i sodapannor, lutpannor, metallurgiska processer eller i processer för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller**

Enligt 6 a kap. 1 § 12 LSE gäller skattebefrielsen endast för svavelskatt. Den omfattar samtliga skattepliktiga bränslen. Bestämmelsen aktualiseras endast i de fall skattebefrielsen inte utnyttjats till följd av något annat förbrukningsändamål.

Befrielsen innefattar skatt på insatsbränslet för den gas- och värmeproduktion som sker till följd av metallurgiska

processer. Masugngaser och liknande restgaser vars innehåll av flytande eller gasformiga kolväten inte överstiger fem viktprocent beskattas inte vid eventuell fortsatt förbrukning för uppvärmning utanför processen. Den koksugngas som uppstår vid processen har en kolväteandel som överstiger fem viktprocent och kan därför komma att bli föremål för beskattning med stöd av 2 kap. 4 § LSE.

Innebörden av begreppet metallurgiska processer behandlas i avsnitt 5.12.8.

Även vid framställning av andra mineraliska ämnen än metaller, t.ex. tegel, cement, kalk, glas och mineralull, gäller skattebefrielsen också för den del av det insatta bränslet som anses ha gått åt för den gas- och värmeproduktion som kan uppstå som en biprodukt. I den mån restgasen innehåller mer än fem viktprocent kolväten kan dock en fortsatt användning av gasen utanför processen bli föremål för beskattning med stöd av 2 kap. 4 § LSE.

#### **Sodapannor, mesaombränning**

Skattebefrielsen omfattar även skatt på sådant bränsle som förbrukats eller försålts för förbrukning i s.k. sodapannor och lutpannor. Med sodapannor avses de särskilda pannor inom skogsindustrin i vilka främst restprodukter från sulfatmassa-produktionen förbränns för kemikalieåtervinning och energi-ändamål. Motsvarande typ av pannor finns inom sulfitmassaindustrin och brukar benämnas lutpannor. Inom skogsindustrin förekommer det en process som kallas mesaombränning. Skatteverket betraktar den processen som jämförbar med kalkbränning vilket medför att skattebefrielse gäller.

#### **5.12.14 Förbrukning vid tillverkningsprocessen i gruv-industriell verksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar**

Av 6 a kap. 1 § 13 LSE framgår att skattebefrielsen endast gäller för högbeskattad olja. Hela energiskatten omfattas och 79 procent av koldioxidskatten. Ingen befrielse gäller för svavelskatten. Skattebefrielsen avser drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar.

Bestämmelsen infördes på initiativ av skatteutskottet, 1994/95:SkU 28. Utskottet hade erfarit att det i vissa gruvor förekommer att malmen uppfordras med motordrivna fordon som är specialbyggda för ändamålet. Enligt utskottets mening borde dessa specialfordon också fortsättningsvis omfattas av



rätt till skatteavdrag, numera skattebefrielse. Såsom bestämmelsen har utformats medges skattebefrielse även för andra fordon under förutsättning att fordonet inte är att anse som personbil, lastbil eller buss.

#### **5.12.15 Förbrukning av råttalolja för uppvärmningsändamål m.m.**

Av 6 a kap. 2 § LSE framgår att råttalolja till viss del är skattebefriad när den förbrukas för ändamål enligt 6 a kap. 1 § 9–11 LSE, dvs. vid förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon

- vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.
- vid växthusuppvärmning i yrkesmässig växthusodling.
- i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet.

Skattebefrielsen omfattar ett belopp som motsvarar den energiskatt och 79 procent av den koldioxidskatt som tas ut på lågbeskattad olja vid förbrukning enligt ovanstående.

Också i övrigt behandlas råttalolja skattemässigt i huvudsak som lågbeskattad olja. Skattesatsen motsvarar den som tas ut för lågbeskattad olja. Även övriga skattebefrielsegrunder motsvarar de som gäller för bl.a. lågbeskattad olja.

Bestämmelsen aktualiseras endast i de fall skattebefrielsen inte utnyttjats till följd av något annat förbrukningsändamål.

#### **5.12.16 Förbrukning vid samtidig produktion av värme och skattepliktig elektrisk kraft i en kraftvärmeanläggning**

Som framgår av 6 a kap. 1 § 7 LSE är förbrukning av alla bränslen utom högbeskattad olja helt skattebefriade vid elproduktion, se avsnitt 5.12.7.

Med kraftvärmeproduktion förstås en bränslebaserad samtidig produktion av elkraft och värme där båda produkterna nyttiggörs (tas till vara). En sådan teknik är mottrycksteknik vilken innebär att upphettad vattenånga driver en ångturbin som i sin tur driver en elgenerator. Den återstående värmen i ångan efter ångturbinen används t.ex. som processånga i en industriell process eller värmer vatten som cirkulerar i ett fjärrvärmesystem. Ett exempel på en annan kraftvärmeteknik som framför allt används i mindre elproduktionsanläggningar är

dieselmotorteknik. Vid en sådan teknik används en dieselmotor som driver en elgenerator samtidigt som värme tas tillvara från avgaser, smörjolja och kylvatten.

Reglerna för skattebefrielse ändrades den 1 januari 2004. Nedan följer först en redogörelse för de regler som gällt t.o.m. 31 december 2003. Därefter redogörs för förändringarna som trädde i kraft den 1 januari 2004.

#### **5.12.16.1 Beskattning av kraftvärme t.o.m. 2003**

Av 6 a kap. 3 § LSE i dess lydelse t.o.m. 31 december 2003 framgick följande. Vid samtidig produktion av värme och skattepliktig elektrisk kraft i en kraftvärmeanläggning ska, för den del av bränslet som förbrukats för framställning av nyttiggjord värme, skattebefrielse enligt 6 a kap. 1 § 7 LSE inte avse koldioxidskatt och när det gäller energiskatt endast utgöra 50 procent. Såvitt avser råttoljor var befrielsen endast 50 procent av den energiskatt som tas ut på lågbeskattad olja.

Vid samtidig produktion av skattepliktig elektrisk kraft och värme medgavs hel skattebefrielse för den del av bränslet som förbrukats för framställning av skattepliktig elektrisk kraft. För den del av bränslet som förbrukats för framställning av nyttiggjord värme, medgavs ingen skattebefrielse för koldioxidskatt och när det gäller energiskatt fick endast hälften av skatten dras av.

I RSV 2002:18 ges följande allmänna råd om beskattningen av kraftvärmeproduktion före 2004.

Om värmeproduktion i kraftvärmeanläggningar:

Vid samtidig produktion av skattepliktig elektrisk kraft och värme bör båda produkterna framställas och nyttiggöras i mer än obetydlig omfattning för att avdrag skall medges för halva energiskatten. När man gör bedömningen av om framställningen av elektrisk kraft respektive värme har tillräcklig omfattning bör hänsyn kunna tas till vald produktionsteknik och andra omständigheter.

Vid produktion av kraftvärme genom mottrycksteknik bör elproduktionen anses ske i mer än obetydlig omfattning om förhållandet mellan el- och värmeproduktionsförmågan ( $a$ -värdet) uppgår till minst 0,20 om värmen i huvudsak nyttiggörs i form av hetvatten. Med el- och värmeproduktionsförmåga bör förstås det konstruktivt högsta möjliga  $a$ -värdet och inte vad som

produceras momentant. Om värmen i stället i huvudsak nyttiggörs i form av ånga bör  $\alpha$ -värdet uppgå till minst 0,05 för att avdrag skall kunna medges.

Om fördelning av bränsle mellan el- och värmeproduktion anges följande i RSV 2002:18.

Vid samtidig produktion av elektrisk kraft och värme i en kraftvärmeanläggning bör bränsleåtgången fördelas på el- och värmeproduktion i förhållande till uppmätt elproduktion respektive värmeproduktion. Med nyttiggjord värme bör avses den värmemängd som har överförts från ångcykeln till fjärrvärmevattnet eller motsvarande i kraftvärmeanläggningen. Om t.ex. en tredjedel av den sammanlagda energiproduktionen består av elektrisk kraft så bör en lika stor andel av det förbrukade bränslet anses hänförligt till elproduktionen.

I RSV 2002:18 anges följande beträffande fördelning av olika bränslen.

Om bränslen som inte är skattepliktiga, t.ex. avfallsolutar, råvaruavfall eller sopor, används samtidigt som skattepliktiga bränslen för elproduktionen i en kraftvärmeanläggning eller ett kondenskraftverk bör, om annat inte visas, i första hand de skattepliktiga bränslena anses förbrukade för produktion av skattepliktig elektrisk kraft, därefter för icke skattepliktig elektrisk kraft och sist för värme. Turordningen mellan de skattepliktiga bränslena får väljas fritt.

Om ånga som används för olika ändamål anges i RSV 2002:18.

Om ånga avleds före en turbin i ett kraftvärmeverk för att användas för annat ändamål än att generera kraft och värme i själva turbinanläggningen bör ångan inte anses använd i en kraftvärmeanläggning. Eventuell befrielse från skatt på det bränsle som använts för att producera den sålunda avledda ångan, bör bestämmas av det ändamål för vilket ångan förbrukas. Om ångan används t.ex. vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet bör 6 a kap. 1 § första stycket 9 LSE tillämpas.

Om bränslen som inte är skattepliktiga används samtidigt som skattepliktiga bränslen bör det inte ske någon proportionering av respektive bränsle mellan ånga som går till turbinen och ånga som avleds. De skattepliktiga

bränslena bör i första hand anses förbrukade för produktion av elektrisk kraft. I övrigt bör turordningen mellan olika bränslen få väljas fritt.

Om schablon för elkraftsåtgång vid produktion av mottrycks-kraft anges följande i RSV 2002:18.

Vid produktion av mottrycks-kraft bör schablonmässigt anses, om inte annat visas, att 1,5 procent av elproduktionen nyttiggörs inom elproduktionsrörelsen. Denna del av den producerade elektriska kraften bör inte anses vara skattepliktig och skattebefrielse bör inte medges för det bränsle som använts för produktionen.

#### **5.12.16.2 Beskattning av kraftvärme fr.o.m. 2004**

Från och med den 1 januari 2004 gäller följande enligt 6 a kap. 3 § LSE.

Vid samtidig produktion av värme och skattepliktig elektrisk kraft i en kraftvärmeanläggning ska, för den del av bränslet som förbrukas för framställning av värme, skattebefrielsen enligt 6 a kap. 1 § punkt 7 LSE när det gäller koldioxidskatt endast utgöra 79 procent. Såvitt avser råttallolja ska befrielsen utgöra 100 procent av den energiskatt och endast 79 procent av den koldioxidskatt som tas ut på lågbeskattad olja. Fördelning av bränslet som förbrukas för framställning av värme respektive elektrisk kraft ska ske genom proportionering i förhållande till respektive energiproduktion. Detsamma gäller om elektrisk kraft framställs i en sammankopplad anläggning vid samtidig kraftvärme- respektive kondenskraftproduktion. Om olika bränslen förbrukas ska proportioneringen avse varje bränsle för sig.

Bestämmelserna i stycket ovan gäller inte för energi- och koldioxidskatt på bränslen som förbrukas för framställning av ånga eller hetvatten som tappas av från ång- eller hetvatten-systemet före ångturbinen eller annan utrustning för utvinning av mekanisk energi ur ånga eller hetvatten i en kraftvärmeanläggning, se 6 a kap. 3 § andra stycket LSE.

Före 2004 angavs i lagtexten att fördelningen av bränsle skulle göras utifrån elproduktion och *nyttiggjord* värme. Den närmare innebörden av begreppet *nyttiggjord* framgår inte direkt av lagtexten. Av prop. 2003/04:1 framgår att med *nyttiggjord* värme avses att värmen tas tillvara, nyttiggörs. Ordet är numera borttaget från lagtexten.

KR i Sundsvall har i flera domar meddelade i december 2003, exempelvis dom den 11 december 2003, mål nr 927–931-01, klargjort att vid fördelningen av produktionen på el och värme ska värmeandelen beräknas genom att mätning av den nyttiggjorda värmemängden sker vid överföringen från ångcykeln till fjärrvärmevattnet eller motsvarande i kraftvärmeanläggningen. Bolagen ansåg att mätningen av värmemängden skulle ske ute hos värmekunden för att på så sätt kunna tillgodogöra sig ett större avdrag på bränsle förbrukat för elproduktion.

**Avdrag för energiskatt på elektrisk kraft för värmeförsörjning m.m.**

Skattebefrielsen för elektrisk kraft som framställts i en kraftvärmeanläggning och förbrukats för el-, gas-, värme- eller vattenförsörjning i den egna verksamheten har slopats.

**Bränsleskatteavdrag för värmeproduktion**

Skattebefrielsen på bränslen som förbrukats för värmeproduktion i en kraftvärmeanläggning medges med hela energiskatten och 79 procent av koldioxidskatten. För råttolja medges skattebefrielse med ett belopp som motsvarar den energiskatt och 79 procent av den koldioxidskatt som tas ut på lågbeskattad olja.

En förutsättning för skattebefrielse är att el- och värmeproduktionen sker integrerat och samtidigt, dvs. att produktionen sker i en sammanhållen process och att förhållandena vid varje tillfälle är avgörande.

Avdrag medges inte för skatt på bränslen som förbrukats för framställning av ånga och hetvatten som tappas av från ång- eller hetvattensystemet före ångturbinen eller annan utrustning för utvinning av mekanisk energi ur ånga eller hetvatten i en kraftvärmeanläggning.

**Proportionering av bränslen**

Vid kraftvärmeproduktion får inte längre turordningen mellan bränslena väljas fritt vid beräkning av skattebefrielsens storlek. I stället gäller sedan den 1 januari 2004 regler om proportionering. Det innebär att bränslena ska fördelas proportionerligt för både el- och värmeproduktionen. Om flera bränslen används ska proportioneringen avse varje bränsle för sig.

Om elkraft och ett eller flera bränslen förbrukats samtidigt ska energislagen fördelas genom proportionering i förhållande till respektive energislag.

Proportionering av bränslen införs även i de fall elkraft framställs samtidigt med både kraftvärme- och kondenskraft-

teknik i sammankopplade system. Om flera bränslen används ska proportioneringen avse varje bränsle för sig.

#### **5.12.17 Förbrukning vid framställning av skattepliktig el i en gasturbinanläggning**

Av 6 a kap. 4 § LSE framgår att skattebefrielse medges för högbeskattad omärkt olja som förbrukats för framställning av skattepliktig elektrisk kraft i en gasturbinanläggning som har en sammanlagd installerad generatoreffekt av minst fem megawatt, under förutsättning att värme inte samtidigt nyttiggjorts.

Genom den sistnämnda förutsättningen utesluts s.k. gaskombi-anläggningar och avdragsrätt för högbeskattad olja föreligger endast vid ren elproduktion.

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. Bestämmelsen om skattebefrielse även för högbeskattad omärkt olja infördes 1996 för att underlätta för sådan kraftproduktion.

#### **5.12.18 Förbrukning av bränslen som avses i 2 kap. 3 och 4 §§ LSE**

I 6 a kap. 5 § LSE anges att de begränsningar av skattebefrielsen som gäller bensin och högbeskattad olja även ska tillämpas på bränsle för vilken motsvarande skatt ska betalas enligt 2 kap. 3 och 4 §§ LSE (dvs. mera ovanliga bränslen).

### **5.13 Avdrag**

#### **5.13.1 Allmänt om avdrag**

Bestämmelserna om avdrag i deklaration återfinns i 7 kap. LSE. Den som är skattskyldig har också 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, lagerhållare, tillverkare eller bearbetare av bränslen, oregistrerad eller registrerad varumottagare med flera. Se bland annat avsnitt 5.5.2 och 5.5.3 för utförligare beskrivning.

Vilka skatter avdragen innefattar samt omfattningen av avdragen tas inte upp här. Dessa regleras i stället i 6 a kap. LSE (se avsnitt 5.12).

### 5.13.2 Skattskyldighet har inträtt tidigare

Enligt 7 kap. 1 § första stycket 1 LSE får avdrag göras för skatt på bränsle för vilket skattskyldighet tidigare har inträtt.

Med bränsle som förvärvats i beskattat skick avses t.ex. bränsle som förvärvats innan den skattskyldige blev registrerad som skattskyldig eller som förvärvats från annan än skattskyldig. Avsikten med denna avdragsmöjlighet är att undvika dubbelbeskattning.

Den skatt som det kan bli aktuellt att göra avdrag för är endast skatt som betalats enligt LSE, dvs. skatt som betalats i Sverige. Det är alltså inte möjligt för en utländsk säljare att vid distansförsäljning till Sverige kunna åberopa att han betalat utländsk skatt för bränslet och få avdrag i Sverige för denna skatt. Denna utländska skatt ska, enligt artikel 7 dir. 92/12/EEG, betalas tillbaka i säljarens hemland.

Det är den skatt som redovisats till Skatteverket vid försäljningen i ett tidigare led som får dras av och inte skatten enligt den skattesats (om denna skulle vara en annan) som gäller vid inköpstidpunkten.

Avdragsyrkandet görs under samma period som avdragsrätten uppkommer, dvs. under den redovisningsperiod då bränslet har förvärvats av den skattskyldige. Avser avdraget beskattat bränsle som ingår i den skattskyldiges lager vid godkännandet som upplagshavare eller lagerhållare framställs avdragsyrkandet dock i deklarationen för den första redovisningsperioden efter godkännandet.

Dessa avdragsregler framgår av två domar av KR i Stockholm (domar den 5 mars 1984, mål nr 6717-1981 och 430-1982). RR meddelade inte prövningstillstånd i målen. Målen rörde avdrag enligt dåvarande lagen (1957:262) om allmän energiskatt (EL), men principerna för avdrag är desamma enligt LSE.

I det första målet hade ett bolag köpt in en viss kvantitet olja från en registrerad säljare. Bolaget var vid denna tidpunkt inte registrerat hos RSV (som då var beskattningsmyndighet) som återförsäljare av bränsle och hade således vid tiden för registreringen ett beskattat ingående lager som skulle användas för återförsäljning. När delar av detta lager såldes ville bolaget göra avdrag för den beskattade oljan i takt med försäljningen och beräkna skatten efter den skattesats som gällde vid tiden för denna försäljning. RSV ansåg i sitt beslut att det inte kunde vara lagstiftarens mening att skattens bruttobelopp ska redo-

visas under en period som den skattskyldige själv bestämmer. En sådan resultatreglering är inte godtagen i övrig skattelagstiftning utan särskilda bestämmelser härom. RSV ansåg att avdrag skulle göras under den period då avdragsrätten uppkommer och inte förskjutas till en annan period. Bolaget anförde besvär.

I det andra målet gällde frågan om ett annat bolag ägde rätt att förskjuta avdrag för skatt på olja som inköpts i beskattat skick till senare redovisningsperiod. RSV ansåg i sitt beslut att avdragen inte fick förskjutas. Bolaget anförde besvär.

KR lämnade besvaren i de båda målen utan bifall och uttalade bl.a. följande. Med den lagstiftningsteknik som infördes skulle producenterna, återförsäljarna och vissa storförbrukare fungera som lagerhållare och skattesubjekt. Redovisningen av skatten blev därmed baserad på en kontantprincip, där registrerad skattskyldig hade att till beskattningsmyndigheten redovisa den kvantitet som slutligen skulle bli föremål för beskattning. Genom att skyldighet således åligger registrerad skattskyldig att redovisa samtliga kvantiteter bränsle som under en period har levererats eller förbrukats följer att även avdragsbestämelsen i 24 § a) EL innebär en möjlighet till avlyftning av skatten från i beskattat skick inköpta kvantiteter. Annars skulle sådant bränsle komma att dubbelbeskattas vid senare leverans eller förbrukning. Avdrag för beskattade kvantiteter av bränsle enligt sistnämnda lagrum kan därför medges endast under den period då bränsle förvärvats.

I KR:s i Stockholm dom den 17 oktober 1989, mål nr 2248-1989, fann KR att avdrag för skatt på inköpt bränsle ska ske efter den skattesats som bränslet tidigare beskattats för.

### Spillolja

Av RSV:s meddelanden (RSV M 2002:10) framgår att avdrag kan göras då eldningsolja utvinns vid raffinering av spillolja för skatten på den del av oljeavfallet som härrör från beskattad olja. KR i Stockholm har i en dom den 10 april 1989, mål nr 500-1987, ansett att vid raffinering av spillolja härrör 25 procent av den återvunna oljan från tidigare beskattad olja, om inte annat kan styrkas genom utredning. Detta schablonavdrag grundar sig på vissa uppgifter som har framkommit vid en undersökning som gjorts av Naturvårdsverket. Undersökningen omfattade 20 000 företag och avsåg oljehaltigt miljöfarligt avfall.

I RSV 2002:18 finns följande allmänna råd om beskattning av spillolja.



Om den beskattade andelen av spilloljan – schablonvolymen 25 procent eller den större andel som styrkts – har beskattats i varierande grad beroende på ursprung, när det gäller energiskatt och koldioxidskatt, bör en schabloniserad uppdelning av den beskattade oljan kunna göras enligt följande när ursprunget inte är känt. Avdraget bör därvid beräknas efter den skatt som gäller för bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 a LSE.

För 20 procent av volymen bör avdraget beräknas efter vilken skatt som slutligt belastar förbrukningen i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.

Om det kan härledas bakåt hur oljan har beskattats medges istället avdrag med den faktiska skatt som en gång betalats. En förutsättning för avdrag är att den mängd olja som tidigare har beskattats kan bestämmas. Eftersom oljan är förorenad av vatten och diverse slamprodukter och ingen rening sker av oljan i skatteupplaget måste därför analyser av ingående mängd spillolja ske för att kunna bestämma den beskattade mängden. Denna utredning måste göras i samband med att oljan levereras in i skatteupplaget då avdragsrätten inträder.

### Återvinning av bensinångor

När en tankbil fyller på bensin i en cistern på en bensinstation medför tillförseln att bensinen tränger undan motsvarande volym bensinångor som finns i cisternen. Normalt försvinner ångorna ut i atmosfären genom ett luftningsrör. Det finns emellertid teknik för att återvinna bensinångorna. RR har i RÅ 1986 ref 85 fastslagit att avdrag får göras för skatt på bensin som återvunnits genom följande förfarande. Ett luftningsrör kopplas ihop med tankbilen via en slang som leder bensinångorna tillbaka till tankbilen. När tankbilen återvänder till depån och fyller på ny bensin tas bensinångorna om hand i en särskild anläggning och omvandlas åter till flytande bensin.

I RSV:s allmänna råd RSV 2002:18 anges följande beträffande återvinning av bensinångor.

Avdrag bör medges för skatten på den bensin som återförs i samband med lastning av tankfordon på depån och lossning av tankfordonet vid försäljningsställe och därefter återvinns i vätskeform. Eftersom den bensin som återvinns på detta sätt anses vara beskattad.

#### 5.13.3 Återgång av köp

Enligt 7 kap. 1 § första stycket 2 LSE får den som är skattskyldig göra avdrag för skatt på bränsle som tagits tillbaka i

samband med återgång av köp. Avdrag medges under förutsättning att bränslets sålts i beskattat skick och att köpeskillingen återbetalats eller krediterats med det fulla beloppet inklusive skatt.

Den skattskyldige bör upprätta en kreditnota eller liknande handling över bränsle som har återtagits på grund av återgång av köp.

Utan en sådan avdragsmöjlighet skulle en dubbelbeskattning uppstå, i och med att skattskyldighet inträder för det aktuella bränslet när det säljs på nytt.

#### **5.13.4 Export**

Enligt 7 kap. 1 § första stycket 3 LSE får den som är skattskyldig göra avdrag för skatt på bränsle som av den skattskyldige exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där. I RSV:s allmänna råd, 2002:18, uttalas följande:

Avdrag bör styrkas genom en handling som visar att bränslet förts till tredje land eller till en frizon eller ett frilager.

#### **5.13.5 Förbrukning för skattebefriade användningsområden enligt 6 a kap. 1 § LSE**

Enligt 7 kap. 1 § första stycket 4 LSE får den som är skattskyldig göra avdrag för skatt på den egna förbrukningen av bränsle för de skattebefriade ändamål som framgår av 6 a kap. LSE. Se även avsnitt 5.12. Där framgår vilka bränslen som avses, om avdraget avser energi-, koldioxid- och/eller svavelskatt samt beskrivningar över ändamålen.

Avdrag medges för bränsle som förbrukats

- för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning m.m.
- i tåg eller annat spårbundet färdmedel
- i skepp och vissa båtar för annat än privat ändamål
- i luftfartyg
- vid framställning av mineraloljeprodukter, kolbränslen, petroleumkoks eller andra produkter för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren
- vid framställning av skattepliktig elektrisk kraft

- för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet
- för annat ändamål än drift av motordrivna fordon i yrkesmässig växthusodling
- för annat ändamål än drift av motordrivna fordon i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet
- i sodapannor, lutpannor, metallurgiska processer eller i processer för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller
- vid tillverkningsprocessen i gruvindustriell verksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar
- i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar.

#### **5.13.6 Leverans från upplagshavare m.fl. av bränsle för skattebefriat ändamål**

I detta avsnitt redogörs för under vilka förutsättningar den som är skattskyldig, vanligtvis en upplagshavare, kan göra avdrag i sin deklaration för bränsle som levererats för skattebefriad förbrukning. Se även avsnitt 5.14 som bl.a. behandlar godkännandet av skattebefriade förbrukare.

För att den skattskyldige ska kunna leverera bränsle utan skatt för skattebefriat ändamål måste mottagaren, med undantag av bränsle som levereras till fartyg eller luftfartyg, vara godkänd av Skatteverket som skattebefriad förbrukare.

##### **5.13.6.1 Bränsle som tas emot av en skattebefriad förbrukare**

Av 7 kap. 1 § första stycket 5 LSE framgår att den som är skattskyldig får göra avdrag för bränsle som tagits emot av en skattebefriad förbrukare i enlighet med vad som framgår av dennes godkännande.

Systemet med godkända skattebefriade förbrukare infördes den 1 oktober 2001. Det ersatte det försäkranssystem som fanns tidigare för den som inte var skattskyldig. Försäkranssystemet innebar att med stöd av en försäkran kunde bränsle köpas in helt eller delvis utan skatt för förbrukning för vissa ändamål.

Det nya systemet innebär att köparen måste vara godkänd av Skatteverket som skattebefriad förbrukare. Vilka förbrukningsändamål som omfattas av godkännandet som skattebefriad förbrukare framgår av 8 kap. 1 § första stycket LSE, se avsnitt 5.14.2.

En förutsättning för upplagshavarens avdragsrätt är att denne har kontroll över att leveransen sker till en skattebefriad förbrukare i enlighet med vad som gäller för dennes godkännande. Upplagshavaren ska på anmodan kunna lämna kontrolluppgifter till Skatteverket om leveranser till skattebefriade förbrukare. RSV har i skrivelse den 30 oktober 2001, ”Riksskatteverkets inställning i vissa frågor rörande hantering av bränsle för skattebefriat ändamål”, dnr 10882-01/100, samt den 11 december 2002, ”Riksskatteverkets inställning rörande återförsäljning av bränsle”, dnr 8102/02-110 klargjort bl.a. upplagshavarens ansvar för att leverans sker till en skattebefriad förbrukare. Om inte upplagshavaren har full kontroll över vart leveransen går kan Skatteverket ifrågasätta avdragsrätten och beskatta upplagshavaren för leveransen.

#### **5.13.6.2 Bränsle som tas emot för förbrukning i luftfartyg, skepp och vissa båtar**

Av 7 kap. 1 § första stycket 6 och 7 LSE framgår att den som är skattskyldig får göra avdrag för bränsle som tagits emot i luftfartyg, skepp samt båtar med fartygstillstånd enligt fiskelagen eller med dispens för användning av bränsle försett med märkämnen (lågbeskattad olja). Till skillnad från övriga användningsändamål för skattebefriad förbrukning krävs här normalt inte att mottagaren är godkänd av Skatteverket som skattebefriad förbrukare. En anledning till detta är den omfattande internationella trafiken med fartyg och flygplan. Hanteringen av fartygsbränsle och flygplansbränsle sker under sådana former att den inte går att passa in i ett system där Skatteverket först ska lämna ett godkännande.

Ett villkor för upplagshavarens avdragsrätt är att denne har full kontroll över leveransen, dvs. att oljan tankas ner i fartyget eller luftfartyget. I de fall en upplagshavare själv sköter leveransen till skeppet bör det inte bli några problem att bevisa att bränslet tagits emot i transportmedlet. Upplagshavaren får genom att bevara leveranssedlar eller liknande handlingar se till att han kan styrka rätten till avdrag. Om upplagshavaren använder sig av mellanhänder som fysiskt omhändertar oljan för vidare leverans bör han vara medveten om riskerna och

agera därefter varför det, enligt prop. 2000/01:118 s. 101, är onödigt att införa ett förbud för upplagshavare att använda sig av mellanhänder eller återförsäljare.

Om upplagshavaren 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 ha möjlighet att kunna leverera bränsle utan skatt i dessa fall bör upplagshavaren kräva att mottagaren är godkänd som skattebefriad förbrukare.

Motsvarande förhållanden gäller bränsleleveranser till flygplan och andra luftfartyg. Detta innebär att leverans kan ske skattefritt, utan att mottagaren är godkänd som skattebefriad förbrukare, om upplagshavaren har kontroll över att bränslet tankas ner i flygplanets tank.

#### **5.13.6.3 Nedsättning enligt den s.k. 0,8-procentsregeln**

Av 7 kap. 1 § andra stycket LSE framgår följande: Om en skattebefriad förbrukare har meddelats ett beslut om preliminär skattesats, får den som är skattskyldig göra avdrag för bränsle som levererats till denne med den lägre skattesats som följer av beslutet. Vissa tillverkningsindustrier och växthusodlare omfattas av nedsättningsreglerna, se även avsnitt 5.15.10.

#### **5.13.7 Leverans av bränsle till diplomater**

Enligt 7 kap. 2 § LSE får den som är skattskyldig göra avdrag för skatt på bränsle som avses i 1 kap. 3 a § LSE (direkt skattepliktiga bränslen) och som levererats till en mottagare i ett annat EG-land under villkor som anges i 3 kap. 30 a § första stycket 3 eller 4 ML, i den omfattning som skattefrihet gäller i det EG-landet. Bestämmelsen gäller energi-, koldioxid- samt svavelskatt.

Bestämmelsen avser bränsle som levereras från Sverige om köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat, eller om köparen är en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation.

#### **5.13.8 Begränsning av svavelutsläpp genom reningsåtgärd**

I 7 kap. 5 § LSE stadgas att om en skattskyldig har begränsat utsläppet av svavel genom reningsåtgärd eller genom bindning

i någon produkt eller i aska i samband med förbrukning av det skattepliktiga bränslet, får avdrag göras med 30 kr per kg svavel som utsläppet har minskat.

Svavel är ett grundämne som tillsammans med andra grundämnen kan bilda olika kemiska föreningar. Om svavelhaltiga bränslen förbränns i närvaro av syre och förbränningsgaserna släpps ut i luften sker det i form av svaveloxider. Ett sådant utsläpp innehåller svavlet nästan uteslutande i form av svaveldioxid. En liten mängd svaveltrioxid bildas dock. I vissa industriella processer kan också andra gasformiga svavel-föreningar bildas, t.ex. svavelväte. De svavelutsläpp det talas om här består således egentligen av olika svavelföreningar. Svavelutsläppen från förbränning av t.ex. kol, torv och olja kan minskas genom åtgärder före, under eller efter förbränningen. Svavelutsläppen vid förbränning kan minskas genom att svavlet avskiljs genom reningsåtgärder. Med reningsåtgärder avses i detta sammanhang att förbrukaren vidtar en särskild åtgärd där avsikten är att ta bort svavlet. En viss del av svavlet binds dessutom i större eller mindre grad i den aska som uppkommer vid förbränningen, oavsett om reningsåtgärder vidtas eller inte. Svavelutsläppen kan också minskas genom att svavlet binds i produkter vid vissa typer av förbränning. Det innebär att svavlet fastnar i en produkt och därigenom hindras från att komma ut i atmosfären. En sådan bindning uppstår vid ett flertal industriella processer. Som exempel på sådana processer kan nämnas mesaombränning inom cellulosa-industrin, kalkbränning inom cement- och kalkindustrin och järntillverkning i masugnar.

Det ankommer på den skattskyldige att visa att han har rätt till avdrag. Detta sker genom dokumentation av svavelhalter och förbrukning av såväl svavelbeskattade som icke svavelbeskattade bränslen. Vidare måste det kunna visas genom kontinuerliga mätningar av svavelutsläppen eller provtagning och mätning av det svavel som binds i produkter, restprodukter eller i aska. Om ingen analys sker av svavelmängden i kolaska och torvaska antas svavelbindningen uppgå till 2 procent. 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 återbetalning beräknas genom proportionering i förhållande till svavelmängden i respektive bränsle.

### 5.13.8.1 Beräkningsmetoder

Vid beräkning av det belopp som avdrag söks för 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 används. Exemplet avsåg återbetalning av skatt (avdragsrätt infördes först med LSE) och återges här med den modifieringen att det i stället avser avdrag i deklarationen.

Antag att en olja har en svavelhalt på 0,3 viktprocent och att densiteten är  $0,9 \text{ ton/m}^3$ . Oljans svavelhalt är således ( $0,003 \times 900 \text{ kg} =$ )  $2,7 \text{ kg/m}^3$ . 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 ( $20 \% \times 2,7 \text{ kg/m}^3 \times 30 \text{ kr/kg} =$ )  $16,20 \text{ kr/m}^3$ .

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 återbetalas eller kompenseras, 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  $0,95 \text{ ton/m}^3$ . Svavelinnehållet uppgår således till ( $0,0045 \times 950 \text{ kg} =$ )  $4,275 \text{ kg/m}^3$ . Antag vidare att svavelutsläppet efter reningsåtgärder minskat med 35 procent, dvs. med ( $0,35 \times 4,275 =$ )  $1,5 \text{ kg}$  svavel för varje kubikmeter förbrukad olja. Avdrag kan då göras med ( $1,5 \text{ kg svavel/ m}^3 \times 30 \text{ kr/kg} =$ )  $45 \text{ kr/m}^3$ . På grund av avrundningsreglerna har dock ( $27 \text{ kr/ m}^3 \times 5 =$ )  $135 \text{ kr/ m}^3$  betalats i skatt, vilket skulle ha medfört en återbetalning med ( $135 \times 35 \% =$ )  $47,25 \text{ kr/m}^3$  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  $30 \text{ kr/kg}$  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:  $5\,000\,000 \times 0,54 \times 0,0042 = 11\,340 \text{ kg}$

flis:  $1\,500\,000 \times 0,50 \times 0,0004 = 300 \text{ kg}$

Summa 11 640 kg

Andel svavel från den skattepliktiga torven

$11\,340/11\,640 = 97,42 \%$

Kontinuerlig mätning visar att svavelutsläppet är 6 984 ton.

Totalt bundet svavel

$11\,640 - 6\,984 = 4\,656 \text{ ton}$

därav från skattepliktig torv

$4\,656 \times 0,9742 = 4\,536 \text{ kg}$

därav från icke skattepliktig flis

$4\,656 \times 0,0258 = 120 \text{ kg}$

Återbetalning av skatt för bundet svavel från torv

$4\,536 \text{ kg} \times 30 \text{ kr/kg} = 136\,080 \text{ kr}$

**5.13.9 Utförsel till annat EG-land av oharmoniserat bränsle**

Enligt 7 kap. 5 b § LSE får den som är skattskyldig göra avdrag för skatten på annat bränsle än som avses i 1 kap. 3 a § (dvs. annat än EG-harmoniserat bränsle) som av den skattskyldige förts ut från Sverige till ett annat EG-land. Bestämmelsen gäller energi-, koldioxid- samt svavelskatt.

Avdraget är tillämpligt på dels de direkt skattepliktiga produkterna kolbränslen, petroleumkoks och torvbränslen, dels bränslen som beskattas enligt 2 kap. 3 eller 4 § LSE och som



inte omfattas av uppräknningen i 1 kap. 3 a § LSE. Avdragsmöjligheten gäller även för naturgas men den torde sakna praktisk betydelse i detta fall.

Av 5 kap. 3 § 2 och 3 LSE följer att skattskyldighet inträder vid leverans till köpare oavsett var denne befinner sig. Om leverans sker till tredje land föreligger avdragsrätt enligt 7 kap. 1 § första stycket 3 LSE, se avsnitt 5.13.4.

#### **5.13.10 Tillfälliga omständigheter eller force majeure**

Enligt 7 kap. 6 § LSE får avdrag göras i en deklaration som avser skatt på bränslen som avses i 1 kap. 3 a § LSE och som lämnas av upplagshavare, varumottagare eller skatterepresentant för skatt på bränsle som förstörts till följd av tillfälliga omständigheter eller force majeure. Varumottagare och skatterepresentant får dock göra avdrag endast på bränsle som förstörts under transport till varumottagaren. Bestämmelsen gäller energi-, koldioxid- samt svavelskatt.

Enligt dir. 92/12/EEG ska bränsleförluster som har sin orsak i oförutsedda händelser eller force majeure medföra befrielse från skatt för upplagshavare och varumottagare (prop. 1995/96:54 s. 129). Det åligger myndighet i medlemslandet att konstatera att bränslet i fråga har förstörts för att skattebefrielse ska kunna komma i fråga. Skattefrihet åstadkoms genom avdrag i bränsledeklarationen. Avdrag ska kunna styrkas genom intyg eller liknande från t.ex. försäkringsbolag eller polis att bränslet förstörts.

#### **5.13.11 Försvunnet bränsle som beskattats i annat EG-land**

Av 7 kap. 6 § andra stycket LSE framgår att en upplagshavare får göra avdrag för skatt på bränsle som har beskattats i ett annat EG-land i sådana fall som avses i 4 kap. 2 § LSE, se avsnitt 5.5.6.4, under förutsättning att det andra landets skatteanspråk är befogat. Det handlar om bränsle som inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet på grund av oegentligheter eller överträdelse som avses i 92/12/EEG artikel 20. I artikel 20 regleras vilket land som har beskattningsrätt när varor, som transporteras under skatteuppskov, inte når mottagaren. Enligt artikeln ska skatten betalas av den som ställt säkerhet för betalning av skatten på varorna, vilket i de flesta fall torde vara den upplagshavare som sänt iväg varorna. För att inte dubbelbeskattning ska ske har den svenska upplagshavaren då avdragsrätt. Se författningskommentaren

till paragrafen i prop. 2000/01:118 s. 141 som hänvisar till kommentaren till 32 § 8 LTS s. 124.

## **5.14 Skattebefriad förbrukare**

### **5.14.1 Bakgrund**

Möjligheten att köpa in bränsle utan skatt för förbrukning för vissa ändamål genom att lämna en försäkran till leverantören upphörde den 1 oktober 2001. Istället infördes ett system där skattefria inköp förutsätter att köparen/mottagaren är godkänd av Skatteverket som skattebefriad förbrukare. Undantag görs för försäljning till skepp, båtar med fartygstillstånd enligt fiskelagen, båtar med medgivande enligt 2 kap. 9 § LSE (dispens) samt försäljning till luftfartyg. I dessa fall behöver köparen normalt inte ha ett godkännande för att kunna köpa in bränsle utan skatt.

Enligt prop. 2000/01:118 (inköp av bränsle och alkohol utan punktskatt m.m.) var en anledning till att försäkranssystemet slopades att det vid flera tillfällen utsatts för omfattande missbruk med skatteundandragande. Det var alltför lätt att komma över bränsle skattefritt genom att bara lämna en försäkran till leverantören. Försäkranssystemet var en affär mellan upplagshavaren och de som lämnade försäkran. De senare fanns inte registrerade hos beskattningsmyndigheten och en kontroll kunde därför bara ske i samband med en revision hos upplagshavaren.

En fördel med Skatteverkets godkännande av skattebefriade förbrukare är att Skatteverket på så vis får kännedom om vilka som köper helt eller delvis skattefria varor. Notera dock det undantag från obligatoriskt godkännande som föreligger angående viss fartygsdrift och luftfartyg.

En annan fördel är den prövning Skatteverket gör av den som ansöker om godkännande. På det viset kan den som inte bör anförtros att köpa varorna skattefritt hållas utanför systemet. Dessa är i stället hänvisade till att köpa beskattat bränsle som de i efterhand kan ansöka om återbetalning för kvartalsvis, se avsnitt 5.15.3.

I 8 kap. LSE behandlas förutsättningarna för ett godkännande som skattebefriad förbrukare.

### **5.14.2 Godkännande av skattebefriad förbrukare**

Av 8 kap. 1 § första stycket LSE framgår att som skattebefriad förbrukare får godkännas den som förbrukar bränsle för ändamål

som anges i 6 a kap. 1 § 1–5, 8, 10 eller 12 LSE om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig.

Godkännandet som skattebefriad förbrukare omfattar följande ändamål:

- Förbrukning för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning eller i en process där bränslet i allt väsentligt används för annat ändamål än motordrift eller 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 eller i luftfartygsmotorer i provbädd eller i liknande anordning.
- Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning i metallurgiska processer.
- Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid växthusuppvärmning i yrkesmässig växthusodling.
- Om skattebefrielse inte följer av tidigare punkter, förbrukning i sodapannor, lutpannor eller i processer för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller.

En närmare beskrivning av ändamålen samt vilka bränslen som omfattas finns i avsnitt 5.12.

Enligt prop. 2000/01:118 bör det ställas lika höga krav på den som ansöker om godkännande som skattebefriad förbrukare som på den som ansöker om godkännande som upplagshavare eller lagerhållare, se avsnitt 5.5.2.1. Det innebär att prövningen förutom verksamhetens art även omfattar den sökandes ekonomiska förhållanden samt om omständigheterna i övrigt är sådana att den sökande kan godkännas.

Det finns ingen nedre beloppsgräns för att kunna bli godkänd som skattebefriad förbrukare, se prop. 2000/01:118.

Av 8 kap. 1 § andra stycket LSE framgår att ett godkännande får meddelas för viss tid eller tills vidare. Godkännande tills vidare får meddelas den som tidigare hanterat obeskattat bränsle utan anmärkning. Ett godkännande får förenas med villkor.

I 8 kap. 1 § tredje stycket LSE uppges att den som godkänts som skattebefriad förbrukare har rätt att från en skattskyldig köpa bränsle i de fall där bränslet enligt 6 a kap. LSE är befriat från skatt. Detta gäller dock endast för de förbrukningsändamål som anges i 8 kap. 1 § första stycket LSE.

Skatteverket har hittills godkänt knappt 5 000 skattebefriade förbrukare på bränslesidan. I vissa tveksamma fall har godkännande lämnats för en begränsad tid. Flertalet godkännanden gäller dock tills vidare.

I ett beslut om godkännande specificeras vilket förbrukningsändamål som godkännandet avser och vilka bränslen som skattebefrielsen gäller för. Observera att skattebefrielsen endast gäller bränsle som inköps för det skattebefriade ändamålet som godkännandet avser. 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 med stöd av 4 kap. 1 § 7 LSE, se avsnitt 5.5.6.4.

Av 8 kap. 1 § sista stycket LSE framgår att om en skattebefriad förbrukare har meddelats ett beslut om preliminär skattesats enligt 9 kap. 9 b § LSE, får köp enligt tredje stycket ske till den lägre koldioxidskatt eller, beträffande råttolja, energiskattesats som följer av beslutet.

Bestämmelsen syftar till den ytterligare nedsättning av skatt som vissa energiintensiva industrier och växthusodlare omfattas av. I de fall Skatteverket meddelat ett beslut om preliminär nedsättning kan växthusodlare direkt köpa in bränsle till den nedsatta skattesats som framgår av beslutet. Nedsättningsbestämmelserna behandlas utförligt i avsnitt 5.15.10.

### **5.14.3 Underlag för kontroll av skattebefriad förbrukning**

I 8 kap. 2 § LSE anges att en skattebefriad förbrukare löpande ska bokföra inköp och förbrukning av bränsle som är helt eller delvis befriat från skatt. Denne ska även på lämpligt sätt se till att det finns underlag för kontroll av att bränsle som köpts in helt eller

delvis utan skatt använts för det ändamål som var förutsättning för skattebefrielsen.

Av prop. 2000/01:118 framgår bl.a. att kravet på lagerbokföring innebär att den som är godkänd som skattebefriad förbrukare löpande måste redovisa inköp och förbrukning. Från kontrollsynpunkt är det inte nödvändigt att ställa krav på daglig eller veckovis redovisning. Inventering ska ske minst en gång per år.

#### **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, eller
- förbrukaren inte medverkar vid skatterevision enligt skattebetalningslagen (1997:483).

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

I prop. 2000/2001:118 s. 86–87 anges att det bör ställas stora krav på den som är skattebefriad förbrukare. Detta innebär att godkännandet ska återkallas om ekonomiska förhållanden 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 skattecredit. En näringsidkare ska alltså inte kunna ange ett skattefritt ändamål vid inköpet och sedan använda bränslet för ett annat ändamål och betala skatten vartefter varorna förbrukas.

Godkännandet ska också omprövas om Skatteverket vid kontroll finner att den som godkänts som skattebefriad förbrukare inte uppfyller kraven på hur bokföringen ska vara utformad eller inte medverkar vid Skatteverkets kontroll av verksamheten.

## 5.15 Återbetalning av skatt

### 5.15.1 Allmänt

Den som inte är godkänd som skattebefriad förbrukare och använder en direkt skattepliktig produkt för ett skattebefriat ändamål har i stället möjlighet att ansöka om återbetalning av skatt. I vissa fall är även skattskyldiga, t.ex. upplagshavare och lagerhållare, hänvisade till att ansöka om återbetalning, beroende på att avdragsmöjlighet saknas. I 9 kap. 6 § LSE angående begränsning av svavelutsläpp används termen kompensation i stället för återbetalning. Innebörden är dock i praktiken densamma. Reglerna om återbetalning och kompensation av skatt m.m. finns i 9 kap. LSE.

### 5.15.2 Diplomater m.m.

Bestämmelser om återbetalning till utländska beskickningar, diplomater m.fl. finns i 9 kap. 1 § LSE.

Skatteverket medger efter ansökan återbetalning av energiskatt och koldioxidskatt på bränsle som förvärvat av

1. 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.

Medlemsstaters ombud vid en internationell organisation med säte i Sverige och personal vid en sådan organisation har 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 har Sverige träffat med UNHCR.

Regler om förfarandet vid återbetalning av skatt i dessa fall finns i förordningen (1994:224) om återbetalning av mer-

värdeskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. I 2 § förordningen finns bestämmelser om ansökan om återbetalning. Den ska göras av chefen för beskickningen eller konsulatet eller av den som i Sverige får företräda den internationella organisationen.

En särskild ansökan ska ges in för varje person som är berättigad till återbetalning. Ansökan ska omfatta inköpen under ett kalenderkvartal och ges in till UD, som överlämnar den till Skatteverket med uppgift om huruvida förvärvet har gjorts av någon som har rätt till återbetalning. Det finns också detaljerade regler om faktura eller annan jämförlig handling som skall åtfölja ansökan. Ansökan lämnas på särskild blankett (SKV 5648) som tillhandahålls av UD.

### **5.15.3 Skattebefrielse enligt 6 a kap. LSE**

Enligt 9 kap. 2 § första stycket LSE medger Skatteverket återbetalning efter ansökan från den som inte är skattskyldig eller skattebefriad förbrukare vid förbrukning av bränsle på ett sådant sätt som ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap. LSE.

Av paragrafens andra stycke framgår att om beslut om preliminär skattesats meddelats enligt 9 kap. 9 b § LSE får återbetalning enligt första stycket medges efter den lägre koldioxidskattesats eller, beträffande råttallolja, energiskattesats som följer av beslutet se avsnitt 5.15.10.

Första stycket av bestämmelsen medför en generell rätt till återbetalning 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 tullen kan återbetalning ske om bränslet används för något ändamål som anges i 6 a kap. LSE. Den som är skattskyldig som upplagshavare, lagerhållare, varumottagare eller händelseskattskyldig är dock hänvisad till avdrag i sin energiskattedeklaration 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**

Enligt 9 kap. 3 § LSE medger Skatteverket efter ansökan återbetalning av skatten om någon har

- förbrukat bensin i skepp när skeppet inte använts för privat ändamål,
- förbrukat bensin i båt för vilket fartygstillstånd meddelats enligt fiskelagen (1993:787) när båten inte används för privat ändamål, eller
- förbrukat annat bränsle än lågbeskattad olja i båt utan fartygstillstånd, när båten inte använts för privat ändamål.

För bensin som förbrukats i skepp eller båt för annat än privat ändamål finns enbart återbetalningsförfarandet för att åstadkomma skattebefrielsen. Det finns ingen avdragsrätt i punkt-skattedeklarationen för upplagshavare avseende bensin. Det finns heller ingen möjlighet att bli godkänd som skattebefriad förbrukare för bensin för fartygsbrukare.

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 som förbrukas i skepp som 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 skett i båtar som omfattas av dispens enligt 2 kap. 9 § LSE eller båt med fartygstillstånd, se avsnitt 5.13.6.2.

#### **5.15.5 Begränsning av koldioxidutsläpp**

I 9 kap. 4 § LSE stadgas att om koldioxidskatt har tagits ut för annat bränsle än sådant som beskattas som bensin och någon har begränsat utsläpp av koldioxid i samband med förbrukning av bränslet, medger Skatteverket efter ansökan återbetalning av koldioxidskatten i förhållande till hur mycket utsläppet har minskat.

Syftet med bestämmelsen är att ge koldioxidskatten en miljöprofil. Koldioxid bildas vid förbränning av kolhaltiga bränslen. Utsläppen är beroende av vilket bränsle som används. Egentligen finns det ännu ingen ekonomiskt rimlig möjlighet att avskilja koldioxid ur förbränningsgaserna. Så länge detta inte är möjligt tas således koldioxidskatten ut på det insatta bränslet.

Tanken är dock enligt förarbetena, se prop. 1989/90:111 s. 153, att den miljömässiga styreffekten så småningom ska



uppnås genom att införandet av ett återbetalnings- och kompensationsystem utgör ett incitament att utveckla tekniken mot kostnadseffektiva åtgärder för att minska koldioxidutsläppen. Den omedelbara miljömässiga styreffekten av en koldioxidskatt blir därför – i avvaktan på att en ekonomiskt rimlig teknik för reningsåtgärder tas fram – att förbrukarna byter till ett obeskattat bränsle eller till ett beskattat bränsle med lägre kolinnehåll. Det finns således ett direkt samband mellan ett bränsles kolinnehåll och den koldioxid som bildas vid förbränning.

RR har i RÅ 1998 not 97 medgett kompensation för begränsning av koldioxidutsläpp i ett fall där förbränningsavgaser leddes genom ett växthus och koldioxid togs upp av gurkor.

I RSV:s allmänna råd (RSV 2002:18) anges att återbetalning endast bör medges för koldioxid som avskiljts ur rökgaserna. Askans innehåll av oförbränt bränsle bör således inte medföra återbetalning. Även bindning 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 procent.

#### **5.15.6 Värme som levererats för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller för jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet**

Av 9 kap. 5 § första stycket LSE framgår att om värme har levererats för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller för yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet (inklusive växthusodling) medger Skatteverket efter ansökan av den som framställt värmen återbetalning av den del av energiskatten på elektrisk kraft som överstiger 0,5 öre per kilowattimme samt hela energiskatten och 79 procent av koldioxidskatten på bränsle, dock inte bensin, råttolja eller högbeskattad olja, som förbrukats vid framställning av värmen. Om elektrisk kraft 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 vid samtidig framställning av värme och elektrisk kraft.

Bestämmelsen i 9 kap. 5 § första stycket 2 LSE tillämpas även för råttolja, dock att återbetalning medges med ett belopp

som motsvarar den energiskatt och 79 procent av den koldioxidskatt som tas ut på lågbeskattad olja.

Av tredje och fjärde stycket i 5 § följer att om Skatteverket har meddelat beslut om preliminär skattesats (enligt 0,8-procentregeln) medges återbetalning enligt den lägre koldioxidskatt eller, beträffande råttolja, energiskattesats som följer av beslutet, se även avsnitt 5.15.10.

Den som är skattskyldig (godkänd upplagshavare eller lagerhållare) har inte möjlighet att göra avdrag i sin deklaration utan är hänvisad till att ansöka om återbetalning. Det är inte heller möjligt att bli godkänd som skattebefriad förbrukare för detta ändamål. Samtliga värmeleverantörer är hänvisade till att ansöka om återbetalning.

Bestämmelsen gör det möjligt för värmeproducenter att erbjuda industrin värme på samma villkor som gäller för industrins egen produktion. Enligt förarbetena undviks på detta sätt att industrin bygger upp en egen värmeproduktion i de fall då fjärrvärme finns att tillgå. För att inte möjligheterna att använda bibränslen för övrig produktion i värmeverken skulle påverkas negativt och för att skattenedsättningen vid industrileveranser skulle få full effekt angavs i ärendet att skattepliktiga bränslen i första hand ska anses använda för industrileveranser, se prop. 1991/92:150 bilaga I:5 s. 10 ff och 17. Vid beräkning av den värmeproduktion som motsvarar uppmätta värmeleveranser fick hänsyn tas till de förluster som uppstod i värmenätet etc.

Fr.o.m. den 1 januari 2004 gäller att om både elektrisk kraft och bränslen förbrukas samtidigt ska den elektriska kraften fördelas proportionellt mellan återbetalningsberättigande och icke återbetalningsberättigande värmeleveranser. För resterande energimängd förbrukad för återbetalningsberättigande leveranser gäller fri turordning mellan bränslena.

Om en värmeleverans sker till en fastighetsägare som fördelar värmen till hyresgäster som förbrukar den i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet får värmen fördelas mellan dessa hyresgäster och andra som inte har sådan verksamhet med lokalernas yta eller volym som grund. Vid beräkning av den bränsleförbrukning som motsvarar de värmeleveranser som medför rätt till återbetalning, får till den uppmätta värmeleveransen hos abonnenten läggas de omvandlings- och överföringsförluster som är förknippade med leveransen (prop. 1991/92:150).

Om värmen har producerats i en kraftvärmeanläggning under 2004, se avsnitt 5.12.16, samtidigt som elektrisk kraft producerats, har avdrag redan skett för energiskatten samt för 79 procent av koldioxidskatten på skattepliktigt bränsle som förbrukats för värmeproduktionen. Det finns således ingen skatt kvar att söka återbetalning för. Om kraftvärmeproduktionen skett under 2003 enligt de gamla beskattningsreglerna medges återbetalning med resterande hälften av energiskatten och 75 procent av koldioxidskatten på skattepliktigt bränsle som förbrukats för värmeproduktionen.

I fråga om vad som avses med tillverkningsprocessen i industriell verksamhet, växthusodling och jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet, se avsnitt 5.12.9, 5.12.10 resp. 5.12.11.

#### **5.15.7 Kompensation för begränsning av svavelutsläpp**

I 9 kap. 6 § LSE stadgas att om svavelskatt har tagits ut och någon som inte är skattskyldig har begränsat utsläppet av svavel enligt 7 kap. 5 § LSE, medger Skatteverket efter ansökan kompensation för den svavelskatt som belastat bränslet med 30 kr per kg som utsläppet har minskat.

Redogörelse för begränsning av svavelutsläpp och om hur sådan begränsning ska beräknas m.m. finns i avsnitt 5.13.8 som avser avdrag för svavelskatt enligt 7 kap. 5 § LSE.

#### **5.15.8 Ansökningsförfarandet**

Enligt 9 kap. 7 § LSE ska ansökan om återbetalning eller kompensation enligt 2–6 §§ omfatta en period om ett kalenderkvartal och lämnas in till Skatteverket inom ett år efter kvartalets utgång.

Ifråga om återbetalning som sker med stöd av 6 a kap. 1 § 11 och 14 LSE, dvs. bränsle förbrukat i jordbruks-, skogsbruks- och vattenbruksverksamhet, ska dock återbetalningen omfatta en period om ett kalenderår. Om sökanden beräknas förbruka bränsle i större omfattning, får dock Skatteverket medge att ansökan görs per kvartal. Ett sådant beslut får återkallas om sökanden begär det eller förutsättningar för medgivande inte längre finns.

Med förbrukning i större omfattning avses, enligt förordningen (1994:1784) om skatt på energi, minst 15 kubikmeter för eldningsolja och dieselbrännolja, 15 ton för gasol och kolbränslen och 15 000 kubikmeter för metan och naturgas.

Avgörande för rätten till återbetalning eller kompensation är att ansökan kommer in till Skatteverket senast ett år efter utgången av den period som ansökan gäller. Enligt stadgad 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.

Enligt 9 kap. 8 § LSE föreligger rätt till återbetalning eller kompensation enligt 9 kap. 2–6 §§ 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 §, och
- b. minst 500 kr i fall som avses i 9 kap. 3 § (fartygsbränsle).

I fråga om återbetalning enligt 9 kap. 2 § LSE som sker med stöd av 6 a kap. 1 § 11 eller 14 LSE – dvs. förbrukning för uppvärmning, i stationära motorer samt i vissa motordrivna fordon – i jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet får dock återbetalning endast göras för den del av den sammanlagda ersättningen som överstiger 1 000 kr per kalenderår.

I prop. 1994/95:54 s. 132–133 anförs att beloppsbegränsningarna införts av administrativa skäl. Avsikten är att rätten till återbetalning ska bedömas separat för varje ändamål. Det bör alltså inte vara möjligt att lägga ihop ersättningsbelopp, avseende återbetalning enligt olika bestämmelser i LSE, i syfte att komma upp till beloppsgränsen.

#### **5.15.9 Förbrukning för uppvärmningsändamål av olja som märkts med vissa märkämn**

Av 9 kap. 8 a § LSE framgår att om någon har förbrukat en oljeprodukt, som är eller har varit försedd med sådana av regeringen i föreskrift angivna andra märkämn än de som anges i 2 kap. 8 § första stycket LSE, för uppvärmning eller drift av stationära motorer, medger Skatteverket efter ansökan återbetalning av ett belopp som motsvarar skillnaden mellan det belopp 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.

Bestämmelsen tar främst sikte på införsel av olja från Finland. Rödmärkt finsk olja är lågt beskattad i Finland. Detta medför att det blir intressant för både näringsidkare och privatpersoner

att föra in finsk olja till Sverige. Gemenskrapsrätten inom EU medger att olja som köpts i beskattat skick i en annan medlemsstat beskattas på nytt i förbrukarlandet om oljan transporteras med ovanliga transportsätt av enskilda individer eller för deras räkning. En näringsidkare eller privatperson som för in eller tar emot olja blir skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 5 LSE.

Oljan uppfyller inte de svenska kraven på märkning av lågbeskattade oljeprodukter, varför skatt tas ut i samband med införseln efter den energiskattesats som gäller för högbeskattad olja. Se avsnitt 5.5. Om inget annat kan visas tas skatt ut efter den energiskattesats som gäller för olja som inte är hänförlig till någon miljöklass.

Avsikten är dock att olja som använts för uppvärmningsändamål eller för drift av stationära motorer ska beskattas efter den energiskattesats som gäller för lågbeskattad olja. Om oljan används för sådant ändamål har den som förbrukat oljan rätt till återbetalning av skillnaden mellan det högre energiskattebelopp som tagits ut i samband med införseln och det lägre energiskattebelopp som normalt gäller vid förbrukning för uppvärmningsändamål m.m., dvs. efter det energiskattebelopp som avser lågbeskattad olja.

Endast ett fåtal ansökningsar om återbetalning har handlagts av Skatteverket, troligtvis beroende på den omfattande illegala införseln av olja som pågår.

#### **5.15.10 Nedsättning av koldioxidskatt enligt 0,8-procentsregeln**

Bestämmelserna om nedsättning av koldioxidskatt återfinns i 9 kap. 9, 9 a, 9 b §§ LSE samt övergångsbestämmelser till (1997:479) beträffande 1,2-procentsregeln och lyder som följer:

#### **9 kap. 9 § LSE**

Utöver möjligheterna till avdrag enligt 7 kap. 1 § första stycket 4, köp av bränsle befriat från skatt enligt 8 kap. 1 § eller till återbetalning enligt 9 kap. 2 § gäller följande. Har bränsle, dock inte bensin eller bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 b, förbrukats vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet, medger beskattningsmyndigheten efter ansökan nedsättning av koldioxidskatten eller, beträffande råttalolja, energiskatten för den del av skatten som överstiger

0,8 procent av de framställda produkternas försäljningsvärde. Nedsättning medges med sådant belopp att den överskjutande skattebelastningen inte överstiger 24 procent av det överskjutande skattebeloppet för bränslet. Nedsättning får dock inte medges för skatt på bränsle som förbrukats för drift av motordrivna fordon.

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 vid samtidig framställning av värme och elektrisk kraft.

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. 195 kr per kubikmeter dieselbrännolja (KN-nr 2710 00 69) eller fotogen (KN-nr 2710 00 51 eller 2710 00 55),
- b. 130 kr per kubikmeter eldningsolja (KN-nr 2710 00 74 - 2710 00 78), och
- c. 375 kr per 1 000 kilogram gasol som förbrukats för drift av stationära motorer.
- d. 50 kr per 1 000 kubikmeter naturgas (KN-nr 2711 11 00 eller 2711 21 00), och
- e. 40 kr per 1 000 kg kolbränslen (KN-nr 2701, 2702 och 2704) och petroleumkoks (KN-nr 2713 11 00 – 2713 12 00, varvid det nedsatta skattebeloppet i genomsnitt alltid minst ska motsvara minimiskattenivåerna för de förbrukade energislagen.

Vad som i tredje stycket föreskrivs om dieselbrännolja, fotogen, eldningsolja, gasol, naturgas, kolbränslen och petroleumkoks tillämpas även på bränsle för vilket motsvarande skatt skall betalas enligt 2 kap. 3 och 4 §§ LSE.

Ansökan om nedsättning enligt första eller andra stycket skall omfatta en period om ett kalenderår och skall lämnas in till beskattningsmyndigheten senast inom ett år efter kalenderårets utgång.

**9 kap. 9 a § LSE**

Om försäljningsvärdet, beräknat enligt 9 kap. 9 § LSE, 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 b § LSE**

I fall som avses i 9 kap. 9 § LSE får beskattningsmyndigheten efter ansökan bestämma en preliminär koldioxidskattesats eller, beträffande råttolja, en preliminär energiskattesats enligt vilken skatt skall tas ut under ett kalenderår.

Har beslut om preliminär skattesats meddelats ska sökanden, när det kalenderår som beslutet avser gått ut, komplettera sin ansökan med uppgifter om hur mycket bränsle som förbrukats under året och försäljningsvärdet på de produkter som framställts under året. Beskattningsmyndigheten skall för varje sökande fatta slutligt beslut om skattenedsättning för det bränsle som förbrukats under kalenderåret. Genom beslutet kan skatt påföras sökanden eller återbetalas till honom.

Den komplettering som avses i andra stycket skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten före mars månads utgång året efter det kalenderår som ansökan avser.

Kan sökandens uppgifter inte läggas till grund för en tillförlitlig beräkning eller saknas uppgifter från honom, får slutligt beslut om skattenedsättning fattas efter skälig grund.

**Övergångsbestäm-  
melser till  
(1997:479)  
beträffande 1,2-  
procentsregeln**

För tid fram till den 1 januari 2006 medger beskattningsmyndigheten efter ansökan, utöver vad som framgår av den nya lydelsen av 9 kap. 9 § LSE, att vid industriell framställning av produkter av andra mineraliska ämnen än metaller koldioxidskatten på annat bränsle än sådant som beskattas som mineraloljeprodukt och som förbrukats för annat ändamål än drift av motordrivna fordon tas ut med sådant belopp att skatten för den som bedriver framställningen inte överstiger 1,2 procent av de framställda produkternas försäljningsvärde.

Vid beräkning av nedsättningen enligt första stycket får koldioxidskatten dock inte sättas ned med mer än att den motsvarar minst

- 50 kr per 1 000 kubikmeter naturgas (KN-nr 2711 11 00 eller 2711 21 00) och

- 40 kr per 1 000 kilogram kolbränslen (KN-nr 2701, 2702 eller 2704) och petroleumkoks (KN-nr 2713 11 00–2713 12 00).

Ansökan om nedsättning enligt första stycket ska omfatta en period om ett kalenderår och skall lämnas in till beskattningsmyndigheten senast inom ett år efter kalenderårets utgång.

Bestämmelserna i 9 kap. 9 a och 9 b §§ LSE tillämpas även på sådan nedsättning som avses i första stycket.

Syftet med möjligheten till skattenedsättning är att energintensiv verksamhet i Sverige ska kunna hävda sig i internationell konkurrens. Ett 50-tal tillverkningsindustrier och cirka 600 växthusodlare omfattas av nedsättningsreglerna. Beträffande industrier är det främst företag inom cement-, kalk-, glas- och pappersmasseindustrin som har nedsättning.

För att komma ifråga för nedsättning måste koldioxidskattebelastningen, efter att reduceringen ner till 21 procent utnyttjats, vara minst 0,8 procent av företagets sammanlagda försäljningsvärde. Det överskjutande skattebeloppet får i sådant fall sättas ned till 24 procent. Nedsättning medges inte för bränsle som förbrukats för drift av motordrivna fordon. Samtliga bränslen utom bensin och högbeskattad olja får beaktas vid beräkning av företagets skattebelastning.

För att säkerställa att EG:s minimiskattesatser inte underskrids vid nedsättning enligt 9 kap. 9 § LSE får koldioxidskatten inte



sättas ned mer än att den alltid minst uppgår till belopp som motsvarar de minimiskattesatser som angetts ovan. Beräkningsgrunden t.o.m. 2004 har varit att skattebeloppet för varje enskilt energislag alltid minst måste uppgå till belopp som motsvarar den minimiskattenivå som gäller för varje bränsle. Beräkningen har då utgått från den mängd bränsle som beräknas vara hänförlig till det överskjutande skattebeloppet (>0,8 procent av försäljningsvärdet).

Den ändring av 9 kap. 9 § LSE som trädde ikraft den 1 januari 2005 innebär att vid beaktandet av att skattebeloppet efter skattenedsättning enligt 0,8-procentregeln inte underskrider de minimiskattesatser som anges i LSE så ska jämförelsen utgå från hela bränsleförbrukningen inom företaget (för det nedsättningsberättigade ändamålet) och hela det skattebelopp som företaget erlägger för bränsleförbrukningen efter skattenedsättningen. Denna beräkningsgrund tillämpas även för 1,2-procentsregeln (se Skatteverkets skrivelse den 27 januari 2005, dnr 60817-05/111, Beaktande av minimiskattesatser vid nedsättning av koldioxidskatt).

En nyhet fr.o.m. 1 januari 2005 för 0,8-procentsregeln är också att en genomsnittsberäkning får göras så att den totala summan av skattebeloppen i genomsnitt alltid minst motsvarar minimiskattenivåerna för de förbrukade bränsleslagen. Skattebeloppet för varje enskilt energislag behöver därmed inte motsvara minst minimiskattenivån, utan ett överskott jämfört med minimiskattenivån avseende ett bränsleslag kan utnyttjas för att kompensera för ett underskott jämfört med minimiskattenivån avseende ett annat bränsleslag (se Skatteverkets skrivelse den 27 januari 2005, dnr 60817-05/111, Beaktande av minimiskattesatser vid nedsättning av koldioxidskatt).

#### **Försäljningsvärde**

Med försäljningsvärde avses värdet av samtliga framställda produkter under året. Försäljningsvärdet ska motsvara det pris produkterna skulle ha haft om de sålts för leverans vid produktionsstället, dvs. det faktiska försäljningspriset fritt fabrik. I värdet ska inräknas bl.a. försäljningskostnader och kostnaden för eventuell förpackning. I värdet ska inte räknas in kostnader för transport (inklusive försäkring) utanför arbetsstället. Medgivna och brukliga rabatter ska räknas ifrån.

Avsikten är att skattebelastningen ska relateras till försäljningsvärdet för företagets samlade produktion. Det är således inte möjligt att välja ut enskilda produktionsled eller produkter som grund för beräkning om nedsättning är möjlig och

begränsa ansökningen till detta produktionsled eller denna produkt, se prop. 1996/97:29 s. 18.

För produkt som inte sålts (t.ex. lagts på lager) beräknas försäljningsvärdet med ledning av de priser som skulle ha tillämpats om produkten hade sålts fritt fabrik när den lämnat tillverkningsstället.

I 9 kap. 9 a § LSE regleras beräkningen av försäljningsvärdet vid försäljning till företag med intressegemenskap, t.ex. till ett annat bolag inom koncernen. Värdet ska i sådana fall beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till vid försäljning till ett oberoende bolag.

Ansökan om nedsättning ska omfatta ett kalenderår och ska lämnas till Skatteverket senast inom ett år efter kalenderårets utgång. Observera att detta gäller endast i de fall som Skatteverket inte bestämt att en preliminär skattesats får tillämpas under året.

**Preliminär skattesats**

För att minska likviditetspåfrestningen för ett företag finns det enligt 9 kap. 9 b § LSE möjlighet för den sökande att redan i början på kalenderåret lämna in en ansökan om nedsättning till Skatteverket och få ett beslut att en preliminär koldioxid-skattesats får tillämpas under året. När kalenderåret gått till ända ska respektive företag senast den sista mars året efter det år som det preliminära beslutet avser lämna uppgift till Skatteverket över utfallet, dvs. om de framställda produkternas faktiska försäljningsvärde och förbrukning av bränslen. Skatteverket gör då en avstämning mot de preliminärt lämnade uppgifterna.

**Värme**

Nedsättningsreglerna gäller även för den som förbrukar värme. 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 och elektrisk kraft har varit för produktionen av den värme som levererats till honom. I de fall mottagaren av värmen erhåller ett beslut om preliminär skattesats ska värmeleverantören tillämpa den preliminära skattesatsen i sina värmeansökningar under året. Avstämningen efter årets slut görs dock av fjärrvärmemottagaren efter inhämtande av uppgift över det faktiska utfallet från värmeleverantören.

**Övergångsbestämmelser**

Övergångsbestämmelserna är avsedda att mildra övergången från en äldre nedsättningsregel (1,2-procentsregeln) till den regel som infördes under andra halvåret 1997 (0,8-procentsregeln) för vissa företag inom främst cementindustrin. Regeln

gäller företag som har industriell framställning av andra mineraliska ämnen än metaller och som förbrukar annat bränsle än sådant som beskattas som mineraloljeprodukt, främst kolbränslen, men även naturgas, petroleumkoks m.m. omfattas av bestämmelsen. Övergångsbestämmelserna har förlängts årsvis under de senaste åren i avvaktan på en kommande reformering av energibeskattningen.

### **5.15.11 Återbetalning av skatt vid EG-handel**

#### **5.15.11.1 Allmänt**

Det finns ett antal bestämmelser om betalning av skatt vid handel mellan EG-länder. Ofta tas skatt först ut i båda länderna. Avsikten är i de flesta fall att skatten slutligt endast ska tas ut i konsumtionslandet. Bestämmelserna om återbetalning gäller endast de EG-harmoniserade bränslena enligt 1 kap. 3 a § LSE. I fråga om andra bränslen föreligger endast rätt till avdrag i deklaration enligt 7 kap. 5 b § LSE, se avsnitt 5.12.9.

Enligt 9 kap. 10 § första stycket LSE medger Skatteverket efter ansökan återbetalning av skatten, om skatt har betalats i Sverige (för bränslen som avses i 1 kap. 3 a §) LSE och bränslet därefter har levererats till ett annat EG-land under sådana förhållanden att skatt ska betalas där.

#### **5.15.11.2 Distansförsäljning från Sverige**

Reglerna om återbetalning av skatt vid distansförsäljning från Sverige till ett annat EG-land finns i 9 kap. 10 § andra och tredje styckena LSE.

För att återbetalning ska medges krävs att den sökande visar

- att den skatt som ansökan avser (dvs. skatten i Sverige) är betald,
- samt att bränslet har beskattats i mottagarlandet.

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 då 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.

Ansökan ska vid distansförsäljning omfatta en period om ett kalenderkvartal och lämnas in till Skatteverket inom ett år efter kalenderkvartalets utgång.

#### **5.15.11.3 Övriga leveranser**

Bestämmelser om återbetalning i andra fall än vid distansförsäljning finns i 9 kap. 10 § fjärde stycket LSE. Det rör sig om leveranser till utländska näringsidkare, myndigheter och organisationer m.m.

Ansökan om återbetalning ska lämnas till Skatteverket innan leveransen av bränslet påbörjas. Sökanden ska då visa att den skatt som ansökan avser är betalad. Skatteverket återbetalar skattebeloppet sedan godkänt returexemplar av ledsagardokumentet lämnats in till Skatteverket och den sökande visar att skatten har betalats i mottagarlandet eller att säkerhet ställts för skattens betalning där.

Vid leverans av beskattat bränsle till ett annat EG-land är det ett förenklat ledsagardokument som ska åtfölja transporten. För att sökanden skall få tillbaka ett undertecknat retur-exemplar av ledsagardokumentet måste markering göras i fält 15 på framsidan av detta.

Sökanden ska visa att skatten betalats i mottagarlandet eller att säkerhet ställts för skattens betalning där med dokument som styrker detta. Alternativt kan ett dokument som intygar att deklaration lämnats till beskattningsmyndigheten i mottagarlandet användas. Av detta intyg ska adressen till mottagarlandets beskattningsmyndighet framgå samt datum för godkännande av deklarationen och deklarationens referens- eller registreringsnummer.

#### **5.15.11.4 Bränsle som inte har kommit fram till mottagaren**

För bränsle som kommit på avvägar vid transport av obeskattat bränsle från annat EG-land till Sverige finns det särskilda regler.

Enligt 9 kap. 11 § första stycket LSE gäller att om skatt har betalats i Sverige enligt 4 kap. 2 § första stycket LSE och bränslet har beskattats i ett annat EG-land medger Skatteverket efter ansökan av den skattskyldige återbetalning av skatten såvida det andra landets skatteanspråk är befogat. Rätt till återbetalning föreligger endast om den sökande inom tre år från den dag då leveransen påbörjades visar att bränslet beskattats i ett annat EG-land.

Av 4 kap. 2 § första stycket LSE framgår att bränslet ska beskattas i Sverige om

- oegentligheten eller överträdelsen har begåtts i Sverige, eller
- oegentligheten eller överträdelsen har upptäckts här, och
- det inte går att fastställa var oegentligheten eller överträdelsen har begåtts, och
- det endast är en del av varorna som har försvunnit.

## **5.16 Sanktioner m.m.**

### **5.16.1 Allmänt**

Genom LDO infördes den 1 oktober 1993 ett system med märkning av olja i Sverige. I samband därmed upphävdes bestämmelserna i vägtrafikskattelagen (1988:327) om kilometerskatt. När LSE trädde i kraft den 1 januari 1995 upphörde LDO att gälla. Bestämmelserna i LDO har i huvudsak förts över till LSE.

Enligt 2 kap. 9 och 9 a §§ LSE är viss användning av lågbeskattade märkta oljeprodukter förbjuden, se avsnitt 5.4.7. Sanktionsbestämmelser m.m. vid otillåten användning finns i 10 kap. LSE. I 10 kap. 1–3 §§ LSE finns regler om straff, förverkande och beslag i de fall då tillsatta märkämnerna avlägsnats från oljeprodukter m.m. Enligt 10 kap. 4 § LSE påför Skatteverket i vissa fall den som avlägsnat märkämnerna skatt som skulle ha tagits ut enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 b LSE. I 10 kap. 5–8 §§ LSE finns bestämmelser om en särskild avgift som skall betalas om bränsletanken i motordrivet fordon eller båt, i strid mot reglerna i LSE, innehåller bränsle försett med märkämnerna. 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.**

I 10 kap. 1 § LSE stadgas att den som avlägsnar sådana märkämnerna som tillsätts lågbeskattad dieselbrännolja, eldningsolja och fotogen, se avsnitt 5.4.6, eller på annat sätt tar befattning med nämnda produkter som inte är högbeskattade, i syfte att de lagstridigt skall 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.

Ett exempel på när någon ”på annat sätt tar befattning” kan vara följande (jfr. SOU 1992:53, s. 124). En anställd vid ett skattskyldigt bolag, som ansvarar för att utrustning för att tillsätta märkämnerna aktiveras vid uttanking till lastbil, företar i samråd med en kund åtgärder så att tillförseeln av märkämnerna stängs av till viss leverans. Fakturor m.m. kommer i sådant fall att visa att märkt olja levererats och för låg skatt kommer att betalas till staten.

Enligt 10 kap. 2 § LSE ska vid försök eller förberedelse till grovt brott dömas till ansvar.

I 10 kap. 3 § LSE föreskrivs att ett föremål som använts som hjälpmedel vid brott enligt LSE (dvs. enligt 10 kap. 1 § LSE) eller dess värde får förklaras förverkat, om det är nödvändigt för att förebygga brott eller det finns andra särskilda skäl till det. Vid beslag av egendom som kan antas bli förverkad gäller bestämmelserna i RB.

Enligt 10 kap. 4 § LSE påför Skatteverket den som ansvarat för att märkämnerna avlägsnats skatt med belopp som motsvarar den skatt som skulle ha tagits ut för högbeskattad olja om oljeprodukter där märkämnerna 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 tillförseel till sådan bränsletank i strid mot 2 kap. 9 § LSE.

Det bör i de flesta fall röra sig om skillnaden i energiskatt mellan de belopp som anges i 2 kap. 1 § första stycket 3 b (högbeskattad olja) och 3 a LSE (lågbeskattad olja), men det torde även kunna förekomma att ingen skatt alls har betalats för oljeprodukten. I det sistnämnda fallet skall 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 lågbeskattad märkt olja. Om fordon eller båt brukas utan lov påförs istället 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 märkämnerna som där-

igenom har kommit in i den omärkta oljan kommer de inte att ge någon synlig färg åt oljan eller ge utslag i samband med kontroll. Genom analys kan dock mycket låga halter av märkämnena bestämmas.

Det aktuella märkämnet skall enligt 4 § 1 FSE tillsättas med minst 6 mg per liter olja.

Enligt 10 kap. 5 § första stycket LSE skall särskild avgift betalas för motordrivet fordon och båt, vars bränsletank innehåller oljeprodukt i strid mot 2 kap. 9 § eller 9 a § LSE, jfr avsnitt 5.4.7. Om ett fordon t.ex. är parkerat eller fraktas på en transportlastbil skall avgift påföras om bränsletanken innehåller märkta oljeprodukter. Det är alltså inte en förutsättning att fordonet används i trafik. Paragrafen ändrades den 1 januari 2004 varvid avgifterna sänktes betydligt. Sänkningen gjordes enligt budgetpropositionen, 2003/04:1 s. 213, med hänsyn till de nya punktskattenivåer som gällde fr.o.m. den 1 januari 2004.

Fr.o.m. den 1 januari 2005 höjs avgiftsnivåerna till de nivåer som gällde före år 2004. Enligt budgetproposition 2004/05:1 sker höjningen med hänsyn till ökade skatteskillnader mellan märkt och omärkt olja.

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 EG-rätten tillämpliga likabehandlingsprincipen är avgiften för dessa fordon fr.o.m. den 1 januari 2004 begränsad till den lägsta avgift som kan påföras fordon registrerade i Sverige, se prop. 2003/04:1.

Enligt 10 kap. 5 § andra stycket LSE uppgår avgiften för personbil och båt till 10 000 kr. För lastbilar, bussar, traktorer och tunga terrängvagnar som är registrerade i vägtrafikregistret beräknas avgiften enligt följande tabell.

Skattevikt, kg	Avgift, kr
0–3 500	10 000
3 501–10 000	20 000
10 001–15 000	30 000
15 001–20 000	40 000
20 001–	50 000

I 10 kap. 5 § tredje stycket LSE stadgas att med skattevikt avses den vikt efter vilken fordonsskatt beräknas enligt fordonsskattelagen (1988:327). Avgiften för annat motordrivet fordon än som avses i andra stycket uppgår till 10 000 kr. För t.ex. lastbilar, 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 lågbeskattad märkt olja i strid mot användningsförbudet.

Enligt fjärde stycket gäller, att om någon påförts särskild avgift och sådan avgift skall påföras honom för ytterligare tillfälle inom ett år från det tidigare tillfället, tas avgiften ut med en och en halv gånger det belopp som följer av andra eller tredje stycket. Vid upprepade förseelser inom ett år höjs avgiften således med 50 procent.

I 10 kap. 6 § LSE stadgas att avgift enligt 10 kap. 5 § LSE påförs ägaren till fordonet eller båten. Om någon brukar annans fordon eller båt utan lov, påförs dock brukaren avgiften. Beträffande äganderätten tillämpas allmänna bevisregler. Om någon t.ex. stjälar ett fordon eller en båt så är det frågan om olovligt brukande, och brukaren påförs den särskilda avgiften. Ovannämnda lagtext är klar i detta avseende.

När det gäller kreditköp och fordon eller båt som innehas med nyttjanderätt finns särskilda bestämmelser i 10 kap. 7 § LSE. Har ett fordon eller en båt köpts på kredit med förbehåll om återtaganderätt anses köparen som ägare. Som ägare anses också den som innehar ett fordon eller en båt med nyttjanderätt för bestämd tid om minst ett år. Innehas fordonet eller båten i annat fall med nyttjanderätt, anses nyttjanderättshavaren som ägare, om han har befogenhet att bestämma om förare eller anlitar annan förare än ägaren har utsett.

Nyttjanderätt är ett civilrättsligt begrepp som innefattar såväl upplåtelse mot ersättning, dvs. hyra, som upplåtelse utan att ersättning härför betalas, dvs. lån.

Enligt 10 kap. 8 § LSE påförs särskild avgift enligt 5 § av Skatteverket. Om det finns särskilda skäl, kan beskattningsmyndigheten medge nedsättning av eller befrielse från avgiften. I förarbetena, prop. 1992/93:124 s. 66, anförs 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.

Skatteverket har intagit en restriktiv hållning. Enligt Skatteverkets bedömning räcker det inte med att ägaren eller den som lovligt brukar fordonet eller båten på grund av slarv, förväxling av bränsle vid tankning eller okunskap om lagreglerna inte kände till att bränsletanken innehöll otillåtet bränsle. Kammarrätten har i ett antal avgörande prövat frågan om nedsättning eller befrielse av särskild avgift och i stort dömt i enlighet med Skatteverkets yrkanden.

Se t.ex. KR i Sundsvalls dom 2003-02-14, mål nr 2581-2001, samt KR i Sundsvalls dom 2003-02-14, mål nr 2580-2001. I båda målen hade tankning skett av bolagens anställda av vad som senare visade sig vara en felleverans. Både de anställda och bolaget svävade i okunnighet om felleveransen tills det var för sent. LR i Dalarnas län anförde att bolaget som ägare är ansvarigt för att fordonen inte innehåller färgad diesel. Bolaget har fortsatt bruka fordonen trots att man blivit medveten om att tankarna till viss del kunde innehålla otillåtet bränsle. Om felleverans skett eller inte har därvid mindre betydelse. Tillräckliga skäl att medge nedsättning av eller befrielse från sanktionsavgiften förelåg inte. KR instämde i LR:s bedömning.

Se även KR:s i Sundsvalls dom 2003-04-23, mål nr 3182-02. Omständigheterna i målet var att en person fått motorstopp med sin lastbil i mörkret på en hårt trafikerad motorväg. Han tankade då diesel från den lastmaskin han fraktade på flaket. Han visste inte att lastmaskinens bränsletank innehöll märkt diesel. KR anförde att den omständigheten att tankningen skett i god tro inte i sig utgjorde sådana skäl som kunde medföra nedsättning av eller befrielse från avgiften. KR framhöll att en allmän undersökningsplikt alltid åvilar fordonsägaren beträffande det bränsle som tankas. KR fann vid en samlad bedömning att skäl för befrielse från eller nedsättning av avgiften inte förelåg.

RR har i RÅ 1999 ref 66 ansett att särskilda skäl för befrielse från avgift förelåg då det saknats anledning att ifrågasätta ny

ägares uppgift om att märkt bränsle honom ovetandes funnits i tanken vid överlåtelsen. RR uttalade i domskälen bl.a. att det endast i speciella fall kan krävas att en ny ägare skall göra en undersökning om fordonet vid överlåtelsen till honom har märkt bränsle i tanken. I de fall förutsättningar finns att ta ut avgift enligt 10 kap. 5 § LSE men det saknas anledning att ifrågasätta riktigheten av ägarens uppgift om att märkt bränsle honom ovetande fanns i tanken redan vid överlåtelsen, bör särskilda skäl för befrielse ifrån avgiften normalt anses föreligga.

#### **5.16.4 Tillsyn och kontroll**

Regler om tillsyn över och kontroll av efterlevnaden av bestämmelserna i 10 kap. LSE, dvs. att märkämnerna inte avlägsnas från märkta oljeprodukter eller att bränsletankar på motordrivna fordon eller båtar innehåller sådana oljeprodukter, finns i 10 kap. 9 och 10 §§ LSE.

Tillsynen vad avser motordrivna fordon utövas av polismyndigheterna samt av Tullverket vad avser gränskontroll. Kustbevakningen och polismyndigheterna utövar tillsynen av båtar, se 10 kap. 9 § LSE.

För kontrollverksamheten har polismyndigheterna och andra tillsynsmyndigheter (även Skatteverket) rätt att få tillträde till låsta utrymmen i fordon och båtar. Myndigheterna har även rätt att få de upplysningar, handlingar och prov som behövs för tillsynen. För uttagna prov betalas inte ersättning. se 10 kap. 10 § LSE.

#### **5.16.5 Regler om förfarandet**

Regler om förfarandet finns i 10 kap. 11 och 13 §§ LSE.

20 kap. 1, 2, 4 och 7 §§ SBL om indrivning samt 23 kap. 7 och 8 §§ SBL avseende verkställighet av beslut ska tillämpas även på särskild avgift.

Om ett fordon eller en båt har flera ägare, är de solidariskt ansvariga för betalningen av särskild avgift, se 10 kap. 13 § LSE.

RSV har meddelat föreskrifter (RSFS 1996:14) om inbetalning av särskild avgift enligt LSE. Enligt dessa gäller bl.a. att särskild avgift skall vara inbetald inom fyra veckor från beskattningsmyndighetens beslut.

## 5.17 Energiskatt på elektrisk kraft

### 5.17.1 Skattepliktig kraft

Enligt 11 kap. 1 § LSE är elektrisk kraft som förbrukas i Sverige skattepliktig om inte annat följer av 11 kap. 2 § LSE. Därav följer att elektrisk kraft som exporteras och förbrukas utomlands inte är skattepliktig.

Undantagen från skatteplikt är enligt 11 kap. 2 § LSE elektrisk kraft om den

1. framställts i Sverige i ett vindkraftverk av en producent som inte yrkesmässigt levererar elektrisk kraft,

#### Vindkraft

Bestämmelsen innebär en generell skattefrihet för vindkraftsproducerad elektrisk kraft, oavsett kraftverkets generatoreffekt, i de fall då producenten inte yrkesmässigt levererar elektrisk kraft. Den som yrkesmässigt levererar sådan kraft kan göra avdrag i deklaration, se avsnitt 5.17.5.8.

2. i annat fall framställts i Sverige av en producent som förfogar över en installerad generatoreffekt av mindre än 100 kilowatt och som inte yrkesmässigt levererar elektrisk kraft,

#### Installerad effekt

Denna punkt gäller alla andra kraftverk än vindkraftverk. Enligt RSV:s rekommendationer (RSV Sp 1999:1) avses med installerad effekt märkeffekten, dvs. den effekt som generatoren är konstruerad för. Normalt anges effekten på en märkplåt på generatoren. En ändring av märkeffekten förutsätter att generatoren har ändrats.

Skatteverket anser att uttrycket ”förfoga över” ska tolkas så att det är den sammanlagda effekten som en producent förfogar över som är avgörande, se RSV Sp 1999:1 s. 3.

3. till lägre effekt än 50 kilowatt utan ersättning levererats av en producent eller en leverantör till en förbrukare som inte står i intressegemenskap med producenten eller leverantören,

#### Frikraft

En av förutsättningarna för detta undantag från skatteplikt är att kraften levereras utan avgift, dvs. utgör s.k. frikraft. En leverans anses bli skattepliktig även om endast en fast årlig avgift erlagts.

4. framställts och förbrukats på fartyg eller annat transportmedel,

5. förbrukats för framställning eller leverans av elektrisk kraft,

**Egenförbrukning**

Genom denna bestämmelse undantas kraftproducentens och leverantörens egen förbrukning av elektrisk kraft från beskattning. Undantaget är begränsat till den verksamhet, som omfattar framställning eller leverans av kraften. Annan verksamhet, t.ex. byggnadsverksamhet, ska medföra beskattning. Även förbrukning av elektrisk kraft för att bygga en kraftstation är skattepliktig ända tills dess elproduktionen har startat enligt KR:s i Stockholm dom den 26 april 1990, mål nr 8009-1988. Enligt KR:s i Stockholm dom den 13 januari 1989, mål nr 7126-1987, är även elförbrukning för fiskodling hos en elproducent skattepliktig.

**Överföringsförluster och dylikt**

Energiskatt ska inte betalas för elektrisk kraft som går förlorad i samband med överföring, transformering eller omformning av kraften innan den passerat den slutlige förbrukarens mätare. Eventuell omformning som sker hos den slutlige förbrukaren omfattas inte av skattefrihetsregeln.

**Schabloner**

Eftersom inte alltid förbrukningen hos en producent med blandad verksamhet mäts upp för de olika delarna av verksamheten finns vissa schablonvärden för hur stor del av produktionen av elkraft som används för egenförbrukning. Schablonvärdena, som naturligtvis inte behöver tillämpas om producenten kan visa att han har en annan fördelning, framgår av följande uppställning.

Vattenkraft 1 %  
Mottryckskraft 1,5 %  
Kondenskraft 5 %

I vissa fall ingår överförings- och transformeringsförluster i uppmätt kraft. Om förlusterna är hänförliga till sådana förluster hos producent eller leverantör får förlusterna beräknas schablonmässigt med ledning av följande procenttal.

Förluster inom ett relativt begränsat arbetsställe utan transformering, beräknade på uppmätt nettoenergiförbrukning: 0,5 procent. Förluster vid transformering i ett steg, beräknade på uppmätt nettoenergiförbrukning: 1,0 procent.

De sistnämnda schablonvärdena tillämpades mer förr när en industri som hade egen distribution inte mätte upp den utan behövde beräkna den utifrån det uppmätta inköpet och distributionen. Numera torde detta ske endast i undantagsfall.

**Reservkraft-  
aggregat**

*6. framställts i ett reservkraftsaggregat.*

Med elproduktion i ett reservkraftsaggregat avses sådan produktion som sker vid avbrott i den ordinarie krafttillförseln från en utomstående kraftleverantör eller för driftprov i sådant aggregat. Avdrag för skatt på bränslen kan inte göras för sådan elproduktion eftersom den inte är skattepliktig.

**5.17.2 Skattesatser**

Bestämmelser om skattesatser finns i 11 kap. 3 § LSE. De skattesatser som anges nedan gäller till utgången av 2005 enligt SFS 2004:1038. För kalenderåret 2006 och efterföljande kalenderår ska skattesatserna räknas om på det sätt som anges i fråga om skatt på bränslen i 2 kap. 10 § LSE, se avsnitt 5.4.1. Det kan vid omräkningen, vad gäller energiskatten på elektrisk kraft, bli aktuellt med tiondels ören. I paragrafen har därför införts en regel om avrundning av sådana öretal till hela tiondels ören.

Enligt 11 kap. 3 § första stycket 1 LSE utgör energiskatten 0,5 öre per kilowattimme för elektrisk kraft som förbrukas i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen eller vid yrkesmässig växthusodling.

Enligt 11 kap. 3 § första stycket 2 LSE är energiskatten 19,4 öre per kilowattimme för annan elektrisk kraft än som avses under 1 och som förbrukas i kommuner som anges i 4 §. 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, Mora, Orsa och Älvdalen i Dalarnas län och Torsby i Värmlands län.

I 11 kap. 3 § första stycket 3 LSE stadgas att energiskatten är 22,8 öre per kilowattimme för elektrisk kraft som förbrukas för el-, gas-, värme- eller vattenförsörjning i andra kommuner än de som anges i 4 §.

Enligt 11 kap. 3 § första stycket 4 LSE utgör energiskatten 25,4 öre per kilowattimme för elektrisk kraft som förbrukas i övriga fall (även i dessa fall gäller det andra kommuner än de som anges i 4 §).

Undantag från de normala skattesatserna gäller under viss del av året vid förbrukning i en elpanneanläggning vars installerade effekt överstiger 2 megawatt. I 11 kap. 3 § andra stycket 1 LSE anges att energiskatten för en sådan anläggning under tiden den

**Industriell verksamhet och tillverkningsprocess**

I november – den 31 mars är 21,8 öre per kilowattimme vid förbrukning i kommuner som anges i 4 § för annat ändamål än industriell verksamhet i tillverkningsprocessen eller yrkesmässig växthusodling. I 11 kap. 3 § andra stycket 2 LSE anges att motsvarande skattesats i övriga landet är 25,4 öre per kilowattimme vid förbrukning för el-, gas-, värme- eller vattenförsörjning.

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 el som förbrukas i själva tillverkningsprocessen, se även avsnitt 5.12.9.

I den officiella statistiken tillämpas en indelning som benämns Svensk standard för näringsindelning (SNI). SNI-standarderna kan användas som en allmän vägledning till vad som avses med industriell verksamhet. Utgångspunkten är att verksamheter som faller under avdelning C och D i SNI2002 utgör industriell verksamhet.

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.

**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.

**El-, gas-, värme-  
eller vatten-  
försörjning**

Förbrukning av elektrisk kraft för el-, gas-, värme- eller vattenförsörjning har i delar av landet en något lägre skattesats än övrig förbrukning. I de kommuner som anges i 11 kap. 4 § LSE är energiskatten 19,4 öre per kilowattimme i fråga om dessa verksamheter liksom i fråga om alla verksamheter utom tillverkningsprocessen i industriell verksamhet och yrkesmässig växthusodling. I övriga kommuner är energiskatten 22,8 öre per kilowattimme för el-, gas-, värme- eller vattenförsörjning. Det är således endast i de sistnämnda kommunerna som gränsdragningen mellan dessa verksamheter och andra – bortsett från tillverkningsprocessen i industriell verksamhet

och yrkesmässig växthusodling – har någon betydelse för skattesatsen.

### **5.17.3 Skattskyldighet m.m.**

#### **5.17.3.1 Skattskyldig**

Bestämmelser om vem som är skattskyldig finns i 11 kap. 5 § LSE.

Skattskyldig är enligt 11 kap. 5 § första stycket LSE den som i Sverige

1. yrkesmässigt framställer skattepliktig elektrisk kraft (producent),
2. yrkesmässigt levererar av honom framställd skattepliktig elektrisk kraft eller av annan framställd elektrisk kraft (leverantör),
3. för annat ändamål än som avses i 11 kap. 9 § 1-5 LSE säljer eller förbrukar elektrisk kraft, som förvärvats utan skatt mot försäkran enligt 11 kap. 11 § LSE, se avsnitt 5.17.6.
4. för annat ändamål än det som var föremål för skattefriheten, säljer eller förbrukar elektrisk kraft för vilken avdrag för skatt har gjorts enligt 11 kap. 9 § 7 LSE.

Enligt 11 kap. 5 § tredje stycket LSE anses den för vars räkning elektrisk kraft förs in till Sverige och den som utan att betala ersättning tar emot skattepliktig elektrisk kraft (dvs. kraft som levererats till en högre effekt än 50 kilowatt eller till en lägre effekt till en förbrukare som står i intressegemenskap med producenten eller leverantören, se avsnitt 5.17.1) ha framställt den elektriska kraften, dvs. vara producent av kraften. Dessa blir alltså skattskyldiga enligt 11 kap. 5 § första stycket 1.

När det gäller uttrycket ”yrkesmässig verksamhet” finns en definition i 1 kap. 4 § LSE, se avsnitt 5.3.1.

RSV har i RSV Sp 1999:1 s. 8 meddelat följande rekommendationer i fråga om fastighetsägare:

En fastighetsägare som fördelar inkommande elkraft från en leverantör till sina hyresgäster bör betraktas som leverantör om han fakturerar elkraften i form av uppmätt eller uppskattad elförbrukning. Ingår däremot elkraften ospecificerad i hyresdebiteringen bör elkraften anses förbrukad i fastighetsförvaltarens egna fastighetsförvaltning.



## Registrering

I 3 kap. 1 § 7 h SBL föreskrivs att beskattningsmyndigheten ska registrera den som är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § första stycket 1 eller 2 LSE.

### 5.17.3.2 Skattskyldighetens inträde

Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde finns i 11 kap. 7 § LSE.

Skyldigheten att betala energiskatt för den som är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § första stycket 1 eller 2 LSE inträder när elektrisk kraft

- a. levereras till en förbrukare som inte är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § första stycket 1 eller 2 LSE (skattepliktig leverans), eller
- b. tas i anspråk för annat ändamål än försäljning (skattepliktig egenförbrukning).

När elektrisk kraft levereras från en skattskyldig till en annan inträder således inte skattskyldighet.

Vid skattepliktig leverans av elektrisk kraft inträder skattskyldigheten när kraften passerar mätaren hos den som förvärvar den elektriska kraften, se prop. 1994/95:54 s. 140.

Skyldigheten att betala energiskatt för den som är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § första stycket 3 LSE (dvs. den som köpt elektrisk kraft skattefritt mot försäkran) inträder när elektrisk kraft levereras till en köpare eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning.

### 5.17.4 Mätning av elektrisk kraft

Bestämmelser om mätning av elektrisk kraft finns i 11 kap. 8 § LSE.

Energiskatt, som ska betalas av skattskyldiga producenter och leverantörer, ska bestämmas på grundval av mätning av den elektriska kraftens energiinnehåll. Lagtexten är utformad så att det inte krävs att det är någon viss person som ska utföra mätningen, se prop. 1994/95:54 s. 141.

När det finns särskilda skäl får beskattningsmyndigheten i visst fall medge att energiskatten får bestämmas på annan grund än mätning av den elektriska kraften. Om den elektriska kraften inte kan bestämmas enligt mätning eller annan grund ska den i stället beräknas efter vad som är skäligt.

RSV har i RSV Sp 1999:1 s. 7 ansett att stora kostnader för uppmätningen, t.ex. vid förbrukning i en telefonkiosk, utgör särskilda skäl. Särskilda skäl har också ansetts föreligga när förbrukningen har kunnat beräknas tillfredsställande utan uppmätning, t.ex. vid förbrukning för gatubelysning.

I samband med skattehöjningar godtas i praktiken att mätarställningen vid tidpunkten för skattehöjningen uppskattas.

#### **5.17.5 Avdrag**

Bestämmelser om avdrag i deklaration finns i 11 kap. 9 och 10 §§ LSE.

##### **5.17.5.1 Förbrukning i tåg m.m.**

Enligt 11 kap. 9 § 1 LSE får den som är skattskyldig för energiskatt på elektrisk kraft göra avdrag för skatt på elektrisk kraft som förbrukats eller sålts för förbrukning i tåg eller annat spårbundet transportmedel eller för motordrift eller uppvärmning i omedelbart samband med sådan förbrukning.

Andra spårbundna transportmedel än tåg är t.ex. tunnelbana och spårvagn.

Enligt den lagtext som gällde före LSE i EL medgavs avdrag för elkraft som förbrukats för bandrift eller därmed likartat ändamål. Av prop. 1994/95:54 s. 141 framgår att införandet av andra formuleringar i LSE inte medför någon materiell förändring:

Elektrisk kraft används inte enbart för drift av tåg m.m. utan även för drift av olika slag av hjälpanordningar i anslutning till banan. Det bör vara möjligt att, såsom nu är fallet, göra avdrag för elektrisk kraft som används för drift av sådana anordningar. --- Bestämmelsen ändras således inte materiellt genom de föreslagna ändringarna.

RSV har i RSV Sp 1999:1 s. 10 utfärdat rekommendationer som anger att skatt på elkraft som förbrukats vid drift av signaler, växeluppvärmning och säkerhetsanordningar utefter banlinjen är avdragsgill, men däremot inte skatt på elkraft som förbrukats för bangårdsbelysning.

##### **5.17.5.2 Förbrukning för kemisk reduktion eller i elektrolytiska processer**

Enligt 11 kap. 9 § 2 LSE får avdrag göras för skatt på elektrisk kraft som i huvudsak förbrukats eller sålts för förbrukning för kemisk reduktion eller i elektrolytiska processer. Elektrolytiska

processer förekommer bl.a. vid tillverkning av råaluminium, klor-alkali, klorat, koppar och vätgas. Det är mindre vanligt att elektrisk kraft används för kemisk reduktion, men ett exempel är vid tillverkning av kalciumkarbid. All elektrisk kraft som förbrukas i processen omfattas av skattefriheten, även om en begränsad del av elförbrukningen t.ex. vid kemisk reduktion inte är hänförlig till själva reduktionen utan i stället bidrar till en höjning av temperaturen, se prop. 2003/04:144 s. 8.

#### **5.17.5.3 Framställning av vissa bränslen**

I 11 kap. 9 § 3 LSE stadgas att avdrag får göras för skatt på elektrisk kraft som förbrukats eller sålts för förbrukning vid framställning av produkter som avses i 6 a kap. 1 § 6 LSE. De produkter som avses är mineraloljeprodukter, kolbränslen och petroleumkoks samt andra produkter (bränslen) för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren, se avsnitt 5.12.6.

#### **5.17.5.4 Förbrukning vid kraftöverföring**

Enligt 11 kap. 9 § 4 LSE får avdrag göras för skatt på elektrisk kraft som förbrukats eller sålts för förbrukning vid sådan överföring av elektrisk kraft på det elektriska nätet som utförs av den som ansvarar för förvaltningen av nätet i syfte att upprätthålla nätets funktion.

Denna bestämmelse är avsedd att omfatta sådan elektrisk kraft som nätverksföretag 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 elektrisk kraft som sker i nätverksföretagens egna anläggningar, som t.ex. transformator- eller kopplingsstationer, se prop. 1994/95:54 s. 143.

#### **5.17.5.5 Förbrukning i metallurgiska processer**

Enligt 11 kap. 9 § 5 LSE får avdrag göras för elektrisk kraft som förbrukats eller sålts för förbrukning i metallurgiska processer eller vid tillverkning av mineraliska produkter under förutsättning att det ingående materialet genom uppvärmning i ugnar har förändrats kemiskt eller dess inre fysikaliska struktur har förändrats, i den mån avdrag inte har gjorts enligt 11 kap. 9 § 2 LSE. Den metallurgiska processen anses för järn- och stålindustrin börja med sintertillverkning och sluta med göt, ämnen, gjutgods eller smidesgods. Avdrag medges även för ugnar för värmning av ämnen för fortsatt bearbetning eller värmebehandling samt för skrotsmältugnar. Motsvarande

ugnar där icke-järnmetaller genomgår metallurgiska processer omfattas också av avdragsrätten, se prop. 2003/04:144 s.8.

De mineralogiska processerna innefattar bl.a. tillverkning av cement, kalk, glas, mineralull, tegel, expanderad lera, betongvaror och keramik. Huvuddelen av dessa branschers elförbrukning avser motorer drift av krossar, kvarnar, pumpar, fläktar och transportband. Denna förbrukning ingår inte i den mineralogiska processen och omfattas därmed inte av avdragsrätten.

#### **5.17.5.6 Program för energieffektivisering**

Av 11 kap. 9 § 6 LSE framgår att den som är skattskyldig genom deltagande i ett program enligt 3 § lagen (2004:1196) om program för energieffektivisering får göra avdrag för energiskatten på den elektriska kraft som förbrukats i den egna industriella tillverkningsprocessen.

Motsvarande avdrag får enligt 11 kap. 9 § 7 LSE göras för elektrisk kraft som tagits emot av en skattebefriad förbrukare i enlighet med vad som framgår av dennes godkännande enligt 11 kap. 11 a § LSE.

#### **5.17.5.7 Skatt på bränsle som används för produktion av skattepliktig elektrisk kraft**

Bestämmelser om avdrag (i deklaration avseende energiskatt för elektrisk kraft) för skatt på bränsle som används för produktion av skattepliktig elektrisk kraft finns i 11 kap. 10 § första och andra styckena LSE som har följande lydelse:

Avdrag får göras även för energiskatt och koldioxidskatt på bränsle som förbrukats på ett sätt som ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap. 1 § 7 och 3 och 4 §§ LSE.

Avdrag enligt första stycket 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 3 eller 4 § 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 eller 3 eller 4 § LSE. För en närmare kommentar se avsnitt 5.12.7, 5.12.16 och 5.12.17 där de sistnämnda avdragen behandlats. Den som är registrerad för såväl skatt på bränslen som skatt på elektrisk kraft kan således välja i vilken deklaration han ska göra aktuellt avdrag.

I 11 kap. 10 § andra stycket LSE anges att den skattskyldige inte får göra dubbelt avdrag.

#### 5.17.5.8 Framställning av elektrisk kraft i vindkraftverk

Enligt 11 kap. 10 § tredje stycket LSE får den som yrkesmässigt levererar elektrisk kraft som framställts i ett vindkraftverk göra avdrag med ett belopp som svarar mot 16 öre per kilowattimme om kraftverket är placerat på havsbotten eller på Vänerns botten. För annan placering får avdrag göras motsvarande 9 öre per kilowattimme. Avdragsrätten upphör dock när den sammanlagda elproduktionen i vindkraftverket uppgår till 20 000 kilowattimmar per installerad kilowatt enligt elgeneratorns märkeffekt.

Detta avdrag är att se som en miljöbonus. Det spelar ingen roll för vilket ändamål eller i vilken kommun vindkraftselen ska användas. Även om den ska förbrukas i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen, varvid skatten är 0,5 öre per kilowattimme, medges avdraget med ovan nämnda belopp.

#### 5.17.6 Inköp mot försäkran

I 11 kap. 11 § LSE stadgas att annan än den som är skattskyldig (för energiskatt på elektrisk kraft) får köpa elektrisk kraft utan energiskatt mot att han lämnar en försäkran till leverantören att den elektriska kraften ska användas för ett sådant ändamål som avses i 11 kap. 9 § 1-5 LSE. Försäkran är ett underlag för deklarationen.

RSV har i RSV Sp 1999:1 s. 14 lämnat följande rekommendationer om försäkran:

Försäkran bör avges vid 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 leverantören och det andra bör behållas av förbrukaren. Försäkran bör undertecknas av förbrukaren.

Om den som köpt elektrisk kraft skattefritt mot försäkran säljer eller förbrukar kraften för annat ändamål än som avses i 11 kap. 9 § 1-5 LSE blir han skattskyldig enligt 11 kap. 5 § första stycket 3 LSE, se avsnitt 5.17.3.1.

#### 5.17.7 Skattebefriad förbrukare

Enligt 11 kap. 11 a § LSE får den som deltar i ett program enligt 3 § lagen (2004:1196) om program för energi-effektivisering godkännas som skattebefriad förbrukare och

därmed få möjlighet att köpa elektrisk kraft utan energiskatt i det fall som omfattas av godkännandet. Förbrukaren måste dessutom förbruka elektrisk kraft i annan industriell tillverkningsprocess än sådan som avses i 11 kap. 9 § 2, 3 eller 5 LSE och med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt anses lämplig.

#### **5.17.8 Återbetalning av skatt**

##### **Jordbruk m.m.**

I 11 kap. 12 § LSE föreskrivs att om elektrisk kraft förbrukats i annan yrkesmässig jordbruksverksamhet än vid växthusodling eller i yrkesmässig skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet, beslutar beskattningsmyndigheten efter ansökan om återbetalning av energiskatten på den elektriska kraften. Ansökan om återbetalning ska normalt omfatta ett kalenderår, men den som förbrukar elektrisk kraft i större omfattning kan efter medgivande av beskattningsmyndigheten ansöka kvartalsvis. Rätt till återbetalning föreligger för skillnaden mellan det betalda skattebeloppet och ett skattebelopp beräknat efter skattesatsen 0,5 öre per kilowattimme. Återbetalning får endast göras med den del av skillnaden som överstiger 1 000 kr per kalenderår.

Ansökan ska lämnas in till beskattningsmyndigheten inom ett år efter utgången av kalenderåret respektive kalenderkvartalet.

##### **Program för energi-effektivisering**

Den som deltar i ett program för energieffektivisering utan att vara skattskyldig eller skattebefriad förbrukare kan ansöka om återbetalning av energiskatten i efterhand. Förutsättningarna är i övrigt lika, se 5.17.5.6.

##### **Vissa värmeleveranser**

I 11 kap. LSE finns bestämmelserna om energiskatt på elektrisk kraft samlade med undantag av bestämmelsen om återbetalning av energiskatten på elektrisk kraft som förbrukats vid framställning av värme som har levererats för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller för yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet. Denna bestämmelse finns i 9 kap. 5 § LSE, se avsnitt 5.15.6.

### **5.18 Överklagande**

SBL:s bestämmelser om överklagande är tillämpliga på beskattningsbeslut som fattas med stöd av LSE. Skatteverkets övriga beslut enligt LSE omfattas inte av SBL:s bestämmelser, men dessa beslut kan överklagas med stöd av 12 kap. 1 § LSE.

Av 12 kap. 1 § LSE framgår att beslut enligt LSE får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol, dvs. LR i Dalarnas län, av den skattskyldige och sökanden.

De beslut som får överklagas med stöd av 12 kap. 1 § LSE är

- beslut om medgivande enligt 2 kap. 9 § LSE (dispens att ha märkt bränsle i bränsletanken på båt),
- beslut om godkännande enligt 4 kap. 3 (upplagshavare och skatteupplag), 8 (skatterepresentant), 9 (representant vid distansförsäljning) samt 12 b (lagerhållare) §§ LSE,
- beslut om registrering enligt 4 kap. 6 § LSE (varumottagare)
- beslut om återkallelse enligt 4 kap. 5 (upplagshavare och skatteupplag), 6 (varumottagare), 8 (skatterepresentant), 9 (representant vid distansförsäljning) samt 12 b (lagerhållare) §§ LSE,
- beslut om säkerhet enligt LSE
- beslut om godkännande enligt 8 kap. 1 § eller 11 kap. 11 a § LSE (skattebefriad förbrukare),
- beslut om återkallelse enligt 8 kap. 3 § eller 11 kap. 11 c § LSE (skattebefriad förbrukare),
- beslut om särskild avgift (sanktionsavgift med anledning av märkt bränsle i fordonstank) respektive nedsättning av eller befrielse från sådan avgift enligt 10 kap. 8 § LSE,
- beslut om medgivande enligt 11 kap. 8 § LSE (energiskatten får bestämmas på annan grund än mätning av den elektriska kraften), och
- beslut om medgivande enligt 11 kap. 12 § LSE att ansökan om återbetalning av energiskatt på elektrisk kraft får göras per kalenderkvartal vid förbrukning inom jordbruks-, skogsbruks- och vattenbruksverksamhet.
- beslut om medgivande enligt 9 kap. 7 § LSE att ansökan om återbetalning av energiskatt och/ eller koldioxidskatt på vissa bränslen får göras per kalenderkvartal vid förbrukning inom jordbruks-, skogsbruks- och vattenbruksverksamhet.

## **5.19 SEED-registret**

Enligt artikel 15 a dir. 92/12/EEG ska de behöriga myndigheterna i varje medlemsstat införa en elektronisk databas som

ska innehålla register över personer som har godkänts som upplagshavare eller som är registrerade varumottagare samt över godkända skatteupplag. Ändamålet med detta s.k. SEED-register (System for the exchange of excise data) är att tillhandahålla skattskyldiga och behöriga myndigheter i Sverige eller i andra EG-länder uppgifter om godkännande och registrering, vilket är nödvändigt för att skattepliktiga varor ska kunna cirkulera under suspension inom EG.

Skatteverket har genom bestämmelserna i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet (skattedatabaslagen) givits de formella förutsättningarna att föra en s.k. beskattningsdatabas, innehållande en samling uppgifter som används i verksamheten. SEED-registret är en del av denna beskattningsdatabas. I förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet (skattedatabasförordningen) har meddelats kompletterande bestämmelser till skattedatabaslagens bestämmelser. I 3 § skattedatabasförordningen ges en detaljerad beskrivning av vilka uppgifter avseende godkända upplagshavare och registrerade varumottagare, respektive uppgifter om godkända skatteupplag, som ska behandlas i den s.k. beskattningsdatabasen.

De uppgifter som ska behandlas är:

- namn, registreringsnummer 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
- den eventuella giltighetstiden för en registrering.

I beskattningsdatabasen ska även behandlas motsvarande uppgifter som inhämtats från annat medlemsland, dvs. uppgifter om upplagshavare, registrerade varumottagare och skatteupplag i övriga medlemsländer.